



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

DECIZIA NR. 494 /2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.907628/24.10.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./18.10.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.X/24.10.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str. X, Bl.X, Sc.X, X, Jud. .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J27/X/1991, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, precum și împotriva Dispoziției nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația este formulată de SC .X. .X. SA prin împuternicit .X., procura din data de 27.01.2012 fiind anexată în original la dosarul cauzei.

SC .X. .X. SA contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv pentru suma **de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA
- .X. lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente;
- .X. lei diminuarea pierderii fiscale.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **24.09.2012**, potrivit confirmării de primire poștale anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **05.10.2012**, conform ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, societatea depune Completare la contestație, înregistrată sub nr..X./**24.10.2012** la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare față de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **24.09.2012**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2012 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili –

Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, societatea susține următoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuieli cu dobanzile aferente imprumutului contractat cu S.C. .X..X. SA, contestatara susține că sunt nelegale constatările organelor de inspecție fiscală atât din punct de vedere procedural, cât și pe fondul cauzei.

Din punct de vedere procedural, societatea arată că prin OG nr.2/2012, în vigoare începând cu data de 02.02.2012, s-a introdus art.93² care reglementează procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoanele române afiliate care precizează următoarele:

„(1) în sensul prezentului articol prin dubla impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

(2) în cazul tranzacțiilor dintre persoane române afiliate, ajustarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creanțelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

Decizia de ajustare se comunica contribuabilului la care s-a efectuat ajustarea, persoanei române afiliate la care se referă tranzacția ajustată, precum și organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana .X.a afiliată.

(4) Ajustarea este opozabilă organului fiscal competent pentru administrarea creanțelor datorate de persoana .X.a afiliată numai dacă decizia de ajustare este definitivă în sistemul cailor administrative și judiciare de atac.

(5) în vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător deciziei de ajustare, declarația fiscală aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Aceasta situație reprezintă condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art.84 alin.(4).”

Având în vedere că societatea este afiliată cu S.C. .X..X. S.A. și reținând prevederile alin.3) ale art.93² din OG nr.2/2012 referitor la emiterea unei decizii de ajustare care stă la baza emiterii deciziei de impunere și constatând neemiterea de către organele de inspecție fiscală a deciziei de ajustare care stă la baza deciziei de impunere, contestatara susține că se

impune anularea masurii dispusă de organul fiscal privind plata sumei totale de .X. lei reprezentand impozit pe profit și accesorii.

În masura în care nu se va reține nerespectarea procedurii pentru eliminarea dublei impunerii între persoanele afiliate romane contestatara arată că se impune admiterea contestatiei pentru **motivele ce vor fi expuse pe fondul cauzei.**

Astfel, societatea susține că încadrarea cheltuielilor cu dobanda în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, din punct de vedere al calculului profitului impozabil aferent anului financiar 2006, respectiv anului financiar 2007, este eronata întrucât:

Definitia dobanzii data de art.7.13 din Codul Fiscal invocată de organele de inspecție fiscală drept argument legal pentru neacordarea deductibilitatii reprezintă chiar un argument legal in sprijinul societatii, intrucat se refera la "*orice suma platita [...] in cadrul unei datorii [...]* " și in conformitate cu functiunea contului 401 "Furnizori" soldul contului respectiv reprezinta "*sumele datorate furnizorilor* "sau daca nu este suficienta aceasta incadrare aceeași definitie a dobânzii mai face trimitere la "*orice vânzare cu plata amanata*".

Economic vorbind, daca societatea s-ar fi imprumutat de la banca și ar fi achitat soldul contului furnizori din acest imprumut dobanda achitata bancii ar fi fost deductibila. Din punct de vedere economic, dobânda platita in legatura cu contractul de imprumut este mai mica decat penalizarea pentru plata cu intarziere mentionata in contractul de vanzare-cumparare, așa cum rezulta din "*Situatia penalitatilor*". Societatea ar fi platit cu titlu de penalitati pentru neachitarea in termen a facturilor de achizitie marfa suma de .X. lei fata de dobânda datorata in suma de .X. lei.

La data intocmirii notei contabile 40111 "*Furnizori*" = 51917 "*Credite bancare pe termen scurt*" pentru suma de .X. lei s-a stins datoria pe care o avea catre furnizorul respectiv și aceasta a fost transformata in credit pe termen scurt prin respectivul contract de creditare incheiat, chiar daca in acest fel nu au avut loc transferurile banești prin intermediul conturilor respective, ar fi fost debitate/creditate.

Astfel, stingerea obligatiei se poate face prin mai multe operatiuni, inclusiv conversia soldurilor conturilor de creante/datorii prin majorarea capitalului social cu dobânzile in sold, in aceasta situatie (de conversie), impozitul pe veniturile nerezidentilor este datorat chiar daca dobanzile nu au fost efectiv platite.

Mai mult, retinerea organelor de inspecție fiscală referitoare la neutilizarea creditului in interesul desfasurarii activitatii societatii este infirmata de propriile constatari inserate la pag.8 și 20 din raportul de inspecție fiscală, potrivit cărora: "*S.C. .X. .X. SA a convertit intr-un imprumut pe termen scurt soldul contului 401 "Furnizori" in suma totala de .X. lei, datorat de catre aceasta, S.C. .X.SA .X., reprezentând contravaloare facturi*

de achizitii bunuri și servicii emise de acesta in perioada 2001-2005 și neachitate pana la data incheierii contractului de imprumut, fara a se face un transfer de fonduri."

Contestatară susține că înregistrarea în evidența contabilă a operațiunii menționate mai sus s-a efectuat cu nota contabilă nr.X din 31.12.2005 prin debitarea contului 40111 "Furnizori" și creditarea contului 51917 "Credite bancare pe termen scurt" cu suma de .X. lei de unde rezultă că dobânda a fost plătită de societate în legătură cu achizițiile de marfă necesare desfășurării procesului de producție.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.11 din Codul Fiscal privind posibilitatea de a nu lua în considerare o tranzacție sau de a reîncastra tranzacția fără însă să constate situația de fapt care a condus la aplicarea măsurii prevăzute de respectivul articol de lege.

Față de cele prezentate și reținând că legea fiscală nu interzice conversia unei datorii comerciale în împrumut, că penalitățile pe care societatea ar fi urmat să le achite în cazul datoriei comerciale ar fi fost mai mari decât dobânda achitată în cazul împrumutului, că organele fiscale nu infirmă datoria societății față de S.C. .X..X. SA și că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod nelegal prevederile art.11 din Codul Fiscal, solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere, anularea constatarilor privind nedeductibilitatea sumei de .X. lei și anularea obligației de plată a sumei totale de .X. lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de reclama și publicitate, contestatară arată că în timpul inspecției fiscale a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală materiale video, fotografiile cu sigla și denumirea societății expuse în timpul concursurilor sportive la care a participat echipa de fotbal .X..

De asemenea, societatea arată că potrivit prevederilor punctului 44 din Normele de aplicare ale Codului fiscal date în explicitarea prevederilor art.1 alin.(4) lit.f din Codul fiscal, contractul împreună cu ordinele de plată prin care s-a dispus plata sumelor către F.C. .X. .X. și împreună cu extrasele de cont bancare în care apar ca virate sumele respective către F.C. .X. demonstrează că societatea a achitat sumele respective și că în mod corect acestea au fost înregistrate în contabilitate, astfel că împreună cu documentele prezentate atestă prestarea serviciilor de reclama și publicitate și justifică deductibilitatea acestora.

Totodată, contestatară invocă prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală și susține că serviciile de reclama și publicitate, în suma totală de .X. lei au fost efectiv prestate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.21 alin.(2) lit.d) din Codul Fiscal.

Ca urmare, solicită admiterea contestației pentru acest capat de cerere, respectiv anularea constatarilor referitoare la nedeductibilitatea sumei de .X. lei și anularea obligației de plată a sumei totale de .X. lei reprezentând: .X. lei impozit pe profit pe anii 2006 și 2007 și .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, precum și anularea măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anii 2008 și 2009 cu suma totală de .X. lei din care, .X. lei pe anul 2008 și .X. lei pe anul 2009.

3. Referitor la cheltuielile cu materialul lemnos achiziționat în sumă de .X. lei, societatea susține că pe durata transportului acesta nu a fost însoțit de avize de însoțire așa cum prevede reglementările din H.G. nr.996/2008 Anexa 1 coroborate cu prevederile H.G. nr.427/2004 Anexa 1 și cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal.

Societatea susține că a achiziționat de la SC .X. SRL X material lemnos care pe durata transportului nu a fost însoțit de "aviz de însoțire" reglementat de H.G. nr.427/2004 și H.G. nr.996/2008, dar a fost însoțit de factura fiscală, materialul lemnos fiind recepționat de societate, iar contravaloarea acestuia a fost achitată furnizorului.

De asemenea, contestația arată că interpretarea dispozițiilor legale invocate de organele de inspecție fiscală constă în faptul că materialul lemnos pe timpul transportului trebuie să fie însoțit de avizul de însoțire în conformitate cu prevederile art.3 din O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar –contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, iar anexa 3 la respectivul ordin "Norme de întocmire și utilizare a facturii" precizează că aceasta servește ca "*document de însoțire a marfii pe timpul/ transportului, după caz*", astfel încât lipsa, pe perioada transportului, a avizului de însoțire a marfii este suplinită de existența facturii fiscale.

Ca urmare, contestația susține că este eronată măsura de neacordare a deductibilității cheltuielilor pentru lipsa avizului de însoțire, cu atât mai mult cu cât prevederile alin. 3) al art.1 din Codul Fiscal precizează că în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

Mai mult, din actele normative invocate de către organele de inspecție fiscală drept temelie de drept pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu achiziția materialului lemnos, se constată că transportul de materiale lemnoase neînsoțite de aviz de însoțire se sancționează cu amendă și confiscarea bunurilor destinate, folosite sau rezultate din acestea, precum și faptul că actele normative invocate mai precizează că prevederile Ordonanței Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile și contravențiilor prevăzute în textul respectivelor hotărâri. Organele de inspecție fiscală nu au

Întocmit proces verbal de constatare și sancționare a societății, ci au stabilit prin decizia de impunere contestată nedeductibilitatea sumelor reprezentând contravaloarea achiziției de material lemnos.

Astfel, sunt îndeplinite toate condițiile pentru ca societatea să-și exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile Codului Fiscal și, ca urmare, solicită admiterea contestației pentru acest capăt de cerere, respectiv anularea constatarilor privind nedeductibilitatea sumei de .X. lei și anularea obligației de plată a sumei totale de .X. lei reprezentând impozit pe profit pe anii 2006 și 2007 în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei și a măsurii de diminuare a pierderii fiscale pe anii 2008, 2009 și 2010 cu suma totală de .X. lei, din care: .X. lei pe anul 2008, .X. lei pe anul 2009 și .X. lei pe anul 2010.

4. În ceea ce privește cheltuielile cu diferența de tarif pentru serviciile de paza și protecție, supraveghere, control acces persoane și auto, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat fundamentarea privind majorarea retroactivă a pretului pentru serviciile prestate în perioada 26.07.2006 - 25.07.2007, conform actului adițional nr.X fără data, înregistrat la S.C. .X. .X. SA sub nr..X. din 18.12.2007, iar pentru perioada 26.07.2006 - 25.07.2007, S.C .X. S.R.L. .X. a emis lunar către societate facturi fiscale privind serviciile prestate, conform contractului nr..X./28.07.2005, la pretul de X USD/agent paza/luna.

Totodată, s-a mai constatat că pentru serviciile de paza și protecție, societatea a încheiat cu S.C .X. S.R.L. .X. contractul de prestări servicii nr..X./12.07.2007 valabil pentru perioada 26.07.2007 - 25.07.2008 și că, la data de 18.12.2007 contractul nr..X./28.07.2005 nu mai era în vigoare.

Fata de cele de mai sus, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au stabilit, în mod eronat, în baza art.1 din Codul civil, care prevede că "*Legea dispune numai pentru viitor; ea n-are putere retroactivă*", coroborat cu art.969 din același act normativ, care prevede "*Convențiile legal făcute au putere de lege între partile contractante*", suma de .X. lei reprezentând diferențe tarif servicii paza și protecție calculate retroactiv pentru perioada 26.07.2006 - 25.07.2007 ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal în baza art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, având în vedere că este interpretat de doctrina juridică și de instanțele competente ca stabilind principiul libertății de voință a partilor în reglementarea relațiilor lor contractuale, cu privire la toate aspectele acestei relații. Singura limită adusă acestei libertăți este norma legală de natură imperativă, care nu poate fi încălcată prin prevederi contrare contractuale (art.5 din Codul Civil).

Astfel, în cazul de față, organele de inspecție fiscală nu au constatat nicio prevedere legală imperativă care să fi fost nerespectată de către societate la stabilirea unor tarife majorate pentru servicii deja prestate.

Acest principiu de baza al dreptului, libertatea de vointa a partilor, nu poate fi interpretat - asa cum il interpreteaza organul de inspectie fiscala - ca ar conduce la nerespectarea art.1 din Codul Civil privind neretroactivitatea legii.

Intrucat acesta se refera la acte normative emise de organele legislative ale statului și nicidecum la raporturi contractuale supuse libertatii de vointa a partilor prevederea de la art.969 (I) din Codul Civil "*contractul este lege partilor*" arata puterea cu care partile sunt legate de prevederile lor contractuale, similar ca fata de prevederile legale și ca nu se poate asimila un contract legii in ceea ce priveste modul de aplicare in timp.

In ceea ce priveste constatarea organului de inspectie fiscala ca respectivul contract expirase ca termen final la momentul stabilirii majorarilor de tarife, aceasta nu are nicio relevanta intrucât pretul serviciilor se plateste conform contractului prin raportare la serviciile deja prestate in luna precedenta, deci fiecare luna de servicii prestate era in fapt supusa unui termen propriu de plata a respectivelor servicii.

Referitor la prevederea din contract ca "*pretul serviciilor este fix și ramane neschimbat pe toata durata contractului*" aceasta nu impieteaza cu nimic modificarea ulterioara a contractului prin acordul scris al partilor in respectul principiului libertatii de vointa a partilor, acestea având posibilitatea de a modifica orice prevedere contractuala anterioara.

Mai mult, nici chiar legea fiscala privind impozitul pe profit nu interzice corectarea bazei impozabile cu diferentele de pret dupa livrarea marfurilor si/sau prestarea serviciilor, iar in ceea ce priveste TVA legea fiscala prevede o procedura de corectie ulterioara a bazei impozabile.

Avand in vedere cele prezentate, contestatara sustine că se impune admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere, respectiv anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala privind nedeductibilitatea sumei de .X. lei, deci anulara obligatiei de plata a sumei de .X. lei reprezentand impozit pe profit și a sumei de .X. reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

5. Referitor la cheltuielile aferente pierderilor tehnologice care nu se incadreaza in norma proprie de consum, contestatara sustine că masurile dispuse de organele de inspectie fiscala sunt netemeinice și nelegale din motivele.

Din "*Situatia comparativa a consumului de metal realizat fata de cel normat pe anii 2006-2010*", prezentată organelor de inspectie fiscala de catre societate, rezultă ca pe perioada respectiva total consum normat de metal a fost de .X. tone, iar totalul consumului realizat de metal a fost de .X. tone, inregistrând o depasire cantitativa nesemnificativa de X tone, iar în procente aceasta depasire este de 0,0007%.

Din analiza aceleesi situatii reiese că pe perioada analizata, în anul 2007 depasirea consumului normat de metal a fost, în procente, de 0,1%, în

anul 2008 aceasta depasire a fost de 3,7%, iar în anii 2006, 2009 și 2010 consumul de metal realizat a fost sub cel normat.

În anii 2007 și 2008, datorita lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic societatea s-a vazut nevoita sa accepte spre executie și livrare, comenzi care nu se incadrau în respectivul flux tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie prima (metal).

Astfel, normele de consum tehnologic din 2007 și 2008 nu reflecta fluxul tehnologic impus de conditiile de piata speciale din acei ani reflectate în comenzi din comenzile speciale (din punct de vedere al calitatii superioare fata de anii precedenti) ale clientilor externi și acceptate de societate în vederea continuarii activitatii de productie. În aceste conditii, normele de consum prezentate autoritatii fiscale trebuie interpretate doar ca nivel de referinta bugetara pe care trebuie sa-l aiba în vedere salariatii implicati în productie în vederea cointeresarii acestora la folosirea eficienta a materiilor prime (metal) folosite în procesul tehnologic. Astfel, aceste norme nu reflecta nivelul real al consumurilor tehnologice aferente proceselor de productie.

Mai mult, din analiza "*Situatiei intrarilor și ieșirilor de metal an 2007 – total Societate*" rezulta faptul ca în urma desfasurarii procesului de productie pe lângă productia marfa obtinuta, au rezultat și deseuri în cantitate de .X. tone din care societatea a valorificat prin vanzare o cantitate de .X. tone, iar din "*Situatia intrarilor și ieșirilor de metal an 2008 - total Societate*" rezulta ca în anul 2008 au rezultat .X. to. deseuri din care au fost valorificate .X. tone prin vanzare, conform jurnalelor de vanzari pe anii 2007- 2008 și a exemplurilor de facturi atasate prezentei.

Astfel, societatea susține că în mod cert și de necontestat este faptul ca în anii 2007-2008 societatea a realizat venituri impozabile aferente materiei prime achizitionate și considerate de organele de inspectie fiscală ca fiind aferenta depasirii normelor de consum.

Ca urmare, contestatara arată că sunt deductibile cheltuielile efectuate pentru achizitia de metal și implicit sunt indeplinite conditiile art. 21 din Codul Fiscal, respectiv, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, motiv pentru care se impune admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere, anularea masurilor dispuse de organele de inspectie fiscală privind suma de .X. lei reprezentand impozit pe profit de plata pe anul 2007 și suma de .X. lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit, precum și masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2008 cu suma de .X. lei.

6. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de consultanță achiziționate de la S.C. .X. .X. S.A, contestatara susține că sunt ilegale constatarile organelor de inspectie fiscală atat procedural, cat și pe fondul cauzei.

Din punct de vedere procedural, contestatara susține că prin OG nr.2/2012, în vigoare începând cu data de 02.02.2012, s-a introdus art. 93² care reglementează procedura pentru eliminarea dublei impuneri între persoanele române afiliate, astfel că organele de inspecție fiscală nu au emis o decizie de ajustare care sta la baza emiterii deciziei de impunere. Ca urmare, fără a se mai antama fondul cauzei, se impune anularea măsurilor privind plata sumei totale de .X. lei reprezentând impozit pe profit și accesorii, cât și măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

De asemenea, contestatara arată că în măsura în care nu se va reține nerespectarea procedurii pentru eliminarea dublei impuneri între persoanele afiliate române se impune admiterea contestației pentru următoarele motive ce privesc fondul cauzei:

Ca efect al încheierii Acordului de servicii semnat la data de 1 ianuarie 2005 între SC .X. .X. SA (fosta .X. .X.) și societate, personalul prestatorului a prestat diverse activități la sediul societății care au implicat prezența efectivă a acestor persoane la sediul societății în vederea responsabilităților de coordonare și organizare a diverselor departamente cum ar fi, departamentul de vânzări, marketing, financiar, etc..

Astfel, societatea arată că, prin natura lor specifică, aceste activități efectuate în baza contractului nu se încadrează ca fiind servicii de management și consultanță pentru care, în vederea deductibilității, legea fiscală prevede în mod special prezentarea de documente justificative precum rapoarte, situații de lucrări, etc. Activitățile efectiv desfășurate de acest personal au fost exemplificate în timpul inspecției fiscale prin punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală a documentelor care atestă îndeplinirea obiectivelor individuale, astfel că aceste servicii au fost desfășurate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, contestatara susține că, în baza contractului și a situației centralizatoare privind activitățile desfășurate de persoanele respective, sunt îndeplinite condițiile formale de fond prevăzute de legea fiscală pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective, motiv pentru care se impune admiterea contestației pentru acest capăt de cerere și anularea măsurilor privind plata sumei totale de .X. lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente acestuia cât și anularea măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

7. Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță achiziționate de la .X., contestatara susține că în mod eronat a înregistrat cheltuielile aferente facturilor emise în anul 2009 de către prestatorul .X. în contul 628.26 drept "Cheltuieli management fees" (Cheltuieli cu onorariile de management), de fapt, aceste cheltuieli reprezintă achiziția unor servicii de cercetare - dezvoltare și asistență tehnică privitoare la procesele și fluxurile

tehnologice ale societatii, contractate cu entitatea specializata în efectuarea acestor activitati, in speta .X. în cadrul grupului .X..

În susținere, societatea anexează documente exemplificative referitoare la studiile și rapoartele tehnice efectuate de prestator, cat și acordul incheiat între parti, respectiv între S.C. .X. .X.

.X. SA și .X. prin care confirma și intaresc existenta și caracterul deplin angajant al raporturilor contractuale derulate pe baza facturilor înregistrate de societate și considerate în mod eronat de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Pe cale de consecinta, societatea arată că a indeplinit conditiile legii fiscale privind deductibilitatea cheltuielilor aferente facturilor emise de .X., iar documentele justificative atesta efectuarea serviciilor în scopul obtinerii de venituri impozabile, astfel că solicită admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere și anulara masurii privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la TVA aferentă livrărilor intracomunitare pentru care beneficiarul nu are cod valid de TVA, contestatara susține că organele de inspectie fiscala au omis sa precizeze ca, prin adresa fara numar din data de 24.08.2012 privitoare la corectarea unor facturi, anterioară datei la care a fost comunicată decizia de impunere contestată, societatea a transmis catre beneficiar, în conformitate cu prevederile art.10 alin.(5) din Ordinul nr.2222/2006, facturile de stornare și noile facturile corecte, in care s-a prevazut codul valid de TVA al beneficiarului aferente livrarilor intracomunitare pentru care organele fiscale au dispus masura colectarii TVA.

În subsidiar, contestatara susține că referitor la buna functionare a controlului fiscal și la rolul de îndrumare al organului de inspecție fiscală Codul de procedura fiscala prevede dreptul contribuabilului de a fi informat, și arată că nici pe perioada desfașurarii inspectiei fiscale și nici în raportul de inspectie fiscală organul de inspectie fiscală nu a comunicat societatii și nici nu a prezentat constatări cu privire la acest aspect.

Prin urmare, societatea nu a putut pune la dispozitia organelor de inspectie fiscală noile facturi la momentul discutiei finale cu contribuabilul intrucat nu existau constatari referitoare la codul invalid de TVA al beneficiarului marfii.

Având în vedere prevederile art.84 din Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la faptul ca declaratiile pot fi corectate de catre contribuabil, pe perioada prescriptiei, cat și faptul ca nu a fost comunicata societății decizia de impunere la data de 24.08.2012, data cand a avut loc corectarea erorii, solicită admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere și anulara masurii dispuse privind

plata la buget a sumei totale de .X. lei reprezentand TVA și accesorii aferente.

2. În ceea ce privește TVA aferentă pierderilor tehnologice, contestatara susține că măsurile dispuse de organele de inspecție fiscale sunt netemeinice și nelegale pentru următoarele motive:

Din "*Situația comparativă a consumului de metal realizat fata de cel normat pe anii 2006-2010*" rezultă că, în anul 2008, aceasta depășire a fost de 3,7%. Datorită lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic al societății aceasta s-a văzut nevoită să accepte spre execuție și livrare, comenzi care nu se încadrau în fluxul tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie primă (metal). Astfel, normele de consum tehnologic din anul 2008 nu reflectă fluxul tehnologic impus de condițiile de piață speciale ale clienților externi astfel că, normele de consum prezentate autorității fiscale trebuie interpretate doar ca nivel de referință bugetară pe care trebuie să-l aibă în vedere salariații implicați în producție în vederea cointerării acestora la folosirea eficientă a materiilor prime (metal) folosite în procesul tehnologic.

De asemenea, din analiza "*Situației intrărilor și ieșirilor de metal an 2008 - total Societate*" rezultă că în anul 2008 au rezultat .X. tone deșeurilor din care au fost valorificate .X. tone prin vânzare, conform jumalelor de vânzări pe anul 2008.

Ca urmare, societatea a realizat operațiuni taxabile din perspectiva TVA cu materia primă achiziționată și considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă depășirii normelor de consum.

De asemenea, contestatoarea susține că în conformitate cu prevederile art.160 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu avea obligația colectării TVA pentru livrările de deșeurilor metal, fiind aplicabilă taxarea inversă.

Deci, la livrarea deșeurilor în care se includ și depășirile de consum normat, societatea a realizat operațiuni taxabile pentru care nu avea obligația colectării TVA, astfel încât măsura dispusă de organele de inspecție fiscală de a asimila depășirile de consum cu o livrare către sine în conformitate cu articolul 128 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea era obligată de a colecta TVA, fiind dubla impunere (colectare) asupra aceluiași obiect impozabil (depășirea de consum normat).

Mai mult, contestatara susține că prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fac trimitere la bunuri lipsă în gestiune și nu la depășiri de consumuri normate, astfel că deșeurile în care se includ și depășirile de consumuri normate, au fost în gestiunea societății fiind livrate și pentru care s-a aplicat mecanismul taxării inverse de către beneficiar.

Totodată, contestatara arată că prevederile alineatului 7 din HG nr.44/2004 date în aplicarea articolului art.128, care face trimitere pentru prima data în legislația privind TVA la noțiunea de "*pierderi tehnologice*", a fost introdus prin H.G.R. nr.1620/29.12.2009 publicată în M.O. al României nr.927/31.12.2009 cu aplicabilitate începând cu data de 01.01.2010, astfel încât a fost aplicat în mod nelegal de organele de inspecție fiscală pe anul 2008.

Astfel, contestatara solicită admiterea contestației pentru acest capat de cerere și anularea măsurii de colectare a TVA în suma de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente acestuia în suma de .X. lei.

3. În ceea ce privește TVA aferenta serviciilor de consultanță efectuate de către SC .X. .X. SA, contestatara susține că în cazul Curții Europene de Justiție 286/94 Garage Molenheide, Curtea a decis că, deși statele membre pot solicita îndeplinirea anumitor cerințe formale în privința documentelor justificative, acestea nu pot să fie folosite în așa fel încât să se pună în discuție deducerea TVA, principiu fundamental al sistemului comun de TVA europeană. Astfel, facturile partenerilor contractuali sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere, iar negarea acestui drept pe motive formale, cum ar fi insuficiența unor documente conexe, neprevăzute de legislație, este injustă și neconformă cu principiile de TVA reținute și în jurisprudența Curții Europene de Justiție.

De asemenea, contestatara susține că legislația internă privind TVA stabilește condițiile de exercitare a dreptului de deducere, acestea fiind în legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile și existența unei facturi astfel că existența altor documente, cum ar fi contractul, situații de lucrări, procese-verbale de recepție etc. este prevăzută doar pentru deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și doar pentru anumite categorii de cheltuieli, altele decât cele de promovare.

Ca urmare, contestatara susține că deși a dat dovadă de cooperare și bună-credință în relația cu autoritățile fiscale, punând la dispoziția acestora chiar și documente suplimentare față de cele prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, în mod nelegal nu a fost acordat dreptul de deducere.

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

1. Referitor la veniturile obținute din România de .X. Canada Inc. pe perioada 2006 -2008, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate efectiv, iar la cap.III pct.3.1. pag.67 din raportul de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile din comisioane de la un nerezident și din prestarea de servicii de management sau

consultanță trebuia să rețină, să calculeze și să vireze impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Astfel, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli, dar au stabilit impozit pe veniturile persoanelor nerezidente fără a stabili în mod cert natura sumei achitata persoanei.

Totodată, contestatara susține că din prevederile privind impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți rezultă că acestea fac precizări referitoare la impunerea veniturilor din activități sportive și divertisment desfășurate în România, venituri din prestarea de servicii, venituri reprezentând remunerații primite, venituri din profesii independente desfășurate în România, venituri din pensii primite, venituri din premii acordate la concursuri desfășurate în România etc., deci se impun acele sume plătite de un rezident .X. către un nerezident pentru activități care s-au desfășurat/prestat.

Astfel, atunci când plățile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil ele nu pot fi impuse nici la calculul impozitului pe veniturile nerezidenților, pentru aceeași natură a plăților respective, în cazul de față organele de inspecție fiscală au impus sumele achitate de societate persoanei nerezidente .X. Canada Inc. stabilind impozit pe veniturile obținute de nerezidenți, dar pentru aceleși sume nu au acordat deductibilitate la determinarea impozitului pe profit.

Ca urmare, contestația solicită admiterea contestației pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește veniturile obținute din România de .X. Canada Inc pe anul 2009, prin completarea la contestație societatea aduce în susținere aceleași argumente cu cele prezentat la pct.1 de la acest capitol pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit pe anul 2009 și solicită admiterea contestației pentru impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

3. Referitor la veniturile obținute din România de .X. .X. Franța, contestatara prezintă la contestație Certificatul de Conformitate Fiscală emis sub nr..X. de către Direcția Generală a Finanțelor Publice - Dir. Intreprinderi Mari din Franța, care dovedește că veniturile din dobânzi în sumă de .X. lei au fost impozitate în Republica Franceză astfel încât impunerea acestora în România, în baza unei norme juridice suplative, ar însemna o dublă impozitare a aceluiași sume.

Ca urmare, solicită admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente și pentru suma de .X. lei reprezentând accesoriile aferente impozitului pe venit în suma de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificata: 01.01.2006 – 31.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. In perioada ianuarie 2006-decembrie 2007 SC .X. .X. SA a înregistrat în evidenta contabila in contul 666 "Cheltuieli privind dobanzile" suma de .X. lei reprezentand dobanzi aferente împrumuturilor de la S.C. .X..X. SA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. .X. .X. SA, fosta .X..X. SA, în calitate de debitor a încheiat Contractul de împrumut, fara numar, din data de 27 decembrie 2005 cu S.C. .X..X. SA în calitate de creditor.

Conform clauzelor contractuale partile au convenit:

"i. întrucât Creditorul și Debitorul au un raport comercial continuu și viabil;

ii. întrucât Debitorul a cerut un împrumut de .X. lei oferit de catre Creditor - la termene, estimând condițiile de piata, utilizat pentru finantarea capitalului de lucru propriu;

iii. întrucât Creditorul detine numerar rezultat din operatiuni, depozitat in conturi bancare, avand un nivel al ratelor dobânzii similar cu cel de pe piata;

iv. ținand cont de faptul ca partile numite in prezentul contract sunt in acord deplin asupra termenilor și condițiilor tranzactiei de împrumut mentionate;

În prezent așadar, partile au convenit ca prezentul contract sa fie incheiat avand urmatoarele conditii:

2. Valoarea împrumutului, Perioada împrumutului și Termenele de plata ale principalului:

2.1. Valoarea împrumutului acordat Debitorului de catre Creditor este de .X. lei.

2.2. Suma aferenta împrumutului, mentionata la art.2.1. va fi pusa la dispozitia Debitorului de la data de 27 decembrie 2005.

2.3. Termenul împrumutului este de 12 luni, incepand cu data de 27 decembrie 2005, data scadenta fiind 26 decembrie 2006.

2.4. *Principalul trebuie rambursat lunar Creditorului, in conformitate cu planul de rambursare prezentat in anexa A. "*

La punctul 3.1 din contract, se mentioneaza:

"Creditorul va percepe dobanda asupra sumei lunare datorate, la rata de referinta a BNR, care va fi modificata pe baza schimbărilor anuntate de catre BNR in fiecare luna. (...).

3.2. *Dobanda va fi platita lunar, incepand cu data de 1 ianuarie 2006 la soldul principalului. "*

Din verificarea modului de realizare a clauzelor contractuale, organele de inspectie fiscală au constatat urmatoarele:

S.C. .X. .X. SA nu a primit imprumutul in suma de .X. lei de la S.C..X..X. SA așa cum prevede contractul. S.C. .X. .X. SA a convertit intr-un imprumut pe termen scurt soldul contului 401 "Furnizori" in suma totala de .X. lei, datorat de aceasta către S.C. .X..X. SA reprezentand contravaloare facturi de achizitii bunuri și servicii emise de acesta in perioada 2001-2005 și neachitate până la data incheierii contractului de imprumut, fara a se face un transfer de fonduri.

Înregistrarea in evidenta contabila a operatiunii s-a efectuat cu nota contabila nr..X./31.12.2005 prin debitarea contului 40111 "Furnizori" și creditarea contului 51917 "Credite bancare pe termen scurt" cu suma de .X. lei. Achitarea datoriei in suma de .X. lei catre furnizorul S.C..X..X. SA s-a efectuat astfel:

- în luna ianuarie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP nr..X. și X din data de 31.01.2006;
- în luna februarie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/10.02.2006;
- în martie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/03.03.2006;
- în luna august 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/31.08.2006;
- în luna septembrie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/29.09.2006;
- în luna martie 2007 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP nr..X./20.03.2007.

Ca urmare, s-a constatat că în mod eronat societatea a înregistrat cheltuieli cu dobânzile în sumă de .X. lei având în vedere definitia dobânzii prevazute de art.7.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

S-a constatat că acest aspect este consemnat și in Raportul de constatări factice încheiat de SC .X. SRL la data de 29.10.2009 ca urmare a solicitării .X. SA, acționar al societății , în sensul că nu s-a efectuat nicio încasare efectivă de numerar de la S.C..X..X. SA, respectiv suma de .X. lei reprezintă convertirea soldului contului 401 "furnizori" într-un împrumut pe termen scurt și nu un transfer de fonduri.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal nefiind aferente unui împrumut care să fie utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, acesta reprezentând în fapt o compensare a unei datorii față de furnizor, pe parcursul a 5 ani, reprezentând

contravaloarea a X de facturi emise în perioada august-decembrie 2005 de S.C..X..X. SA, fără a se efectua transferul de numerar.

S-a constatat și faptul că cele două societăți sunt afiliate.

Ca urmare, în baza art.11 alin.(1) art.21 alin.(1) din Codul Fiscal, și punctul 38 din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil cu suma de .X. lei și au stabilit **impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei** (.X. lei x 16%), iar pentru nevirarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala au calculat **majorari și penalitati de intarziere in suma totala de .X. lei**, din care:

- .X. lei majorări de întârziere calculate până la dat de 31.07.2012;
- .X. lei penalități de întârziere .

De asemenea, **pe perioada ianuarie-decembrie 2007** societatea a înregistrat cheltuieli cu dobânzile în sumă de .X. lei, în baza aceluiași contract, pentru care organele de inspectie fiscală au constatat, potrivit celor prezentate mai sus, că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Ca urmare, au procedat la recalcularea profitului impozabil cu suma de .X. lei și au stabilit **impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei** (.X. lei x 16%), iar pentru nevirarea la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala au calculat **majorari și penalitati de intarziere in suma totala de .X. lei**, din care:

- .X. lei majorări de întârziere calculate până la dat de 31.07.2012;
- .X. lei penalități de întârziere .

2. S-a constatat că SC .X. .X. SA în calitate de sponsor a încheiat contractul de servicii cu F.C. .X. avand ca obiect efectuarea serviciilor de reclama și publicitate.

În perioada ianuarie 2006 – decembrie 2009 societatea a efectuat plăți către F.C. .X. in suma totala de X lei ce au fost inregistrate in evidenta contabila in contul 6231 "*Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate*" in corespondenta cu contul 512.11 "*Conturi la banci in lei*".

Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu detine documente justificative și acte care sa ateste realizarea serviciilor de reclama și publicitate achizitionate.

În baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din Codul de procedura fiscala, prin nota explicativa nr..X./17.05.2012 s-a solicitat reprezentantului societatii sa precizeze daca serviciile contractate reprezinta sponsorizare sau reclama și publicitate, ce servicii au fost prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente, acte, situatii, care sa justifice realizarea serviciilor de publicitate de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfășurate.

Prin adresa de răspuns nr..X./18.05.2012, se precizeaza ca:
"Principiul contabil al prevalentei economicului asupra juridicului trebuie aplicat pentru a clarifica neconcordanța dintre numirea .X. .X. ca și sponsor fata de fondul activitatilor derulate în cadrul acestor contracte.

Astfel, conform obiectului contractelor, respectivele plăți au reprezentat contravaloarea serviciilor de reclama și publicitate realizate de către Clubul F.C. .X.. Toate detaliile solicitate cu privire la termene, tarife, defalcare cheltuieli sunt clar menționate în clauzele contractuale. [...]. Documentele justificative în baza cărora s-a efectuat înregistrarea în contabilitate sunt ordinele de plata și implicit extrase bancare, întocmite în baza prevederilor contractelor amintite."

Organele de inspectie fiscala nu și-au însușit aceste argumente din următoarele considerente:

1. Conform prevederilor art.21 alin. (2) lit.d) din Codul Fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri cheltuielile de reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris. În cazul de față pentru serviciile de publicitate platite, societatea nu a făcut dovada efectuării serviciilor prevăzute în contract. Doar existența contractelor de publicitate nu justifică realizarea serviciilor prevăzute în acestea.

2. Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal sunt nedeductibile cheltuielile cu prestațiile de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate. Activitatea desfășurată de societate în perioada verificată constă în producția de țevi, conducte, burlane etc. care sunt livrate cu preponderanță societăților afiliate, persoane juridice române și străine, în baza contractelor, comenzilor încheiate cu acestea, pentru care nu mai este necesară reclama și publicitatea.

3. Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal, sunt nedeductibile cheltuielile care nu au la bază un document justificativ, în cazul de față, documentul justificativ care să facă dovada efectuării cheltuielii fiind "factura fiscală" și nu ordinul de plata, așa cum a fost dat răspunsul la nota explicativă nr. .X./17.05.2012.

Asa fel, în baza prevederilor art.21 alin.(2) lit.d) din Codul Fiscal coroborate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Codul Fiscal și pct. 48 din Normele metodologice și art.21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal și pct. 44 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor în suma de .X. lei pentru serviciile de publicitate pentru care nu s-a făcut dovada efectuării serviciilor prevăzute în contract, respectiv nu s-au prezentat facturile pentru înregistrarea cheltuielilor cu serviciile și nici nu a fost justificată necesitatea prestării pentru specificul activității desfășurate.

Ca urmare, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil cu suma de .X. lei, pe perioada 2006-2007 și s-a stabilit **impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, iar pe perioada 2008-2009 s-a diminuat pierderea fiscala cu suma totala de .X. lei.**

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de .X. lei cat și a impozitului pe profit datorat pentru trim.I 2008 în suma de .X. lei au fost calculate accesorii în suma totala de .X. lei, reprezentând majorari de întârziere în suma de .X. lei și penalitati în suma de .X. lei.

3. S-a constatat că in perioada 01.09.2006 - 31.12.2010, SC .X. .X. SA a inregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei reprezentand contravaloarea materialului lemnos achizitionat conform fișei analitice partener SC .X. SRL .X., R.X., fara a justifica provenienta materialului lemnos cu documentele prevazute de HG nr.427/2004 și HG nr.996/2008 pentru aprobarea Normelor referitoare la provenienta, circulatia și comercializarea materialelor lemnoase.

Ca urmare, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent datorat sau la diminuarea pierderii fiscale, dupa caz, în perioada verificata, tinand cont de cheltuielile cu materialul lemnos achizitionat fara documente legale de provenienta, stabilindu-se urmatoarele consecinte fiscale:

Pentru perioada anilor fiscali 2006-2007 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, calculat astfel: .X. lei x 16% = .X. lei.

Pentru nevirarea la termenul legal a impozitul pe profit stabilit suplimentar organele de inspectie fiscala au stabilit, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei pe perioada 2006 – 2007 cât și pentru impozitul pe profit datorat pentru trim.I 2008 în suma de .X. lei, majorari și penalitati de întârziere în suma totala de .X. lei, din care:

- .X. lei - majorari de întârziere calculate pana la data de 29.06.2012;
- .X. lei - penalitati de intarziere.

Pentru anii 2008-2010 s-a redus pierderea fiscala cu suma totala de .X. lei.

4. S-a constatat că în luna decembrie 2007 societatea a înregistrat în evidența contabila factura fiscala seria .X. SPP nr..X./17.12.2007 emisa de S.C .X. S.R.L. .X., reprezentand diferențe tarif servicii paza și protecție conform act adițional nr.X la contractul nr..X./28.07.2005, în valoare de .X. lei la care se adauga TVA in suma de X lei.

Conform contractului nr. .X./28.07.2005 S.C .X. S.R.L. .X., în calitate de prestator, va furniza servicii de paza și protecție, supraveghere, control acces persoane și auto, monitorizare prin dispecerat și intervenție în incinta beneficiarului pentru perioada 26.07.2005 - 25.07.2006.

În schimbul serviciilor prestate beneficiarul va plăti suma de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA. Valoarea contractului a fost modificata prin actul adițional nr.X fara data, înregistrat la S.C. .X. .X. S.A. sub nr..X./18.12.2007, conform caruia pentru perioada 26.07.2006 - 31.08.2006 beneficiarul va plăti suma de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA, iar pentru perioada 01.09.2006 - 25.07.2007 suma de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA.

S-a constatat că societatea nu a prezentat fundamentarea privind majorarea retroactiva a prețului pentru serviciile prestate în perioada 26.07.2006 - 25.07.2007, conform actului adițional nr.X, fara data, înregistrat la S.C. .X. .X. SA sub nr..X. din 18.12.2007. Pentru perioada 26.07.2006 - 25.07.2007 S.C .X. S.R.L. .X. a emis lunar catre societate facturi fiscale privind serviciile prestate, conform contractului nr..X./28.07.2005, la preț de X USD/agent paza/luna.

Totodata, pentru serviciile de paza și protecție, societatea a încheiat cu S.C .X. S.R.L. .X., contractul de prestari servicii nr..X./12.07.2007 valabil pentru perioada 26.07.2007 - 25.07.2008. Astfel, la data de 18.12.2007 contractul nr. .X./28.07.2005 nu mai era în vigoare.

Conform art.1 din Codul Civil, care prevede "*Legea dispune numai pentru viitor; ea n-are putere retroactiva*", coroborat cu art.969 din același act normativ, care prevede "*Conventiile legal facute au putere de lege între partile contractante* ", organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentand diferente tarif servicii paza și protecție calculate retroactiv pentru perioada 26.07.2006 - 25.07.2007 constituie cheltuiala nedeductibila fiscal în baza art.21 alin.(4) lit.m) și pct.48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal.

Asfel, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil cu suma de .X. lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, iar pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au fost calculate accesorii în suma totala de .X. lei, din care:

- majorari de intarziere în suma de .X. lei;
- penalitati în suma de .X. lei.

5. În perioada ianuarie 2007-decembrie 2008, S.C .X. .X. SA a realizat și înregistrat în contabilitate, consumurile efective de metal și costurile efective, astfel:

- **pe anul 2007** un consum efectiv de metal de .X. tone și un cost efectiv aferent productiei realizate în suma totala de .X. lei fata de consumul normat de .X. tone și un cost normat de .X. lei. Diferenta de consum de metal în plus cu X tone, respectiv în valoare de .X. lei reprezinta pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma de consum proprie necesara pentru fabricarea unui produs;

- **pe anul 2008** un consum efectiv de metal de .X. tone și un cost efectiv aferent producției realizate în suma totală de .X. lei față de consumul normat de .X. tone și un cost normat de .X. lei. Diferența de consum de metal în plus cu .X. tone respectiv în valoare de .X. lei reprezintă pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs.

Organele de inspecție fiscală au constatat depășirea consumurilor normate cu suma totală de .X. lei "Situația comparativă a consumului de metal realizat față de cel normat".

Având în vedere prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.49, pct.51, pct.160(1) alin.(1) și (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa F.N din 17.05.2012, în conformitate cu prevederile art.52 și art.56 din Codul de procedură fiscală, prezentarea "*Situației privind costurile normate pe unitatea de produs, costurile efectiv realizate și înregistrate în contabilitate pe unitatea de produs, producția realizată în unități de produs, prețurile materiilor prime, materialelor, energiei electrice și termice pe unitatea de produs În perioada 2006-2010*" care trebuia să cuprindă norma de consum proprie de materii prime, materiale, combustibil, energie termică, stabilită pe baza documentației tehnico-economice pentru fabricarea unei unități de produs, pentru produsele obținute din procesul de producție în perioada ianuarie 2006-decembrie 2010, cantitatea de produse realizată lunar în perioada ianuarie 2006- decembrie 2010, consumul efectiv de materii prime, materiale, combustibili, energie termică, pe unitatea de produs realizat lunar în perioada ianuarie 2006-decembrie 2010, preț unitar pe produs.

Societatea a pus la dispoziție pentru perioada 2006-2010 situația centralizată comparativă a consumului de metal realizat față de consumul de metal normat pentru produsele de bază ale societății, respectiv:

- produsul de bază cu cele mai puține prelucrări și posibile cerințe specifice "Conducte netratate produse în .X. de 16" cf.API 5L/ASTM A106/ASME SAI06/ASTM A53 pentru 6 diametre de la 168,3 mm la 406 mm, în 2 intervale de lungimi;

- produsul cu cele mai mari pierderi tehnologice, țevi din oțel carbon pentru temperaturi înalte - cf.ASME SA 106/SA 106M, TDC 0 101, rev 12+revII; tdgIOL, rev 3+rev.2; TDG 32, rev 02 pentru 6 diametre de la 273.1 mm la 508 mm, în varianta de lungimi scurte;

- produsul cu cele mai mici pierderi tehnologice țevi pentru construcții NHT 16" - cf. SR EN 10297/1 pentru diametre de la 168,3 mm la 406,4 mm.

Situația centralizată comparativă a consumului de metal realizat față de consumul de metal normat întocmită de către societate cuprinde producția realizată, total consum normat aferent producție = (consumul

normat aferent productiei + consumul normat aferent rebuturilor), total consum realizat, pret materie prima, diferente consum, valoare diferente consum.

Organele de inspectie fiscala au constatat depasirea consumurilor normate cu suma totala de .X. lei din analiza datelor prezentate de catre societatea verificata in Situatiia comparativa a consumului de metal realizat fata de cel normat.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 din Normele metodologice, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile pierderile tehnologice daca acestea sunt cuprinse in norma de consum proprie, astfel că depasirea consumurilor normate cu suma de .X. lei reprezintă pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse in norma proprie de consum, fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

Ca urmare, a procedat la recalcularea pentru anul fiscal 2007 a profitului impozabil cu suma de .X. lei și a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei, iar pentru neplata in termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata cât și pentru impozitul pe profit stabilit ca datorat și de plata pentru trim.I 2008 in suma de .X. lei au fost calculate accesorii in suma toala de .X. lei, astfel:

- majorari de intarziere in suma de .X. lei;
- penalitati în suma de .X. lei.

Pentru anul fiscal 2008 s-a diminuat pierderea fiscala inregistrata de societate cu suma de .X. lei

6. S-a constatat că în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2007 și ianuarie-decembrie 2009 societatea a inregistrat facturi emise lunar de S.C. .X. .X. S.A (fosta S.C. .X. S.A. .X.) in baza Acordului servicii fara numar din data de 01.01.2005 in suma de .X. lei, la care se adauga TVA in suma de .X. lei, reprezentand contravaloarea servicii financiare și comerciale.

Societatea nu a justificat necesitatea prestarii acestora in scopul desfașurarii activității proprii și nici prestarea efectiva a serviciilor prin situații de lucrari, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzatoare.

În baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din Codul de procedura fiscala, prin nota explicativa nr..X./17.05.2012 s-a solicitat reprezentantului societatii sa precizeze ce servicii au fost prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente, acte, situatii, care sa justifice realizarea serviciilor de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate.

Prin adresa de răspuns nr..X./18.05.2012 se precizeaza ca: "*Sunt in principal servicii de consultanta și management prestate de .X. .X. SA dar și refacturari. Documentele care dovedesc prestarea efectiva a serviciilor pot fi consultate la sediul societatii și constau în acte semnate de catre angajati ai S.C .X. .X. pe parcursul prestarii serviciilor: Note de negociere, Comenzi catre furnizori, Contracte, Procese verbale ale Consiliului de administratie, Ordine de plata.*"

Fata de raspunsul dat organele de inspectie fiscala nu au retinut aceste motivatii din urmatoarele considerente:

Documentele analizate de organele de inspectie fiscala la sediul societatii și care din motive de confidentialitate nu s-au prezentat xerocopii anexate la raportul de inspectie fiscala, nu justifica prestarea efectiva a serviciilor în suma de .X. lei, nu sunt prezentate serviciile efectiv prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente, acte, situatii, care sa justifice realizarea serviciilor de de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora în scopul activitatii desfasurate.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au constatat că astfel de cheltuieli nedeductibile fiscal au fost constatate și prin Raportul de inspectie fiscală nr..X./22.12.2008 pentru care societatea nu a ustificat prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile și pentru care societatea nu a avut obiecțiuni.

În baza art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anii 2006 și 2007 cu suma de .X. lei, respectiv .X. și au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei (.X. lei x 16%), respectiv .X. lei (.X. x 16%), deci o diferenta de impozit pe profit pe cei 2 ani în suma de .X. lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata au fost calculate accesorii în suma de .X. lei, reprezentand:

- majorari de întârziere în suma de .X. lei;
- penalitati în suma de .X. lei.

Cu suma de .X. lei a fost diminuată pierderea fiscala pe anul 2009.

7. S-a constatat ca, in anul 2009, societatea a inregistrat in contul 628.26 "Cheltuieli mangement fees" suma de .X. lei in baza facturilor emise de .X..

În baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din Codul de procedura fiscala, s-a solicitat reprezentantului societatii lamuriri cu privire la realizarea acestor servicii de catre prestator și justificarea necesitatii prestarii acestora in scopul activitatii desfașurate. Prin adresa de răspuns se precizează "*Serviciile prestate de .X. se refera la servicii de cercetare și dezvoltare*

prestate Societații noastre. Nu avem contract semnat. Detalii relevante privind sumele facturate și rapoartele de cercetare pot fi consultate la sediul Societații."

Pentru facturile emise de .X., societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala, contracte și/sau alte documente cu functiuni similare din care sa rezulte natura serviciilor prestate, necesitatea acestor servicii, precum și anexe la factura emisa de prestator, din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare).

În baza prevederilor pct.49 din Normele metodologice date în aplicarea art.21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal și pct.41 din Normele metodologice date în aplicarea art.11 din Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala a constatat ca suma de .X. lei facturata de .X. este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Ca urmare, s-a reintregit baza impozabila cu suma totala de .X. lei și s-a diminuat pierderea fiscala pe anul 2009 cu suma de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferenta livrarilor intracomunitare catre un partener al carui cod de TVA nu este activ, s-a constatat că in perioada august 2008 - septembrie 2008 societatea a inregistrat livrari catre X Olanda pentru care codul de TVA al partenerului nu era activ in perioada emiterii facturii, in valoare de .X. lei astfel:

factura nr..X./31.08.2008 in valoare de .X. lei;

factura nr..X./31.09.2008 în valoare de .X. lei;

factura nr..X./09.09.2008 în valoare de .X. lei.

Ca urmare, in conformitate cu prevederile art.143 alin.2) lit.a), art.134¹ și art.132 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu beneficiaza de scutirea de TVA aferenta livrarilor intracomunitare astfel că datoreaza TVA în suma de 1.X. lei, precum și accesorii aferente în suma de .X. lei.

2. În ceea ce privește TVA aferentă pierderilor tehnologice, s-a constatat că în perioada ianuarie - decembrie 2008 societatea a realizat și inregistrat in contabilitate un consum efectiv de metal de .X. tone și un cost efectiv aferent productiei realizate in suma totala de .X. lei, fata de consumul normat de .X. tone și un cost normat in suma totala de .X. lei. Diferenta de consum de metal in plus cu .X. tone respectiv in valoare de .X. lei reprezinta pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru fabricarea unui produs.

Din analiza datelor din "Situația comparativa a consumului de metal realizat fata de cel normat" s-a constatat depășirea consumurilor normate cu suma de .X. lei pentru care trebuie colectată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta depășirii costurilor normate.

Intrucat pierderile tehnologice efective depasesc pierderile tehnologice stabilite de societate prin norma proprie de consum, pierderile tehnologice sunt considerate livrari de bunuri conform art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Avand in vedere prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, ale pct.49 și 51 alin.(1) din OMFP nr.1752/2005 și pct.160 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat societății, prin adresa F.N din 17.05.2012, să prezinte *"Situația privind costurile normate pe unitatea de produs, costurile efectiv realizate inregistrate in contabilitate pe unitatea de produs, productia realizata in unitati de produs, preturile materiilor prime, materialelor, energiei electrice și termice pe unitatea de produs in perioada 2006-2010"*.

Situația solicitată trebuia să cuprindă:

- norma de consum proprie de materii prime, materiale, combustibil, energie termica, stabilita pe baza documentatiei tehnico-economice pentru fabricarea unei unitati de produs, pentru produsele obtinute din procesul de productie in perioada ianuarie 2006-decembrie 2010;
- cantitatea de produse realizata lunar in perioada ianuarie 2006- decembrie 2010;
- consumul efectiv de materii prime, materiale, combustibili, energie termica, pe unitatea de produs realizat lunar in perioada ianuarie 2006-decembrie 2010;
- pret unitar pe produs.

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală situația centralizata comparativa a consumului de metal realizat fata de consumul de metal normat pentru produsele de baza, respectiv:

- produsul de baza cu cele mai putine prelucrari și posibile cerinte specifice "Conducte netratate produse în .X. de 16" cf.API 5L/ASTM A106/ASME SAI06/ASTM A53 pentru 6 diametre de la 168,3 mm la 406 mm, 'in 2 intervale de lungimi";
- produsul cu cele mai mari pierderi tehnologice, Tevi din otel carbon pentru temperaturi inalte - cf.ASME SA 106/SA 106M, TDC 0 10I, rev 12+rev II; tdg 10I, rev 3+rev.2; TDG 32, rev 02 pentru 6 diametre de la 273.1 mm la 508 mm, in varianta de lungimi scurte.
- produsul cu cele mai mici pierderi tehnologice Tevi pentru constructii NHT 16" - cf. SR EN 10297/1 pentru diametre de la 168,3 mm la 406,4 mm.

Organele de inspecție fiscală au constatat depășirea consumurilor normate cu suma totală de .X. lei și faptul că pierderile tehnologice intra sub incidența prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind asimilate livrarilor de bunuri și ale pct.6 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal potrivit cărora sunt aplicabile oricărei activități economice astfel cum este aceasta definită la art.127 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere la naștere la momentul exigibilității taxei, iar potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din același act normativ orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere, în cazul în speță societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată la momentul achiziției materiilor prime, la acel moment neputând fi determinate pierderile tehnologice.

Ulterior însă, persoana impozabilă are obligația de a cuantifica cantitatea pierdută pentru a o compara cu cea stabilită prin normă proprie de consum și de a determina astfel pierderile efective aferente desfășurării activității sale economice, pentru a se stabili dacă se încadrează în limitele la care se face referire la pct.6 alin.(7) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că depășirea consumurilor normate cu suma de .X. lei reprezentând pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma proprie de consum reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, iar **TVA aferentă în suma de .X. lei** este datorată bugetului de stat.

Taxa pe valoarea adăugată de plată lunar s-a stabilit în funcție de producția totală realizată din "*Situația privind analiza costurilor pentru anul 2008*", repartizată pe luni și ajustată pentru a determina producția realizată pentru produsele de bază ale societății care dețin ponderea principală.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată pentru anul 2008, au fost calculate **accesorii**, în sumă de **.X. lei**, astfel:

- majorări de întârziere în suma de .X. lei;
- penalități de întârziere în suma de .X. lei.

3. Referitor la TVA aferentă serviciilor de consultanță furnizate de S.C. .X. SA, s-a constatat că în perioada ianuarie-decembrie 2009 societatea a înregistrat facturi emise de S.C. .X. S.A, în baza Acordului de servicii fără număr din data de 01.01.2005, în suma de .X. lei, la care se adaugă **TVA în suma de .X. lei**, reprezentând contravaloarea serviciilor financiare și comerciale, pentru care societatea nu poate justifica cu

documente necesitatea prestarii acestora in scopul desfașurarii activitatii proprii și nici prestarea efectiva a serviciilor, respectiv situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

În baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din Codul de procedura fiscala, prin nota explicativa nr..X./17.05.2012 s-a solicitat reprezentantului societatii sa precizeze ce servicii au fost prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente care sa justifice realizarea serviciilor de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora în scopul activitatii desfasurate.

Prin răspunsul formulat, reprezentantul societății a precizat ca reprezintă, în principal servicii de consultanta și management prestate de .X. .X. SA, dar și refacturari, iar documentele care dovedesc prestarea efectiva a serviciilor pot fi consultate la sediul societatii și constau in documente semnate de catre angajati ai SC .X. .X. SA pe parcursul prestarii serviciilor, respectiv Note de negociere, Comenzi catre furnizori, Contracte, Procese verbale, ale Consiliului de administratie, Ordine de plata.

Fata de raspunsul reprezentantului societății organele de inspectie fiscala au constatat că documentele care au fost consultate la sediul societatii nu justifica prestarea efectiva a serviciilor în suma de .X. lei, respectiv nu sunt prezentate serviciile efectiv prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, care sa justifice realizarea serviciilor de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora în scopul activitatii desfasurate.

Ca urmare, nu s-a acordat deptul de deducere TVA în suma de .X. lei aferenta serviciilor de consultanta, având în vedere că nu poate fi justificata destinatia utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile conform art.145 alin.(3) din Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Astfel, s-a calculat TVA suplimentară în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei reprezentând:

- majorari de întârziere în suma de .X. lei;
- penalități de întârziere în suma de .X. lei.

C. IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

1. Referitor la veniturile obtinute din Romania de .X. Canada Inc., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006 - 2008, societatea a achitat suma totala de .X. USD. Platile au fost efectuate avand la baza facturile emise de societatea nerezidenta, reprezentând "*comisioane export*" și "*cheltuieli generale de administrare și servicii consultanța*".

În conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.f) și lit.i) și art.116 alin.(2) și alin.(4) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu a retinut și virat la bugetul de stat impozitul pe

veniturile obtinute din Romania de nerezidenti cu privire la platile efectuate catre .X. CANADA INC.

Întrucât nu a fost prezentat certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarului de venit organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti în sumă de .X. lei, la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil in ziua retinerii impozitului (ziua platii) prin aplicarea cotei de 16%, iar pentru nechitarea la scadenta a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilit suplimentar s-au calculat majorari și penalitati de intarziere in suma de .X. lei, din care:

- .X. lei – majorări de întârziere;
- .X. lei - penalități de întârziere.

2. Referitor la veniturile obtinute din Romania de .X. Canada Inc, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2009, societatea a achitat catre .X. CANADA INC. suma totala de .X. CAD. Platile au fost efectuate avand la baza facturile emise de societatea nerezidenta, reprezentând "*cheltuieli cu servicii management și consultanța*".

În conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.i) și art.116 alin.(2) lit.d) și alin.(4) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu a retinut și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti cu privire la platile efectuate catre .X. CANADA INC.

Întrucât nu a fost prezentat certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarului de venit organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti în sumă de .X. lei, calculat la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil in ziua retinerii impozitului (ziua platii) prin aplicarea cotei de 16%, iar pentru nechitarea la scadenta a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilit suplimentar s-au calculat majorari și penalitati de intarziere in suma de .X. lei, din care:

- .X. lei – majorări de întârziere;
- .X. lei - penalități de întârziere.

3. Impozit pe veniturile obtinute din Romania de .X. .X. Franța, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.11.2009 – 31.12.2010, societatea a achitat catre .X. .X. SNC, Franța suma totala de .X. lei, reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite pentru care societatea nu a retinut și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Potrivit prevederilor art.11 din Conventia de evitare a dublei impuneri nr..X./23.12.1974 și a certificatelor de rezidență fiscală prezentate in copie de societate, impozitul pe veniturile din dobanzi realizate de persoanele

juridice nerezidente este de 10%, rezultand un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente de plată în sumă de .X. lei.

Pentru nechitarea la scadenta a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilit suplimentar s-au calculat majorari și penalitati de intarziere in suma de .X. lei, din care:

- .X. lei – majorări de întârziere;
- .X. lei - penalități de întârziere.

Prin **Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili s-a dispus diminuarea pierderii fiscale la data de 31.12.2010 cu suma de .X. lei.

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

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **majorări și penalități de întârziere aferente
impozitului pe profit,**

cauza supusă soluționarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului contractat de la SC .X..X. SA în condițiile în care, prin raportul de inspecție fiscală aceste cheltuieli nu au fost analizate în baza prevederilor legale incidente.

Perioada verificată 2006 – 2007.

În fapt, în perioada ianuarie 2006-decembrie 2007 societatea a înregistrat în evidenta contabila, in contul 666 "*Cheltuieli privind dobanzile*", suma de .X. lei reprezentand dobanzi aferente împrumuturilor de la S.C. .X..X. SA.

Între S.C. .X. .X. SA, fosta .X..X. SA, în calitate de debitor, și S.C. .X..X. SA în calitate de creditor, a intervenit Contractul de împrumut, fara numar, din data de 27 decembrie 2005, prin care S.C. .X..X. SA acordă un împrumut debitorului, în valoare de .X. lei, pe termen de 12 luni, respectiv 27.12.2005 – 26.12.2006 , urmând să fie rambursat "*in conformitate cu planul de rambursare prezentat in anexa A. "*

Prin contract s-a prevăzut că se va percepe “*dobanda asupra sumei lunare datorate, la rata de referinta a BNR, care va fi modificata pe baza schimbărilor anuntate de catre BNR in fiecare luna*” ce se va plati începând cu luna ianuarie 2006 la soldul principalului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a efectuat transferul de fonduri, societatea nu a primit imprumul in suma de .X. lei așa cum prevede contractul, ci a convertit soldul contului 401 "Furnizori" in suma totala de .X. lei, datorat de aceasta către S.C. .X..X. SA reprezentand contravaloarea a X facturi de achizitii bunuri și servicii emise in perioada august – decembrie 2005 și neachitate pâna la data incheierii contractului de imprumut.

Achitarea datoriei in suma de .X. lei catre furnizorul S.C. .X..X. SA s-a efectuat astfel:

- în luna ianuarie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP nr..X. și 471 din data de 31.01.2006;
- în luna februarie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/10.02.2006;
- în martie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/03.03.2006;
- în luna august 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/31.08.2006;
- în luna septembrie 2006 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP/29.09.2006;
- în luna martie 2007 s-a achitat suma de .X. lei, cu OP nr..X./20.03.2007.

Ca urmare, s-a constatat că împrumul nu a fost utllizat în scopul desfășurării activității astfel că, aceste cheltuieli cu dobânzile nu sunt deductibile fiscal nefiind aferente unui împrumut care să fie utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, acesta reprezentând în fapt compensarea unei datorii față de furnizor.

S-a constatat și faptul că cele două societăți sunt afiliate.

În baza art.7.13, art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei (.X. lei pe anul 2006 + .X. lei pe anul 2007), precum și majorari și penalitati de intarziere in suma totala de .X.(.X. lei + .X. lei).

Prin contestație societatea susține că:

Din punct de vedere procedural organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.93² din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Pe fond, contestatara susține că în situația în care s-ar fi împrumutat de la banca și ar fi achitat soldul contului furnizori din acest împrumut dobanda achitata bancii ar fi fost deductibila, iar din punct de vedere economic, dobânda platita in legatura cu contractul de împrumut este mai mica decat penalizarea pentru plata cu intarziere mentionata in contractul de

vanzare-cumparare, așa cum rezulta din "*Situatia penalitatilor*", societatea ar fi trebuit să plătească cu titlu de penalitati pentru neachitarea in termen a facturilor de achizitie marfa suma de .X. lei, fata de dobânda datorata in suma de .X. lei.

De asemenea, arată că, la data intocmirii notei contabile 40111 "*Furnizori*" = 51917 "*Credite bancare pe termen scurt* " pentru suma de .X. lei s-a stins datoria pe care o avea catre furnizorul respectiv, aceasta fiind transformata in credit pe termen scurt prin contractul de creditare, stingerea obligatiei putându-se efectua prin mai multe operatiuni, inclusiv conversia soldurilor conturilor de creante/datorii prin majorarea capitalului cu dobânzile in sold.

Referitor la neutilizarea creditului in interesul desfasurarii activitatii societatii, contestatara susține că dobânda a fost platita de societate in legatura cu achizițiile de marfa necesare desfașurării procesului de productie.

Astfel, contestatara arată că întrucât legea fiscala nu interzice conversia unei datorii comerciale in împrumut, ca penalitatile pe care societatea ar fi urmat sa le achite in cazul datoriei comerciale ar fi fost mai mari decat dobanda achitata in cazul împrumutului și având în vedere că organele de inspectie fiscală nu infirma datoria societatii fata de S.C. .X..X. SA, ca nu datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar.

În drept, potrivit art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;"

și potrivit prevederilor art.23 din același act normativ :

“ (1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, precum și cele aferente împrumuturilor obținute de la societățile comerciale bancare române sau străine, sucursalele băncilor străine, cooperativele de credit, societățile de leasing pentru operațiuni de leasing, societățile de credit ipotecar și de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică separat pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică societăților comerciale bancare, persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților de leasing pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, precum și instituțiilor de credit.

(8) În cazul unei persoane juridice străine care își desfășoară activitatea printr-un sediu permanent în România, prevederile prezentului articol se aplică prin luarea în considerare a capitalului propriu.”

Față de prevederile legale mai sus invocate reiese că la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobânzile sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum se prevede la art.23 din același act normativ.

Potrivit prevederilor art.23 din Codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei, iar în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile și se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Totodată, dobânzilor în legătură cu împrumuturile obținute de la alte entități li se aplică limita prevăzută la art.23 alin.(5) din același act normativ, respectiv nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei și nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută, stabilit prin hotărâre a Guvernului.

Totodată, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Din documentele anexae la dosarul cauzei reiese:

Prin Contractul de împrumut, fără număr, din data de 27.12.2005, încheiat între SC .X..X. SA (actuala SC .X. .X. SA) în calitate de Debitor și SC .X..X. SA în calitate de Creditor, partile au convenit:

"i. Întrucât Creditorul și Debitorul au un raport comercial continuu și viabil;

*ii. Întrucât Debitorul a cerut un împrumut de .X. RON oferit de catre Creditor - la termene, estimând condițiile de piata, **utilizat pentru finantarea capitalului de lucru propriu;***

iii. Întrucât Creditorul detine numerar rezultat din operatiuni, depozitat in conturi bancare, avand un nivel al ratelor dobânzii similar cu cel de pe piata;

iv. Ținând cont de faptul ca partile numite in prezentul contract sunt in acord deplin asupra termenilor și condițiilor tranzactiei de imprumut mentionate;

În prezent așadar, partile au convenit ca prezentul contract sa fie incheiat avand urmatoarele conditii:

2. Valoarea imprumutului, Perioada imprumutului și Termenele de plata ale principalului:

2.1. Valoarea imprumutului acordat Debitorului de catre Creditor este de .X. lei.

2.2. Suma aferenta imprumutului, mentionata la art.2.1. va fi pusa la dispozitia Debitorului de la data de 27 decembrie 2005.

2.3. Termenul imprumutului este de 12 luni, incepand cu data de 27 decembrie 2005, data scadenta fiind 26 decembrie 2006.

2.4. Principalul trebuie rambursat lunar Creditorului, in conformitate cu planul de rambursare prezentat in anexa A. "

La punctul 3.1 din contract, se mentioneaza:

"Creditorul va percepe dobanda asupra sumei lunare datorate, la rata de referinta a BNR, care va fi modificata pe baza schimbărilor anuntate de catre BNR in fiecare luna. (...).

3.2. Dobanda va fi platita lunar, incepând cu data de 1 ianuarie 2006 la soldul principalului."

Potrivit prevederilor Contractului de împrumut părțile au convenit ca Debitorul să primească un împrumut pe termen scurt, respectiv pe o perioada de 12 luni, pentru finantarea capitalului de lucru propriu, ce va fi rambursat conform planului de rambursare și pentru care Creditorul va percepe dobândă asupra sumei lunare datorate la nivelul ratei de referință a BNR.

La dosarul cauzei este anexată Nota contabilă nr..X./31.12.2005 prin care societatea a înregistrat prin **articolul contabil 401.11" Furnizori" = 519.17 "Credite bancare pe termen scurt" suma de .X. lei**, situația facturilor emise de SC .X..X. SA pe perioada august – decembrie 2005, în valoare de .X. lei, către SC .X..X. SA și fișa analitică a contului 519.17 "Credite bancare pe termen scurt" pe anul 2006 în care este evidențiat soldul inițial reprezentând credit în sumă de .X. lei, "plăți credite GL" în sumă de 31.200.000 lei și sold final la 31.10.2006 în valoare de .X. lei.

Față de aceste documente se reține că articolul contabil 401.11" Furnizori" = 519.17 "Credite bancare pe termen scurt" nu este întocmit în conformitate cu funcțiunea contabilă a contului 519 "Credite bancare pe termen scurt", prevăzută de OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv:

"Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența creditelor acordate de bănci pe termen scurt.

Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt" este un cont de pasiv.

În creditul contului 519 "Credite bancare pe termen scurt" se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate (512, 666).

În debitul contului 519 "Credite bancare pe termen scurt" se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt restituite, inclusiv dobânzile plătite (512).

Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite."

Întrucât acest cont nu intră în corespondență cu contul 401.11 "Furnizori" cu ajutorul căruia se ține evidența datoriilor și a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate.

Potrivit aceluiași norme legale împrumuturile se evidențiază cu ajutorul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" cu care se ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanții primite și alte datorii asimilate, și potrivit funcțiunii contabile a acestuia:

"Contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" este un cont de pasiv.

În creditul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" se înregistrează:

- sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (461, 512);

[...]

În debitul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" se înregistrează:

- sumele reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate (512);

- obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404);

[...]

Soldul contului reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate, nerestituite."

Iar cu ajutorul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" se ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor față de entitățile afiliate, respectiv entitățile de care compania este legată prin interese de participare, precum și a celor aferente altor împrumuturi și datorii asimilate, astfel:

" Contul 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" este un cont de pasiv.

În creditul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" se înregistrează:

- **valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (666);**

- *diferențele nefavorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la încheierea exercițiului financiar (665).*

În debitul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" se înregistrează:

- **suma dobânzilor plătite aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (512);**

- *diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la încheierea exercițiului financiar, precum și la rambursarea acestora (765).*

Soldul contului reprezintă dobânzile datorate și neplătite."

Ca urmare, prin efectuarea acestui articol contabil, de fapt, societatea a efectuat conversia soldului contului 401.11 "Furnizori" care, potrivit funcțiunii contabile a acestuia, reglementată prin OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

" Contul 401 "Furnizori"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor și a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate.

Contul 401 "Furnizori" este un cont de pasiv.

În creditul contului 401 "Furnizori" se înregistrează:

- *valoarea la preț de cumpărare sau standard (prestabilit) al materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor, mărfurilor și ambalajelor, achiziționate cu titlu oneros de la terți pe bază de facturi (301, 302, 303, 341, 345, 346, 361, 371, 381), precum și diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente, în cazul în care evidența acestora se ține la prețuri standard (308, 368, 388);*

[...]

În debitul contului 401 "Furnizori" se înregistrează:

- *plățile efectuate către furnizori (512, 531, 541, 542);*

[...]

Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor",

nu intră în corespondență cu conturile de împrumuturi .

Se reține că, din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor art.7 alin.(1) pct.13 din Legea nr.571/23003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

13. dobânda - orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată;”, cheltuiala cu dobânda la împrumuturi presupune plata unei sume pentru utilizarea banilor primiți de la Creditor, fie în legătură cu un depozit, o datorie, fie în legătură cu o vânzare cu plata în rate sau o vânzare cu plata amânată.

De asemenea, conform definiției creditului/împrumutului acesta reprezintă o **“Relație (economică) bănească ce se stabilește între o persoană fizică sau juridică (creditor), care acordă un împrumut de bani sau care vinde mărfuri sau servicii pe datorie, și o altă persoană fizică sau juridică (debitor), care primește împrumutul sau cumpără pe datorie; împrumut acordat (cu titlu rambursabil și condiționat de obicei de plata unei dobânzi); creanța creditorului; obligația (bănească), datoria celui creditat; (concr.) valoarea, suma de bani pe care creditorul o cedează cu titlu rambursabil debitorului său”**, operațiune care presupune acordarea unei sume de bani de către debitor ca urmare a utilizării sumelor primite de la creditor și utilizate în scopul pentru care s-a încheiat convenția.

Ca urmare, în cazul în speță, nu a avut loc un transfer efectiv de numerar de către societatea creditoare, acesta fiind păstrat în virtutea faptului că debitorul avea de achitat o datorie către creditor, respectiv contravaloarea a X de facturi emise de acesta pentru furnizarea de bunuri în perioada august- decembrie 2005, cu termene scadente în perioada 27.09.2005 – 15.01.2006, și neachitate până la data încheierii Acordului de împrumut.

În același sens sunt și precizările din Raportul de constatări factice încheiat de .X. SRL prin care, la pct.5 se menționează că **„În cazul împrumutului prezentat la pct.1 din Anexa A, suma reprezintă convertirea soldului de furnizori într-un împrumut pe termen scurt și nu un transfer de fonduri de la .X..X.”**, iar la pct.6 se menționează **„În cazul împrumutului prezentat la pct.1 din Anexa A, nu există o încasare efectivă de numerar de la .X..X. în concordanță cu contractul din motivele prezentate la pct.5 de mai sus”**.

Astfel, prin neefectuarea transferului de numerar **a avut loc reconversia soldului contului 401 "Furnizori", respectiv a unei datorii financiare, într-un împrumut, având loc rambursarea datoriilor SC .X..X. SA către SC .X..X. SA la care s-au achitat, în baza Acordului de împrumut, sume cu titlu de dobânzi.**

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că acesta a fost motivul pentru care organele de inspecție fiscală au efectuat reîncadrarea tranzacției, respectiv au considerat ca

Întrucât nu a avut loc transferul numerarului între Creditor și Debitor, s-a efectuat o compensare a datoriilor, iar cheltuielile cu dobânzile nu reprezintă cheltuielile deductibile fiscal nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că, la emiterea acestei concluzii organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere obiectul Acordului de împrumut, fără număr, din data de 27.12.2005, conform căruia părțile au stabilit de comun acord ca împrumutul acordat Debitorului va fi **“utilizat pentru finantarea capitalului de lucru propriu”**.

Capitalul de lucru reprezintă diferența dintre activele circulante și datoriile curente și este folosit adesea pentru a măsura capacitatea unei firme de a-și achita datoriile curente, atunci când acestea ajung la scadență. În literatura de specialitate se numește și “fond de rulment”, iar denumirea actuală provine din echivalentul englez “working capital”. Astfel, capitalul de lucru **reprezintă fondurile disponibile pentru activitatea de zi cu zi a unei companii**.

Capitalul permanent reprezintă sursele sigure ale unei companii și include capitalul propriu și datoriile pe termen lung. Capitalul permanent este măsura solvabilității companiei.

Diferența dintre capitalul de lucru și capitalul permanent o constituie destinația lor: primul este menit să acopere nevoile pe termen scurt, pe când capitalul permanent, pe cele pe termen lung.

Potrivit celor de mai sus, obiectul contractului de împrumut încheiat între părți a constat în asigurarea fondurilor bănești pentru activitatea de zi cu zi a societății debitoare, din care societatea a efectuat rambursare a unor datorii generate de achiziții de bunuri a efectuat în perioada anterioară încheierii contractului, fără a avea loc transferul de numerar.

Ca urmare, obiectul contractului de împrumut a fost realizat, fiind utilizat în scopul desfășurării activității economice.

De asemenea, din constatări rezultă că Debitorul a restituit Creditorului suma împrumutată în perioada ianuarie 2006 – martie 2007 conform fișei contului 519.17 “*Credite bancare pe termen scurt*”.

În ceea ce privește modul în care s-a procedat la utilizarea împrumutului, respectiv achitarea datoriilor societății către SC .X..X. SA prin compensare, fără mișcarea numerarului, se reține că acest aspect are efecte din punct de vedere financiar și nu fiscal, compensarea reprezentând una dintre modalitățile de stingere a obligațiilor financiare dintre persoane juridice, respectiv a obligațiilor fiscale ale contribuabililor față de bugetul statului cu sumele de rambursat de la buget.

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor sunt reglementate la art.21 alin.(3) lit.h) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, acesta fiind temeiul legal în baza căruia se stabilește dacă aceste cheltuieli sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil.

Plecând de la faptul că principiul bune credințe al contribuabilului se prezumă, iar reaua credință trebuie dovedită, și considerând că societatea contestatoare este de bună credință, rezultă că societatea, în calitate de debitor, a obținut și utilizat împrumutul de la Creditor, în scopul pentru care a fost încheiat.

Astfel, întrucât în raportul de inspecție fiscală nu există constatări cu privire la analizarea cheltuielilor cu dobânzile în baza prevederilor legale mai sus invocate se reține ca necesară reanalizarea acestora.

De asemenea, organul de soluționare reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea formei tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia prin aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Însă, deși s-a procedat la reîncadrarea formei tranzacției, respectiv cheltuielile cu dobânzile aferente împrumutului au fost încadrate ca fiind cheltuieli ce nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în raportul de inspecție fiscală sunt invocate și prevederile pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care prevăd:

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta

implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

fără a se avea în vedere prevederile pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

*“22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. **Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate** atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și **în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate**. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.”*

Ca urmare, în funcție de cele prezentate în considerentele deciziei organului de soluționare a contestației reține ca necesară reanalizarea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului contractat, în funcție de prevederile legale incidente cheltuielilor cu dobânzile.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul

accesoriilor aferente”, se va desființa parțial **Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei)**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească dacă societatea datorează acest impozit.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) aferente impozitului pe profit.**

2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2008;**
- **.X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009,**

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu reclama și publicitatea în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu au fost avute în vedere documentele prezentate de societate și nu s-a analizat dacă aceste cheltuieli se pot încadra în categoria cheltuielilor cu sponsorizările.

Perioada verificată: 2006- 2009.

În fapt, în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2009 societatea a efectuat plăți către F.C. .X. .X. în suma de .X. lei ce au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 623.1 "*Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate*" în corespondența cu contul 512.11 "*Conturi la banci în lei*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu detine documente justificative care să ateste realizarea serviciilor de reclama și publicitate achiziționate, astfel că în baza prevederilor art.21 alin.(2) lit.d) din Codul Fiscal coroborate cu prevederile art.21 alin. (4) lit.m) din Codul Fiscal și pct. 48 din Normele metodologice și art.21 alin. (4) lit. f) din Codul Fiscal și pct. 44 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli și au stabilit impozit pe profit suplimentar pe

perioada 2006-2007 și trim.I 2008, accesorii aferente și au dispus diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2008 – 2009.

Prin contestație, societatea susține că în timpul inspecției fiscale a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală materiale video, fotografiile cu sigla și denumirea societății expuse în timpul concursurilor sportive la care a participat echipa de fotbal F.C. .X. .X., precum și contractul împreună cu ordinele de plată prin care s-a dispus plata sumelor către F.C. .X. .X. și cu extrasele de cont bancar în care apar ca virate sumele respective către F.C. .X. ce demonstrează că au fost achitate sumele respective.

Totodată, contestatara invocă prevederile art.6 din Codul de procedura fiscală și susține că serviciile de reclama și publicitate, în suma totală de .X. lei au fost efectiv prestate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.21 alin.(2) lit.d) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform prevederilor potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru

încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru justificarea cheltuielilor cu reclama și publicitatea efectuată în scopul popularizării firmei trebuia prezentat contract scris și documente privind costurile asociate ale campaniilor publicitare, respectiv a mostrelor sau altor bunuri/servicii acordate în vederea stimulării vânzărilor.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

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

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

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

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

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

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

"cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor";

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile ce nu au la baza documente justificative.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că aceste cheltuieli nu au fost acceptate la deducere prin invocarea a trei temeiuri legale, respectiv:

- conform prevederilor art.21 alin. (2) lit.d) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile de reclama și publicitate efectuate in scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, pe motiv că societatea nu a făcut dovada efectuării serviciilor prevazute in contract, iar existenta doar a contractelor de publicitate nu justifica realizarea serviciilor prevazute in acestea;

- potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu prestarile de servicii întrucât nu se justifică necesitatea prestării acestora in scopul activitatilor desfășurate având în vedere că activitatea desfășurata de societate în perioada verificata consta în productia de tevi, conducte, burlane etc. care sunt livrate cu preponderenta societăților afiliate, persoane juridice romane și straine, în baza contractelor, comenzilor incheiate cu acestea, pentru care nu mai este necesara reclama și publicitatea.

- conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu au la baza un document justificativ, in cazul de fata, documentul justificativ care sa faca dovada efectuării cheltuielii fiind "factura fiscală" și nu ordinul de plata.

Față de aceste constatări organul de soluționare a contestației reține că încadrarea cheltuielilor efectuate de contestatară poate fi efectuată în baza unui temei legal, respectiv fie cheltuieli cu reclamă și publicitate, fie cheltuieli cu prestări de servicii, în funcție de natura acestora.

De asemenea, se reține că deși prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și a dispoziției de măsuri

contestate organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea a prezentat contract nu reiese că ar fi analizat acest document.

Totodată, se reține că, prin contestație, societatea precizează că „ a pus la dispoziția inspectorilor fiscali materiale video, fotografii cu sigla și denumirea societății expuse în timpul concursurilor sportive la care a participat echipa de fotbal .X.” însă prin raportul de inspecție fiscală nu se fac mențiuni cu privire la aceste documente.

La dosarul cauzei sunt prezentate fotografii cu echipa de fotbal F.C .X. se regăsește pe tricourile jucătorilor și pe stadion, un banner cu sponsorii Primăriei Municipiului .X. între care se regăsește și .X., precum și o Diplomă de recunoștință acordată de Primăria Municipiului .X. către .X. pentru implicarea deosebită în dezvoltarea sportului de performanță și promovarea imaginii Municipiului .X..

De asemenea, sunt prezentate extrase de cont bancar din care rezultă că societatea a efectuat plăți prin virament către FC .X. .X. reprezentând „ct. sponsorizare”.

În ceea ce privește cheltuielile cu sponsorizarile, potrivit art.21 alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; **contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor [Legii nr.32/1994](#) privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale [Legii bibliotecilor nr.334/2002](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, **scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*****

- 1. sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;*
- 2. nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.*

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, a dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a bursei de specializare, a participării la congrese internaționale.”

Conform Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, la art.1 alin.(1) și alin.(2) prevede:

“(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop

lucrative desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.”

La art.2 și la art.-4 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

“Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;”

iar la art.8 alin.(1) lit.e) din același act normativ se stipulează:

“ (1) **Persoanele fizice sau juridice române, care efectuează sponsorizări în domeniile prevăzute la art. 4, beneficiază de reducerea bazei impozabile cu echivalentul sponsorizărilor, dar nu mai mult de:**

c) 5% din baza impozabilă pentru sponsorizări în domeniile: religios, social și comunitar, reprezentarea intereselor asociațiilor profesionale, fotbal.”

Având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală s-a efectuat încadrarea acestor cheltuieli în baza a trei temeuri legale diferite, că se face vorbire de un contract fără ca acesta să fie analizat de organele de inspecție fiscală și fără să fie prezentat la contestație, că din extrasele de cont bancar și din documentele prezentate la contestație reiese că societatea a efectuat plăți către FC .X. în perioada verificată, între societate și clubul de fotbal existând relații în ceea ce privește sponsorizarea, se reține ca necesară reanalizarea acestor cheltuieli în sensul încadrării acestora în una din categoriile de cheltuieli prevăzute de Codul fiscal în funcție de natura lor. Se va avea în vedere și analizarea acestora ca fiind cheltuieli ce intră în categoria cheltuielilor cu sponsorizarea.

La reanalizare se vor avea în vedere toate documentele deținute de contestatară, prevederile legale incidente și argumentele societății, în vederea respectării prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

- a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind egalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*
- b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*
- c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

și ale art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat care prevăd: *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. **În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**”*.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,* se va desființa parțial **Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și se va desființa parțial Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei pe anul 2008 și cu suma de .X. lei pe anul 2009**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească natura acestor cheltuieli, precum și efectele fiscale.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa partial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.)** aferente impozitului pe profit.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei **impozit pe profit;**
- .X. lei **majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- .X. lei **diminuarea pierderii fiscale pe anul 2008;**
- .X. lei **diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009;**
- .X. lei **diminuarea pierderii fiscale pe anul 2010,**

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la ductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de material lemnos în condițiile în care operațiunile nu au la bază documente justificative emise conform legii, nerezultând proveniența legală a materialului lemnos.

Perioada verificată: 01.09.2006 – 31.12.2010.

În fapt, in perioada 01.09.2006 - 31.12.2010, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei reprezentand contravaloarea materialului lemnos achiziționat conform fișei analitice partener SC .X. SRL .X., fara a justifica provenienta materialului lemnos cu documentele prevazute de HG nr.427/2004 și HG nr.996/2008 pentru aprobarea Normelor referitoare la provenienta, circulatia și comercializarea materialelor lemnoase.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent datorat, respectiv la diminuarea pierderii fiscale, stabilindu-se impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, pe anii 2006- 2007, precum și majorari și penalitati de întârziere în suma totala de .X. lei aferente impozitului pe profit suplimentar pe anii 2006 – 2007 și pe trim.I 2008.

Pentru anii 2008-2010 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma totală de .X. lei.

Contestatară susține că a achiziționat, de la SC .X. SRL X, material lemnos care, pe durata transportului nu a fost însoțit de "aviz de însoțire" reglementat de H.G. nr.427/2004 și H.G. nr.996/2008, dar a fost însoțit de factura fiscală, materialul lemnos fiind recepționat, iar contravaloarea acestuia a fost achitată furnizorului.

De asemenea, contestatară arată că interpretarea dispozițiilor legale constă în faptul că materialul lemnos pe timpul transportului trebuie să

fie însoțit de avizul de însoțire în conformitate cu prevederile art.3 din O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar –contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, iar anexa 3 la respectivul ordin "*Norme de întocmire și utilizare a facturii*" prevede ca aceasta servește ca "*document de însoțire a marfii pe timpul transportului, după caz*", astfel încât lipsa, pe perioada transportului, a avizului de însoțire a marfii este suplinită de existența facturii fiscale.

Mai mult, prin contestație se arată că din actele normative invocate de către organele de inspecție fiscală drept temei de drept pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu achiziția materialului lemnos, rezultă că transportul de materiale lemnoase neînsoțite de aviz de însoțire se sancționează cu amenda și confiscarea bunurilor destinate, folosite sau rezultate din acestea, precum și faptul că prevederile Ordonanței Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile și contravențiilor prevăzute în textul respectivelor hotărâri, organele de inspecție fiscală neîntocmind proces verbal de constatare și sancționare a societății.

În drept, potrivit prevederilor potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

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

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii.

De asemenea, la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, două caz”.

Potrivit acestor prevederi legale rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunilor în contabilitate, iar persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

Din constatări reiese că societatea a dedus cheltuielile în sumă de .X. lei privind achiziționarea de materiale lemnoase fără documente legale de proveniență, respectiv avize de însoțire a mărfii.

Conform prevederilor art.76 din Legea Codului Silvic nr.26/1996, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2006 – 27.03.2008

*“Materialele lemnoase vor putea fi transportate de la locul de recoltare sau de depozitare **numai însoțite de documente de proveniență, pe toată durata transportului, din care să rezulte cu certitudine legalitatea provenienței acestora.**”*

Începând cu martie 2008 sunt aplicabile prevederilor art.68 alin.(14), art.72 alin.(1) și art.73 din Legea nr.46/2008 privind Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 68

(1) Materialele lemnoase, indiferent de proveniența lor, se transportă numai însoțite de documente specifice de transport, din care să rezulte cu certitudine legalitatea provenienței acestora.

[...]

ART. 72

(1) Se interzic primirea, depozitarea, prelucrarea, transportul și comercializarea materialelor lemnoase fără documente specifice de transport ale acestora sau cu documente din care nu rezultă cu certitudine proveniența legală a acestora.

ART. 73

Normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund se stabilesc prin Hotărâre a Guvernului, la propunerea autorității publice centrale care răspunde de silvicultură.”

În ceea ce privește regimul de utilizare a avizelor de achiziție material lemnos, sunt aplicabile prevederile art.2 din HG nr.996 din 27 august 2008 pentru aprobarea Normelor referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, unde se stipulează că:

„Încălcarea prevederilor prezentei hotărâri atrage, după caz, răspunderea civilă, contravențională sau penală a persoanei vinovate, potrivit reglementărilor legale în vigoare”.

Prin ANEXA 1 la HG nr.996/2008 privind Normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, se prevede:

“ART. 2

În sensul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

c) document de proveniență - document care certifică localizarea sursei de unde au fost obținute materialele lemnoase;

[...]

e) aviz de însoțire - document care însoțește materialul lemnos, cu scopul de a atesta proveniența legală a acestora, pe perioada transportului și/sau pe perioada depozitării.

ART. 3

(1) Documentele de proveniență a materialelor lemnoase sunt: actul de punere în valoare, **avizul de însoțire**, declarația vamală de import, documentele intracomunitare, registrul de intrări-ieșiri material lemnos. [...]

ART. 4

(1) Documentul de însoțire a materialelor lemnoase, altele decât cherestelele, este avizul de însoțire primar.

(2) Documentul de însoțire pentru cherestele este avizul de însoțire secundar.

(3) Conținutul și modelul formularelor de aviz de însoțire prevăzute la alin.(1) și (2) sunt reglementate în anexele nr. 1 și 2.

(4) Originalul avizelor de însoțire prevăzute la alin.(1) și (2) - exemplarul 1 - însoțește obligatoriu transportul materialelor lemnoase, respectiv al cherestelelor.

[...]

(7) Avizele de însoțire prevăzute la alin.(1) și (2) se eliberează pentru fiecare mijloc de transport în parte.

[...]

(11) Avizele de însoțire se completează după cum urmează:

[...]

b) în cazul vânzării materialelor lemnoase, expeditorul este persoana vânzătoare, iar destinatarul este persoana cumpărătoare:

- în situația în care punctul de încărcare este situat la locul de recoltare a masei lemnoase, în rubrica nr. 3 se consemnează, după caz, elementele de identificare a APV-ului prevăzute la art. 3 alin. (2), în situația în care titularul autorizației de exploatare este și expeditor, sau avizul de însoțire al titularului autorizației de exploatare pentru expeditor, în situația în care titularul diferă de expeditor;

- **vânzătorul emite avizul de însoțire indiferent de punctul de încărcare, cu excepția vânzării materialului lemnos de către persoanele fizice**, caz în care avizul este emis de ocolul silvic care asigură serviciul public cu specific silvic;

- în cazul operatorilor economici care cumpără materiale lemnoase de la persoane fizice, achiziția materialelor lemnoase se face numai în baza documentelor de proveniență a materialelor lemnoase. Achizitorul va opera de versoul documentului de proveniență cantitatea achiziționată, data achiziției și societatea achizitoare, va semna și va întocmi borderoul de achiziție conform modelului prezentat în anexa nr. 5;

- poziția din registrul de intrare-ieșire de material lemnos în care a fost înregistrată ieșirea materialului lemnos, în cazul în care expedierea se realizează dintr-un depozit;

- în cazul vânzării/expedierii materialelor lemnoase provenite din import din state terțe, în rubrica nr. 3 se consemnează declarația vamală de import sub forma "DVI nr. /data ";

- în cazul vânzării/expedierii materialelor lemnoase provenite din state membre ale Uniunii Europene, în rubrica nr. 3 se consemnează documentul intracomunitar al statului emitent;

[...]

ART. 5

Avizele de însoțire prevăzute la art.4 alin.(1) și (2) sunt documente cu regim special și sunt prevăzute cu elemente de securizare specifice.

[...]

ART. 8

(1) Compania Națională "Imprimeria Națională" - S.A. asigură suportul financiar și logistic pentru tipărirea și distribuirea în condițiile legii a formularelor documentelor cu regim special cu elemente de securizare prevăzute la art.5.

[...]

(9) Formularele documentelor de însoțire a materialelor lemnoase nu sunt transmisibile și se utilizează numai de către operatorul economic care le-a solicitat și căruia i-au fost distribuite.

(10) Documentele cu regim special se distribuie numai utilizatorilor SUMAL, iar distribuția și utilizarea se fac în baza acordului emis de structurile teritoriale ale autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, acord ce poate fi suspendat sau retras.

[...]

ART. 15

Se interzice primirea, depozitarea, prelucrarea sau comercializarea materialelor lemnoase de către deținătorii depozitelor, ai altor spații destinate depozitării temporare sau ai instalațiilor de prelucrare a lemnului, dacă materialele lemnoase nu sunt însoțite de avize de însoțire ori de documentele echivalente avizului de însoțire stabilite în prezentele norme, după caz”.

Din textele de lege citate mai sus se reține că avizele de însoțire prevăzute la art.4 alin.(1) și (2) din HG nr. 996/2008 privind Normele referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, sunt documente cu regim special și sunt prevăzute cu elemente de securizare specifice, Compania Națională "X" - S.A. asigurând suportul financiar și logistic pentru tipărirea și distribuirea în condițiile legii a formularelor documentelor cu regim special cu elemente de securizare.

Actul normativ prevede că formularele documentelor de însoțire a materialelor lemnoase nu sunt transmisibile și se utilizează numai de către operatorul economic care le-a solicitat și căruia i-au fost distribuite. În situația

în care deținătorul depozitului nu deține avize de însoțire conform legii, nu are dreptul de a primi, depozita, prelucra sau comercializa materialele lemnoase.

Coroborând prevederile referitoare la primirea, depozitarea, prelucrarea, transportul și comercializarea materialelor lemnoase cu prevederile fiscale rezultă că primirea de material lemnos în baza unor documente din care nu rezultă proveniența legală a acestora este interzisă, societatea neavând dreptul la deducerea cheltuielilor cu achiziția materialului lemnos.

Din constatări reiese că societatea nu a prezentat avize de însoțire a materialului lemnos pe timpul transportului fapt recunoscut de societate care susține că deține factură ce reprezintă document justificativ. Susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că, în cazul achizițiilor de material lemnos există prevederi speciale cu privire la documentele de proveniență a acestuia, unul din documentele ce trebuie întocmite în mod obligatoriu fiind avizul de însoțire pe timpul transportului. Prin urmare, rezultă că societatea nu deține documente legale prin care să facă dovada că operațiunile de achiziție a materialului lemnos sunt legale.

Având în vedere prevederile legale invocate, faptul că societatea nu deține avize de însoțire a materialului lemnos pe timpul transportului, document ce trebuia întocmit în mod obligatoriu în vederea justificării provenienței materialului lemnos, rezultă că, din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil neavând documente justificative ce stau la baza înregistrării.

Argumentul contestatoarei conform căruia deține factura care reprezintă document justificativ pentru materialul lemnos ce a fost recepționat și înregistrat ca intrare în gestiune nu poate fi reținut având în vedere că, în cazul achizițiilor de material lemnos, nu este suficientă factura, fiind obligatorie prezentarea documentelor care să justifice proveniența, în cazul în speță, a avizelor de însoțire care sunt documente cu regim special și sunt prevăzute cu elemente de securizare specifice, iar primirea, depozitarea, prelucrarea sau comercializarea materialelor lemnoase de către deținătorii depozitelor este interzisă dacă materialele lemnoase nu sunt însoțite de avize de însoțire.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(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.2137/2011 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:

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 impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, precum și pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei pe anul 2008, cu suma de .X. lei pe anul 2009 și cu suma de .X. lei pe anul 2010 stabilită prin Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei (.X. + .X. + .X.)** aferente impozitului pe profit.

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

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la ductibilitatea cheltuielilor cu diferențele de tarif la serviciile de paza și protecție, supraveghere, control acces persoane și auto, monitorizare prin dispecerat și intervenție în incinta beneficiarului în condițiile în care contestatara nu justifică cu documente majorarea tarifului stabilit inițial prin contractul de prestări servicii.

Perioada verificată: 2007.

În fapt, în luna decembrie 2007 societatea a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală seria .X. SPP nr..X./17.12.2007 emisă de S.C .X. S.R.L. .X., reprezentând diferențe tarif servicii paza și protecție conform act adițional nr.2 la Contractul nr..X./28.07.2005, în valoare de .X. lei, fără TVA.

Conform Contractului nr..X./28.07.2005, S.C .X. S.R.L. .X., în calitate de prestator, va furniza servicii de paza și protecție, supraveghere, control acces persoane și auto, monitorizare prin dispecerat și intervenție în incinta beneficiarului pentru perioada 26.07.2005 - 25.07.2006. În schimbul serviciilor prestate beneficiarul va plăti suma de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA. Valoarea contractului a fost modificată prin actul adițional nr.X fara data, înregistrat la S.C. .X. .X. S.A. sub nr..X./18.12.2007, conform căruia pentru perioada 26.07.2006 - 31.08.2006 beneficiarul va plăti suma de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA, iar pentru perioada 01.09.2006 - 25.07.2007 suma de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice majorarea retroactiva a prețului pentru serviciile prestate în perioada 26.07.2006 - 25.07.2007, conform actului adițional nr.X, în condițiile în care pe perioada 26.07.2006 - 25.07.2007 S.C .X. S.R.L. .X. a emis lunar facturi fiscale privind serviciile prestate, la prețul de X USD/agent paza/luna.

Totodata, s-a constatat că pentru serviciile de paza și protecție, societatea a încheiat cu S.C .X. S.R.L. .X., Contractul de prestari servicii nr..X./12.07.2007, valabil pentru perioada 26.07.2007 - 25.07.2008, astfel că la data de 18.12.2007 Contractul nr..X./28.07.2005 nu mai era în vigoare.

Conform art.1 din Codul Civil, care prevede "*Legea dispune numai pentru viitor; ea n-are putere retroactiva*", coroborat cu art.969 din același act normativ, care prevede "*Conventiile legal facute au putere de lege intre partite contractante*", organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuiala în sumă de .X. lei reprezentand **diferențe tarif servicii paza și protecție calculate retroactiv** pentru perioada 26.07.2006 - 25.07.2007, stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei și accesorii in suma totala de .X. lei, din care: majorari de intarziere in suma de .X. lei și penalitati de întârziere in suma de .X. lei.

Prin contestație societatea susține că organele de inspectie fiscala au stabilit, în mod eronat, în baza art.1 din Codul civil, coroborat cu art.969 din același act normativ, că suma de .X. lei reprezentand diferente tarif servicii paza și protecție, calculate retroactiv pentru perioada 26.07.2006 - 25.07.2007, constituie cheltuiala nedeductibila fiscal in baza art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, având în vedere că este interpretat de doctrina juridica și de instantele competente principiul libertatii de vointa a partilor in reglementarea relatiilor lor contractuale, singura limita adusa acestei libertati fiind norma legala de natura imperativa, care nu poate fi incalcata prin prevederi contrare contractuale (art.5 din Codul Civil).

Contestatară arată că organele de inspectie fiscala nu au invocat nicio prevedere legala imperativa care nu a fost nerespectata la stabilirea unor tarife majorate pentru servicii deja prestate, principiul de baza al dreptului și libertatea de vointa a partilor, neputând fi interpretat în sensul că ar conduce la nerespectarea art.1 din Codul Civil privind neretroactivitatea legii întrucat acesta se refera la acte normative emise de organele legislative ale statului și nu la raporturi contractuale supuse libertatii de vointa a partilor.

Societatea susține că prevederile art.969 (I) din Codul Civil "*contractul este legea partilor*" arata puterea cu care partile sunt legate de prevederile lor contractuale și ca nu se poate asimila un contract legii in ceea ce priveste modul de aplicare in timp.

De asemenea, contestatara arată că nici legea fiscală privind impozitul pe profit nu interzice corectarea bazei impozabile cu diferențele de preț după livrarea marfurilor și/sau prestarea serviciilor, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată legea fiscală prevede o procedură de corectare ulterioară a bazei impozabile.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

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

Din constatări se reține că prin Contractul nr..X./28.07.2005, S.C .X. S.R.L. .X. în calitate de prestator, s-a angajat să furnizeze servicii de paza și protecție, supraveghere, control acces persoane și auto, monitorizare prin dispecerat și intervenție în incinta beneficiarului pentru perioada 26.07.2005 - 25.07.2006, pentru care beneficiarul va achita un tarif de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA. Valoarea contractului a fost modificata prin actul adițional nr.X, inregistrat sub nr..X./18.12.2007, conform caruia pentru perioada 26.07.2006 - 31.08.2006 beneficiarul va achita un tarif de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA, iar pentru perioada 01.09.2006 - 25.07.2007 un tarif de X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA.

Astfel, societatea a majorat tariful, conform actului adițional nr.X/18.12.2007, de la X USD/agent paza/luna cât a achitat inițial la X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA, pe perioada 26.07.2006 – 31.08.2006, respectiv la X USD/agent paza/luna cu toate taxele incluse, fara TVA, pe perioada 01.09.2006 - 25.07.2007.

Se reține și faptul că societatea a încheiat cu S.C .X. S.R.L. .X. un alt contract, respectiv Contractul de prestari servicii nr..X./12.07.2007, valabil pentru perioada 26.07.2007 - 25.07.2008, astfel că la data încheierii actului adițional nr.X/18.12.2007, Contractul nr..X./28.07.2005 nu mai era în vigoare.

Astfel, potrivit prevederilor Codului civil:

“ART. 1270

Forța obligatorie

(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege.

ART. 1272

Conținutul contractului

(1) Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea sau echitatea le dau contractului, după natura lui.

[...]

ART. 1321

Cauzele de încetare

Contractul încetează, în condițiile legii, prin executare, acordul de voință al părților, denunțare unilaterală, **expirarea termenului**, îndeplinirea sau, după caz, neîndeplinirea condiției, imposibilitate fortuită de executare, precum și din orice alte cauze prevăzute de lege.

ART. 1322

Efectele încetării

La încetarea contractului părțile sunt liberate de obligațiile asumate. Ele pot fi însă ținute la repararea prejudiciilor cauzate și, după

caz, la restituirea, în natură sau prin echivalent, a prestațiilor primite în urma încheierii contractului.

[...]

ART. 1350

Răspunderea contractuală

(1) Orice persoană trebuie să își execute obligațiile pe care le-a contractat.

(2) Atunci când, fără justificare, nu își îndeplinește această îndatorire, ea este răspunzătoare de prejudiciul cauzat celeilalte părți și este obligată să repare acest prejudiciu, în condițiile legii.

(3) Dacă prin lege nu se prevede altfel, niciuna dintre părți nu poate înlătura aplicarea regulilor răspunderii contractuale pentru a opta în favoarea altor reguli care i-ar fi mai favorabile.”

Față de prevederile legale mai sus invocate reiese că un contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege, unul din motivele pentru care încetează un contract putând fi expirarea termenului. La încetarea contractului părțile sunt liberate de obligațiile asumate, putând fi ținute răspunzătoare la repararea prejudiciilor cauzate, respectiv la restituirea prestațiilor primite în urma încheierii contractului, atunci când fără justificare, nu își îndeplinește îndatoririle prevăzute prin contract și a cauzat un prejudiciu celeilalte părți.

Ca urmare, în cazul în speță, părțile au încheiat un act adițional la un contract a cărui valabilitatea a expirat încă din data de 25.07.2007 având în vedere că de la această dată intra în vigoare un nou contract de prestări servicii încheiat între aceleași părți și pentru același tip de servicii, respectiv Contractul de prestari servicii nr..X./12.07.2007.

Mai mult, nu au fost prezentate alte documente care să justifice majorarea tarifului achitat de către beneficiar prestatorului, în termenul prevăzut în contract, respectiv dacă tariful/agent de pază/lună a inclus servicii prestate mai puține decât cele prestate efectiv, dacă la stabilirea inițială a tarifului nu au fost avute în vedere toate elementele, dacă la negociere a fost stabilit în mod eronat un tarif mai mic decât cel real din vina uneia dintre părțile contractuale etc..

Ca urmare, prin majorarea ulterioară a tarifului unor servicii prestate și achitate de beneficiar, în baza unui acord încheiat între părți, fără ca această majorare să fie justificată de prestarea efectivă și necesitatea unor astfel de servicii, pe bază de documente așa cum se prevede la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, din punct de vedere fiscal nu reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

Referitor la susținerea contestației potrivit careia art.969 alin.(1) din Codul Civil *“Convențiile legal facute au putere de lege între părțile contractante”* este interpretat de doctrina juridică și de instanțele competente principiul libertății de voință a părților în reglementarea relațiilor lor contractuale, singura limită adusă acestei libertăți fiind norma legală de natură imperativă, care nu poate fi încălcată prin prevederi contrare contractuale (art.5 din Codul Civil *“Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”*) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal reprezintă act normativ care prin domeniul de reglementare interesează ordinea publică, voința legiuitorului fiind aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niste prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

Astfel, voința juridică care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate întrucât prevederile contractelor încheiate între părți intra în vigoare și produc efecte juridice de la data încheierii acestora, iar clauzele potrivit cărora contractele sunt valabile și pe perioade anterioare datei la care au fost încheiate nu pot deroga de la principiul de drept conform căruia legea dispune numai pentru viitor, neavând putere retroactivă. Principiul neretroactivității legii își are rațiunea în faptul că nimeni nu-și poate dirija conduita după reguli care încă nu există, astfel încât, părțile contractante trebuie să-și conformeze activitatea față de niste prevederi existente.

Ca urmare, societatea nu poate să emită un act adițional la un contract al cărui valabilitate a expirat prin care să majoreze tariful prestațiilor stabilit inițial de comun acord și achitat în perioada derulării contractului de prestări servicii. Ulterior încheierii contractului, fie ca urmare a expirării termenului de valabilitate, fie ca urmare a acordului dintre părți, părțile au fost eliberate de obligațiile asumate prin contract, putând fi ținute răspunzătoare doar la repararea prejudiciilor cauzate, respectiv la restituirea prestațiilor primite în urma încheierii contractului, atunci când una dintre părți nu și-a îndeplinit îndatoririle prevăzute prin contract.

Având în vedere că prin contestație societatea nu aduce astfel de argumente, ce se bazează, în principal, pe prevederile art.969 alin.(1) din Codul civil, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(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.2137/2011 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:

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 impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei** aferente impozitului pe profit.

5. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- **.X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2008,**

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu pierderile tehnologice aferente perioadei 2007- 2008, în condițiile în care societatea a prezentat documente privind vânzarea de deșeuri, fără a se analiza dacă societatea și-a prevăzut în normele de consum proprii pierderi datorate procesului tehnologic/pierderi netehnologice, în cotă procentuală sau sumă fixă pe unitatea de produs finit, respectiv dacă cantitățile de deșeuri vândute se încadrează sau nu în procentul/sumele fixe de consum proprii.

Perioada verificată: 2007-2008.

În fapt, în perioada ianuarie 2007-decembrie 2008, societatea a realizat și înregistrat în contabilitate, astfel:

- **pe anul 2007** un consum efectiv de metal de .X. tone și un cost efectiv aferent producției realizate în suma de .X. lei față de consumul normat de .X. tone și un cost normat de .X. lei. S-a constatat că diferența de consum de metal în plus cu X tone, respectiv în valoare de .X. lei reprezintă pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs;
- **pe anul 2008** un consum efectiv de metal de .X. tone și un cost efectiv aferent producției realizate în suma de .X. lei față de consumul normat de .X. tone și un cost normat de .X. lei. S-a constatat că diferența de consum de metal în plus cu .X. tone, respectiv în valoare de .X. lei reprezintă pierderi tehnologice care nu sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs.

Organele de inspectie fiscala au constatat depasirea consumurilor normate cu suma totala de .X. lei din analiza "Situatiei comparativa a consumului de metal realizat fata de cel normat".

Având în vedere prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, pct.49, pct.51, pct.160 alin.(1) și (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa F.N din 17.05.2012, prezentarea "*Situatiei privind costurile normate pe unitatea de produs, costurile efectiv realizate și înregistrate în contabilitate pe unitatea de produs, productia realizata în unitati de produs, preturile materiilor prime, materialelor, energiei electrice și termice pe unitatea de produs în perioada 2006-2010*". Societatea a prezentat, pentru perioada 2006-2010, situatia centralizata comparativa a consumului de metal realizat fata de consumul de metal normat pentru produsele de baza ale societății, respectiv:

- produsul de baza cu cele mai putine prelucrari și posibile cerinte specifice "*Conducte netratate produse in .X. de 16*" cf.API 5L/ASTM A106/ASME SAI06/ASTM A53 pentru 6 diametre de la 168,3 mm la 406 mm, in 2 intervale de lungimi;

- produsul cu cele mai mari pierderi tehnologice, țevi din otel carbon pentru temperaturi inalte - cf.ASME SA 106/SA 106M, TDC 0 101, rev 12+revll; tdgIOI, rev 3+rev.2; TDG 32, rev 02 pentru 6 diametre de la 273.1 mm la 508 mm, in varianta de lungimi scurte;

- produsul cu cele mai mici pierderi tehnologice țevi pentru constructii NHT 16" - cf. SR EN 10297/1 pentru diametre de la 168,3 mm la 406,4 mm.

Situatia centralizata comparativa a consumului de metal realizat fata de consumul de metal normat intocmita de catre societate cuprinde productia realizata, total consum normat aferent productie = (consumul normat aferent productiei + consumul normat aferent rebuturilor), total consum realizat, pret materie prima, diferente consum, valoare diferente consum.

Organele de inspectie fiscala au constatat depasirea consumurilor normate cu suma totala de .X. lei și conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au procedat la recalcularea profitului impozabil cu suma de .X. lei stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de .X. lei, accesorii aferente, la stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit pe trim.I 2008 și la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2008 cu suma de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că pe perioada analizată total consum normat de metal a fost de .X. tone, iar totalul consumului realizat de metal a fost de .X. tone, înregistrând o depasire cantitativa nesemnificativa de X tone, în procente aceasta depasire fiind de 0,0007%.

De asemenea, arată că în anul 2007 depasirea consumului normat de metal a fost, în procente, de 0,1%, iar în anul 2008 aceasta depasire a fost de 3,7%, pe anii 2006, 2009 și 2010 consumul de metal realizat fiind sub cel normat.

Contestatară arată că pe anii 2007 și 2008, datorită lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic societatea s-a văzut nevoită să accepte spre execuție și livrare, comenzi care nu se încadrau în respectivul flux tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie primă (metal). Astfel, normele de consum tehnologic din perioada 2007 - 2008 nu reflectă fluxul tehnologic impus de condițiile de piață speciale din acei ani reflectate în comenzi speciale (din punct de vedere al calității superioare față de anii precedenți) ale clienților externi și acceptate de societate în vederea continuării activității de producție. În aceste condiții, normele de consum prezentate autorității fiscale trebuie interpretate doar ca nivel de referință bugetară pe care trebuie să-l aibă în vedere salariații implicați în producție în vederea cointerării acestora la folosirea eficientă a materiilor prime (metal) folosite în procesul tehnologic. **Astfel, aceste norme nu reflectă nivelul real al consumurilor tehnologice aferente proceselor de producție.**

Mai mult, din analiza "*Situației intrărilor și ieșirilor de metal an 2007 – total Societate*" rezultă faptul că în urma desfășurării procesului de producție pe lângă producția marfă obținută, au rezultat și deseuri în cantitate de .X. tone din care societatea a valorificat prin vânzare o cantitate de .X. 7 tone, iar din "*Situația intrărilor și ieșirilor de metal an 2008 - total Societate*" rezultă că în anul 2008 au rezultat .X. tone deseuri din care au fost valorificate .X. tone prin vânzare, conform jurnalelor de vânzări pe anii 2007- 2008 și a exemplarelor de facturi atasate prezentei.

Astfel, contestatară arată că în perioada 2007-2008 societatea a realizat venituri impozabile aferente cheltuielilor cu materia primă achiziționată și considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă depășirii normelor de consum.

Ca urmare, contestatară susține că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu achiziția de metal și implicit sunt îndeplinite condițiile art. 21 din Codul Fiscal, respectiv, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform pct.22 și pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

23. În sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri, iar pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal.

De asemenea, se reține că la pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

se precizează:

„35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că pe perioada 2007-2008 sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice prevăzute în normele de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că pe perioada verificată societatea a înregistrat consumuri efective mai mari decât consumurile normate.

Prin contestație societatea recunoaște cele constatate de organele de inspecție fiscală, însă prezintă argumente conform cărora au existat o serie de cauze care au condus la aceste depășiri, respectiv:

Contestatară arată că din *“Situatia comparativa a consumului de metal realizat fata de cel normat pe anii 2006- 2010”* rezultă că depășirea cantitativă de X tone este nesemnificativă, respectiv procentual reprezintă 0,0007%.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține acest argument având în vedere că depășirea cantitativă de X tone se referă la perioada 2006 – 2010, în timp ce constatarea organelor de inspecție fiscală se referă la perioada 2007-2008.

De asemenea, societatea susține că pe anii 2007 și 2008, datorita lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic, societatea a acceptat spre executie și livrare comenzi care nu se incadrau în respectivul flux tehnologic și care presupuneau un consum mai ridicat de materie prima, respectiv metal, astfel că normele de consum tehnologic prezentate autorității fiscale trebuie interpretate doar ca nivel de referință bugetară pe care trebuie să-l aibă în vedere salariații implicați în producție în vederea cointeresarilor acestora la folosirea eficientă a materiilor prime folosite în procesul tehnologic. În concluzie societatea arată că **aceste norme nu reflecta nivelul real al consumurilor tehnologice aferente proceselor de producție.**

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Norma de consum reprezintă forma de exprimare și de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflecta cantitatea maximă de materii prime, materiale, combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unități de produs sau pentru executarea unei lucrări în anumite condiții de producție.

Norma de consum este formată din:

- consumul net sau util de materiale (Cn);
- pierderi datorate procesului tehnologic (Pt);
- pierderi netehnologice (Pnt);
- materiale refofosibile rezultate în procesul tehnologic (Mrt).
- materiale refofosibile rezultate în afara procesului tehnologic (Mrat).

Norma de consum constituie un element de baza în construirea planului de aprovizionare.

Pentru majoritatea materialelor, norma de consum poate fi exprimată prin cumularea elementelor mai sus prezentate, astfel:

$$N_c = C_n + P_t + M_{rt} + P_{nt} + M_{rat}$$

Având în vedere că societatea își determină **norma proprie de consum** pe produs finit, în funcție de procesul tehnologic de obținere a acestora stabilit conform specificului activității desfășurate, avea posibilitatea revizuirii periodice a costului unitar prin luarea în considerare a nivelurilor normate a consumurilor de materii prime și materiale în funcție de condițiile existente la un moment dat.

În același sens sunt și prevederile pct.127 alin.(2), 128, 129(1-4) și 130 alin.(1-2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“127. - (2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

128. - Materiile prime și materialele consumabile care sunt în mod constant înlocuite și a căror valoare totală este de o importanță secundară pentru entitate pot fi prezentate la "Active" la o valoare și cantitate fixe, dacă valoarea, cantitatea și structura acestora nu variază în mod semnificativ.

129. - (1) Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

(2) Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

(3) Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

(4) Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

(2) Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Totodată, referitor la susținerea contestatarei conform căreia din “Situației intrărilor-ieșirilor de metal an 2007 – total societate”, respectiv pe anul 2008, reiese că, pe lângă producția obținută, a realizat .X. tone deșeuri pe anul 2007 și .X. tone deșeuri pe anul 2008 care au fost valorificate prin vânzare, deci a realizat venituri impozabile aferente cheltuielilor cu materia primă achiziționată și considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă depășirii normelor de consum, se rețin următoarele:

Din documentul “Situației intrărilor-ieșirilor de metal an 2007 – total societate”, anexat în copie la contestație, rezultă că societatea a realizat producție de 2.X. tone la care se adaugă deșeuri în cantitate de .X. tone – **total .X. tone**, cu un consum de .X. tone, față de consumul normat de .X. tone.

Din documentul “Situației intrărilor-ieșirilor de metal an 2007 – Laminor 16 + Laminor 6” anexat la contestație, rezultă că a realizat producție

de .X. tone la care se adaugă deșeuri în cantitate de .X. tone –total .X. tone, cu un consum de .X. tone (mai mare față de consumul normat de .X. tone).

De asemenea, din documentul “*Situației intrărilor-ieșirilor de metal an 2008 – total societate*”, anexata în copie la contestație, rezultă că a realizat producție de .X. tone la care se adaugă deșeuri în cantitate de .X. tone – total .X. tone, cu un consum de .X. tone, față de consumul normat de .X. tone.

Din documentul “*Situației intrărilor-ieșirilor de metal an 2008 – Laminor 16 + Laminor 6*” anexat la contestație, rezultă că a realizat producție de .X. tone la care se adaugă deșeuri în cantitate de .X. tone – total .X. tone, cu un consum de .X. tone (mai mare față de consumul normat de .X. tone).

Totodată, din documentul “*Situația comparativă a consumului de metal realizat față de cel normat Anii 2006 – 2010*” rezultă că este prevăzută o rubrică “*consum normat aferent rebutului facturat*” care face parte din “*total consum normat*”.

Față de cele prezentate se reține că la dosarul cauzei nu sunt prezentate documente din care să rezulte elementele normelor de consum proprii stabilite de societate astfel că, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă societatea și-a prevăzut în norma de consum pierderi datorate procesului de producție/pierderi netehnologice în cotă procentuală/sumă fixa pe unitatea de produs finit.

Astfel, având în vedere că la dosarul cauzei societatea a prezentat facturi de vânzare de deșeuri/rebuturi se reține ca necesară analizarea acestui aspect, respectiv dacă societatea și-a prevăzut în normele de consum proprii pierderi datorate procesului de producție/pierderi netehnologice în cotă procentuală/sumă fixa pe unitatea de produs finit, precum și dacă cantitatea de deșeuri vândută se încadrează în procentul/suma fixa a pierderilor datorate procesului de producție/pierderilor netehnologice pe unitatea de produs stabilite prin norma de consum proprie, respectiv reanalizarea cuantumului pierderilor tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normelor de consum proprii.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în

executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial **Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit pe anul 2007 și se va desființa parțial Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei pe anul 2008 stabilită prin prin Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze pierderile tehnologice în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale în vigoare și argumentele contestatoarei și să stabilească efectele fiscale.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2007 și pe trim.I 2008.**

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

- .X. lei impozit pe profit;**
- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- .X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanță și management achiziționate de la SC .X. .X. SA în condițiile în care din documentele prezentate la contestație rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2006, 2007 și 2009.

În fapt, în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2007 și ianuarie-decembrie 2009 societatea a înregistrat facturi emise lunar de S.C. .X. .X. S.A (fosta S.C. .X. S.A. .X.) în baza Acordului servicii fara numar din data de 01.01.2005, în suma de .X. lei, la care se adauga TVA, reprezentand contravaloarea servicii financiare și comerciale.

S-a constatat că societatea nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și nici prestarea efectivă a serviciilor prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Documentele analizate de organele de inspectie fiscala la sediul societatii și care din motive de confidentialitate nu s-au prezentat în xerocopii anexate la raportul de inspectie fiscala, nu justifica prestarea efectiva a serviciilor, întrucât nu sunt prezentate serviciile efectiv prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente, acte, situatii, care sa justifice realizarea serviciilor de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora în scopul activitatii desfasurate.

Ca urmare, nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli fiind calculat impozit pe profit suplimentar pe perioada 2006 – 2007 și accesorii aferente, iar pe anul 2009 s-a dispus măsura diminuării pierderii fiscale cu aceste cheltuieli.

Prin contestație, societatea susține că **din punct de vedere procedural**, organele de inspecție fiscală nu au emis o decizie de ajustare care sta la baza emiterii deciziei de impunere astfel că se impune anularea masurilor privind plata obligațiilor fiscale, cât și masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2006.

În ceea ce privește fondul cauzei contestatara susține că prin Acordul de servicii semnat la data de 1 ianuarie 2005 între SC .X. .X. SA (fosta .X. .X.) și societate, personalul prestatorului a prestat diverse activitati la sediul societatii care au implicat prezenta efectiva a acestor persoane în vederea asigurării responsabilitatilor de coordonare și organizare a diverselor departamente cum ar fi, departamentul de vanzari, marketing, financiar, etc..

Astfel, prin natura lor aceste activitati nu se incadreaza ca fiind servicii de management și consultanta pentru care legea fiscala prevede în mod special prezentarea de documente justificative precum rapoarte, situatii de lucrari, etc. Activitatile efectiv desfasurate de acest personal au fost exemplificate in timpul inspectiei fiscale prin punerea la dispozitia organelor de inspecție fiscală a documentelor care atesta indeplinirea obiectivelor, astfel că, aceste servicii au fost desfasurate în scopul realizarii de venituri impozabile. Ca urmare, contestatara susține că, in baza contractului și a situatiei centralizatoare privind activitatile desfasurate de persoanele respective, sunt indeplinite conditiile formale de fond prevazute de legea fiscala pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

Forma modificată a acestui articol începând cu data de 01.01.2007 , în vigoare și pe anul 2009, prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006

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

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

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

Începând cu data de 01.01.2007 prevederile acestui articol se completează astfel:

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2009, prevede:

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

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

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

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

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

Din constatări reiese că societatea are încheiat un Acord de servicii din data de 01.01.2005 cu SC .X. .X. SA, iar din documentele prezentate la inspecția fiscală și care nu au fost anexate la raportul de inspecție fiscală pe motiv că sunt confidențiale, nu rezultă concret serviciile, tarifele percepute, termenele de execuție, defalcarea cheltuielilor pe perioada derulării Acordului nefiind prezentate documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestora pentru activitatea desfășurată.

La contestație sunt anexate o serie de documente din care rezultă următoarele :

Prin adresa nr..X./X/04.10.2012, referitoare la Acordul de prestări servicii din data de 01.01.2005 SC .X. .X. SA confirmă SC .X. SA că în perioada 2006 – 2007 „următoarele persoane, angajați ai Societății noastre, așa cum sunt menționați în anexa 1 la prezenta, au prestat activitățile menționate în anexa 1 la sediul Clientului”.

La această adresă este prezentată Anexa 1 în care sunt menționate departamentele, numele persoanelor fizice, funcțiile acestora – director general, director financiar, director de marketing și vânzări, CEO, perioada în care acestea au prestat servicii, precum și responsabilitățile acestora constând în principal în coordonare activitate, reprezbtare în relații cu clienții, contractarea produselor, asigurarea verificării stocurilor, întocmirea documentației pentru bănci, asigurarea organizării activității de achiziții, asistență oferită clientului pentru selectarea furnizorilor de produse, lucrări și servicii etc.

De asemenea, sunt anexate documentele:

- Hotărâre a Consiliului de Administrație a SC .X. SA din data de 09.06.2006 din care reiese că una dintre persoanele menționate în Anexa 1 la adresa nr..X./X/04.10.2012 a participat la întrunire, respectiv Dl. .X. .X. :

- documente semnate de persoanele menționate în Anexa 1 la adresa nr..X./574/04.10.2012, respectiv acceptare la plată a unor comisioane din data de 06.10.2009, corespondență cu o societate de transport din data de 05.06.2007, dispoziții de plată externe din 13 și 20 octombrie 2006, adendum la contract vânzare (în limba engleză) din data de 05.10.2007, propunere de soluționare a cererii de decontare (în limba engleză) din data de 02.11.2006, scrisoare de despăgubire (în limba engleză) din data de 20.08.2007, studii comparative comerciale din decembrie 2006 și ianuarie 2007, comenzi (în limba engleză) din octombrie și decembrie 2006, precum și situația departamentului cumpărări pe două săptămâni: 08.01.2007 – 12.01.2007 și 29.01.2007 – 02.02.2007, fără semnături.

Potrivit celor mai sus precizate, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la aceste cheltuieli din considerentele:

Prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate **nu justifică prestarea efectivă a serviciilor**, întrucât nu sunt prezentate serviciile efectiv prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente, acte, situatii, care sa justifice realizarea serviciilor de catre prestator și sa justifice necesitatea prestarii acestora în scopul activitatii desfasurate.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală nu sunt menționate, cu titlu informativ, documentele prezentate de contestatară, singurul document menționat fiind Acordul de prestări servicii din data de 01.01.2005.

La dosarul cauzei nu este anexat Acordul de prestări servicii încheiat între părți din care să rezulte obiectul și serviciile ce trebuiau prestate de SC .X. .X. SA, tarifele percepute etc..

Din documentele prezentate la contestație reiese că societatea ar fi beneficiat de servicii de management, consultanță și asistență prestate de personalul angajat al SC .X. .X. SA, la sediul clientului, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscale s-a constatat că din documentele prezentate nu reiese care sunt serviciile prestate, tarifele percepute, termenele, etc..

Ca urmare, având în vedere prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

se reține ca necesară reanalizarea acestui capăt de cerere în vederea stabilirii situației de fapt în funcție și de documentele prezentate la contestație.

La reanalizare se va avea în vedere și argumentul contestatarei din răspunsul dat la nota explicativă, conform căruia aceste cheltuieli reprezintă și refacturări.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,* se va desființa parțial **Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite**

de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și se va desființa parțial Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei pe anul 2009, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la contestație, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească natura acestor cheltuieli, precum și efectul fiscal.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.**

7. Referitor la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciilor de consultanta achiziționate de la .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile de management FEES la calculul impozitului pe profit facturate de o persoană juridică străină afiliată, in conditiile in care societatea a depus la contestație documente neanalizate la inspecția fiscală și organele de inspecție fiscală au aplicat două tratamente fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli.

Perioada verificată: anul 2009.

În fapt, in anul 2009, societatea a inregistrat in contul 628.26 "Cheltuieli mangement fees" suma de .X. lei in baza facturilor emise de .X..

Prin nota explicativă data de reprezentantul societății se precizează că *"Serviciile prestate de .X. se refera la servicii de cercetare și dezvoltare prestate Societații noastre. Nu avem contract semnat. Detalii relevante privind sumele facturate și rapoartele de cercetare pot fi consultate la sediul Societații."*

S-a constatat că societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala, contracte și/sau alte documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, necesitatea acestor servicii, precum și anexe la factura emisa de prestator, din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare), așa cum prevede art.21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice privind aplicarea Codul Fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor pct.41 și pct.49 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și în baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au reîntregit baza impozabilă a profitului pe anul 2009.

Prin contestație, societatea susține că în mod eronat a înregistrat cheltuielile aferente facturilor emise în anul 2009 de către prestatorul .X. în contul 628.26 drept "*Cheltuieli management fees*" (Cheltuieli cu onorarii de management), întrucât aceste cheltuieli reprezintă achiziții de servicii de cercetare - dezvoltare și asistență tehnică privitoare la procesele și fluxurile tehnologice ale societății.

În susținere societatea anexează documente exemplificative referitoare la studiile și rapoartele tehnice efectuate de prestator, cât și acordul încheiat între părți, respectiv între S.C. .X. .X. SA și .X. și arată că sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor aferente facturilor emise de .X., iar documentele justificative atestă efectuarea serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin.(4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane

juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.

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

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

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

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

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

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

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

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

Art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Iar conform prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

De asemenea, se reține că între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, cheltuielile de aceasta natură pot fi deduse de filială decât în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în

pretul bunurilor si valoarea tarifelor, serviciilor furnizate se iau în considerare si serviciile și costurile administrative.

La contestație societatea a prezentat un Acord, fără număr, din data de 21.09.2012, încheiat cu SC .X. SA în calitate de prestator, **valabil pe perioada 2008 – septembrie 2010**, prin care **prestatorul se obligă să presteze servicii de cercetare și dezvoltare** către beneficiar pentru proiectele:

- Îmbunătățirea eficienței procesului de producție a țevilor fără sudură din oțel aliat;
- Dezvoltarea de produse tubulare din oțel grad P-11, P-22 (inclusiv din oțeluri speciale pentru cazane);
- Suport tehnic pentru unitățile ce deserveșc segmentul de petrol și gaze;
- Dezvoltarea de produse tubulare pentru utilizare în mediul coroziv;
- Dezvoltarea de produse tubulare pentru utilizare în mediul maritim.

La pct.1.1. din Acord se prevede: **„Prin prezentul Acord Părțile confirmă și întăresc existența și caracterul deplin angajant al raporturilor contractuale derulate pe baza facturilor identificate în Anexa 1 a prezentul Acord”**.

La pct.1.3 din Acord părțile au convenit:

„[...] Părțile convin și confirmă că Raporturile Contractuale derulate în baza facturilor menționate în Anexa 1 au fost și sunt guvernate de următorii termeni și condiții

- .X. nu va divulga, atât timp cât sunt confidențiale, informațiile primite de la .X., precum și rapoartele și rezultatele serviciilor;
- dreptul asupra proprietății intelectuale a rezultatelor și rezultatele preconizate rămân în proprietatea .X.;

-.X. primește dreptul de a utiliza informațiile în unitatea (unitățile) industrială/e cu condiția ca acestea să fie folosite doar în cadrul Grupului .X.”

Iar la pct.2.3 din Acord se precizează:

„Prezentul acord este guvernat de și va fi interpretat în conformitate cu legea română”.

Anexa 1 la contract privind facturile nu este anexată la contestație.

Potrivit celor de mai sus se reține că la contestație a fost prezentat **Acordul încheiat la data de 21.09.2012, valabil pe perioada 2008 – septembrie 2010**, deci ulterior perioadei în care ar fi fost prestate

serviciile, respectiv ulterior datei la care a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./17.08.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Potrivit prevederilor art.969 alin.1 din Codul Civil “*Convențiile legal facute au putere de lege între partile contractante*”, și ale art.5 din Codul Civil “*Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare**), la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri”, coroborate cu dispozițiilor Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acte normative care prin domeniul de reglementare, interesează ordinea publică, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât partile să-și conformeze activitatea față de aceste prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

Astfel, voința juridică care stă la baza contractului trebuie să se circumscrie prevederilor legale invocate, întrucât **prevederile contractelor încheiate între parti intra in vigoare si produc efecte juridice de la data incheierii acestora**, iar clauzele potrivit cărora contractele sunt valabile și pe perioade anterioare datei la care au fost încheiate nu pot deroga de la principiul de drept conform căruia legea dispune numai pentru viitor, neavând putere retroactivă. Principiul neretroactivității legii își are rațiunea în faptul că nimeni nu-și poate dirija conduita după reguli care încă nu există, astfel încât, partile contractante trebuie să-și conformeze activitatea față de aceste prevederi existente.

Ca urmare, societatea nu poate include în contractele încheiate clauze cu aplicabilitate retroactivă datei la care acestea au fost încheiate, explicitarea normei legale fiind suficient de clară pentru participantii la viața economică. Prin folosirea de către legiuitor a sintagmei “*serviciile [...] să fie executate în baza unui contract*” neputându-se presupune că partile pot să-și fixeze cadrul contractual privind termenele, tarifele, valoarea totală a contractului ulterior prestării în fapt a serviciilor, sau faptul că legea nu prevede expres forma ad probationem a contractului, fiind suficientă demonstrarea cu orice mijloc de probă.

Astfel, Acordul din data de 21.09.2012 prezentat de societate la contestație nu poate reprezenta document care să justifice prestarea în fapt a serviciilor din motivele prezentate mai sus.

De asemenea, la contestație sunt anexate, în limba engleză și traduse în limba română, o serie de rapoarte de cercetare, respectiv proiectare cu privire la procesul tehnologic de obținerea a produselor finite, confidențiale.

Prin Nota explicativă nr..X./17.05.2012, reprezentantul societății precizează:

“3.Răspuns

[...] în perioada 2006 -2010 a înregistrat în contul de cheltuieli 62826 “Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” suma totală de X lei în baza facturilor emise de .X. X CANADA, .X. X BV, .X. X AG, .X. X, .X. .X., reprezentând contravaloare servicii consultanță grup și servicii de management fees, astfel:

[...]

- .X. .X. – .X. lei

[...]

4.Răspuns

[...]

Serviciile prestate de .X. se refera la servicii de cercetare și dezvoltare prestate Societații noastre. Nu avem contract semnat. Detalii relevante privind sumele facturate și rapoartele de cercetare pot fi consultate la sediul Societații.”

Potrivit situației de fapt constatată și a documentelor prezentate în dosarul cauzei, din raportul de inspecție fiscală rezultă că pentru aceste cheltuieli cu serviciile de management fees nu s-a acordat dreptul de deducere la calculul profitului impozabil atât în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cât și din punct de vedere al relație juridice de afiliere conform pct.41 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu serviciile în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii, respectiv contracte, rapoarte de activitate etc..

Referitor la neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli cu serviciile în baza prevederilor pct.41 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au invocat aceste prevederi fără să efectueze o analiză a relației de afiliere conform prevederilor art.7 pct.21 și art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, se reține că în ceea ce privește aplicarea a două tratamente fiscale diferite pentru aceeași categorie de cheltuieli contravine

prevederilor art.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Aplicarea numai a prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în condițiile în care, în anul 2009, pentru același tip de cheltuieli, s-a efectuat aplicarea atât a prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și a prevederilor pct.41 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal referitoare la relația de afiliere dintre cele două persoane juridice contravine prevederilor Codului de procedură fiscală, mai sus invocate.

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

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

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

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

Potrivit celor reținute mai sus, în temeiul în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

*administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial **Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei pe anul 2009**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească tratamentul fiscal al acestora, precum și efectele fiscale.*

De asemenea, se va proceda la reanalizarea naturii acestor cheltuieli avându-se în vedere cele precizate prin Nota explicativă, respectiv: că : „**reprezentând contravaloare servicii consultanță grup și servicii de management fees, astfel:**

[...]

- .X. .X. – .X. lei

[...]

4.Răspuns

[...]

Serviciile prestate de .X. se refera la servicii de cercetare și dezvoltare prestate Societații noastre.[...], documentele confidențiale prezentate de societate la contestație, precum și chintesența serviciilor de cercetare-dezvoltare, respectiv de management fees, modul de cuantificare a acestora, efectele asupra activității societății, respectiv dacă costul acestora se regăsește în prețul produselor finite.

*

*

*

Potrivit celor prezentate în prezenta decizie la cap.III A pct.1-7 și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul impozitului pe profit și suma cu care a fost diminuată pierderea fiscală pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cuantumul impozitului pe profit și a sumei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pentru care s-a desființat Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție

fiscală, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei** și se va desființa Dispoziția nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală **pentru măsura de diminuarea a pierderii fiscale cu suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2008;
- .X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009;
- .X. lei diminuarea pierderii fiscale pe anul 2010,

urmând ca organele de inspecție fiscală să stabilească quantumul impozitului pe profit datorat bugetului de stat în funcție de cele prezentate în considerentele prezentei decizii și de cele rezultate ca urmare a reanalizării capetelor de cerere pentru care s-au desființat actele administrative contestate.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **și pentru accesoriile în sumă de .X. lei** aferente impozitului pe profit.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

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

- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte dacă operațiunile efectuate de SC .X. .X. SA reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în condițiile pe facturi nu era înscris un cod valid de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru.

Perioada verificată: august 2008 – septembrie 2008.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat livrari catre X Olanda, in valoare de .X. lei, astfel:

factura nr..X./31.08.2008 in valoare de 4.X. lei;

factura nr..X./31.09.2008 în valoare de .X. lei;

factura nr..X./09.09.2008 în valoare de .X. lei.

Potrivit Raportului emis pentru anul 2010 prin programul VIES și a adresei nr..X./02.05.2012 a Serviciului de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC a rezultat că în perioada august 2008 – septembrie 2008 codul de TVA atribuit cumpărătorului, înscris în facturi, nu era valid.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.143 alin.2) lit.a), art.134¹ și art.132 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu beneficiază de scutirea de TVA aferentă livrărilor intracomunitare astfel că a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma de 1.X. lei, precum și accesorii aferente în suma de .X. lei.

Prin contestație societatea susține că efectuat corecția facturilor prin stornare și emiterea unor noi facturi cu codul valid de TVA și anexează în susținere aceste documente.

În drept, art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.07.2010, precizează:

„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...].”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2222/2006 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde la art.10 alin.(1) lit.a) se precizează:

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;”

Art.155 alin.(5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

“f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de T.V.A. dacă cumpărătorul comunică furnizorului un

cod valid de înregistrare în scopuri de T.V.A., atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Având în vedere că pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii** de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente, documente din care face parte și factura care conține toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, printre care, în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.

Din Raportul emis pentru anul 2010 prin programul VIES și adresa nr..X./02.05.2012 a Serviciului de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC s-a constatat că în facturile nr..X./31.08.2008, nr..X./31.09.2008 și nr..X./09.09.2008, reprezentând livrări intracomunitare către cumpărătorul X Olanda a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. al beneficiarului care nu este valid pe perioada analizată.

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată se rețin prevederile art.151² alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează că:

“(3) Furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (4) și (6), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1): [...]

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art.150 alin. (2) - (4) și (6), dacă factura prevăzută la art.155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art.155¹ alin.(1) cuprinde date incorecte în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, **codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante**, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Totodată, corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, se efectuează potrivit art.159 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, mai sus menționat, care precizează:

“b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Având în vedere prevederile legale, mai sus menționate, se reține că informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se corectează, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, astfel:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte,

- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Prin contestația formulată, societatea susține că „[...] nici în perioada desfășurării inspecției fiscale, și nici prin proiectul de inspecție fiscală, în baza căruia a avut loc și discuția finală cu contribuabilul din data de 31.07.2009, organul fiscal nu a comunicat Societății și nici nu a constatat asupra consecințelor fiscale prezentate în facturile menționate anterior cu privire la invaliditatea codului de TVA al beneficiarului. Prin urmare, societatea nu a putut pune la dispoziția organului fiscal noile facturi la momentul discuției finale cu contribuabilul întrucât nu erau constatări referitoare la codul invalid al beneficiarului mărfii”

și invocă în susținere prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”

și ale art.107 alin.2 din același act normativ, potrivit căruia:

“(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în

urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.”

Față de susținerea contestatarei se rețin următoarele:

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, la cap.VI „Discuția finală cu contribuabilul” se menționează că societatea a fost invitată pentru discuția finală asupra constatărilor rezultate la inspecția fiscală parțială, cu adresa nr.X/31.07.2012.

La acest capitol organele de inspecție fiscală au prezentat sinteza punctului de vedere al contribuabilului referitor la TVA, precizând:

„Punctul III.2 Taxa pe valoarea adăugată

Pentru aceleași considerente expuse la punctele privind deductibilitatea fiscală la calculul impozitului pe profit (de mai sus) considerăm constatările inspecției fiscale aferente punctelor III.2.4. și III.2.5. ca fiind eronate” de unde reiese că, referitor la constatările de la pct.III.2.3. din raportul de inspecție fiscală privind cadul valid de TVA al cumpărătorului, societatea nu a avut obiecțiuni.

De asemenea, din cele prezentate mai sus reiese că au fost respectate prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că societatea a învocat în contestație prevederile art.107 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare anterior datei de 17.08.2012 – data la care a fost întocmit raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată– fără a avea în vedere ca prin OG nr.29/2011 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la data de 18.09.2011, se stipulează:

“ART. III

Prezenta ordonanță intră în vigoare la 15 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, cu excepția art. I pct. 80, 81, 90 și 91, care intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2012, precum și a art. I pct. 51 și 52, care intră în vigoare la data de 1 octombrie 2011”, astfel:

“44. La articolul 107, alineatele (2) și (4) se modifică și vor avea următorul cuprins:

“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.”

În ceea ce privește încheierea inspecției fiscale, prin aceeași ordonanță se prevede:

“45. La articolul 107, după alineatul (4) se introduce un nou alineat, alineatul (5), cu următorul cuprins:

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

Ca urmare, argumentul referitor la faptul că societatea nu a putut prezenta facturile corectate la momentul discuției finale cu contribuabilul nu se poate reține cu atât mai mult cu cât societatea a efectuat corecția acestora la data de 24.08.2012 așa cum reiese din copiile documentelor anexate la dosarul cauzei deci, ulterior discuției finale și ulterior întocmirii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, respectiv ulterior datei de 17.08.2012.

Referitor la momentul la care se efectuează corectarea facturilor, prevederile pct. 81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Potrivit acestor prevederi legale, dacă organele de inspecție fiscală constată, urmare a verificării efectuate, că documentele aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, respectiv au fost omise sau înscrise eronat, vor acorda scutirea de TVA, **dacă pe perioadă desfășurării controlului la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator cu respectarea prevederilor legale referitoare la modul de corectare a informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură și dacă corectarea informațiilor nu este de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal**

al operațiunii facturate inițial, chiar dacă furnizorul/prestatorul a fost supus unei inspecții fiscale.

Referitor la afirmația societății conform organele de inspecție fiscală nu au invocat în raportul de inspecție fiscală prevederile art.10 alin.(5) din OMFP nr.2222/2006 aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, la art.10 alin.(5), prevede:

*“(5) În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, **pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția**”*,

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că pentru a beneficia de scutirea de T.V.A. pentru livrările intracomunitare de bunuri, **societatea avea obligația să corecteze informațiile înscrise în facturi, în timpul inspecției fiscale și să facă dovada validității codului de TVA.**

Or, se reține că societatea a depus în susținerea contestației, copii ale facturilor corectate ulterior inspecției fiscale, iar în ceea ce privește validitatea codului nu există documente care să ateste acest fapt.

Prin urmare, având în vedere că aceste facturi de corecție au fost emise ulterior încheierii inspecției fiscale, se reține că acestea contravin prevederilor stipulate la pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, care condiționează scutirea la plata taxei pe valoarea adăugată, în cazul expres în care documentele controlate de către organele de inspecție fiscală aferente livrărilor intracomunitare nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, de îndeplinirea unor cerințe, și anume **“dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”**

Mai mult, se reține că o corectare a facturilor în afara perioadei de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv după încheierea inspecției fiscale reprezintă o modificare ulterioară a unei situații de fapt deja stabilite, ca efect al unei inspecții fiscale, ceea ce ar încălca regulile de procedură fiscală.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, documentele de corecție depuse de contestatară la contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru cazul în speță fiind aplicabile prevederile pct.81² alin.(4) și alin.(5) în Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art.159 alin. (3) din Codul fiscal, vor înscrie aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea vor fi preluate de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii vor menționa că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art.147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

(5) Prevederile alin. (4) și ale art. 159 alin. (3) din Codul fiscal se aplică și pentru situațiile în care facturile de corecție se referă la perioade fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2010.” .

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, rezultă că obligațiile fiscale din decizia de impunere contestată reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 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 ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** .

Ca o consecință, având în vedere și principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va resinge contestația ca neîntemeiată și pentru **accesoriile în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- .X. lei **taxa pe valoarea adăugată;**
- .X. lei **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatară datoreaza taxa pe valoarea adăugată aferenta pierderilor tehnologice rezultate ca urmare a depășirii consumului normat pentru realizarea produsului finit, nefacturate clienților, considerate operațiuni asimilate livrărilor de bunuri cu plată pentru care exigibilitatea intervine la data livrării în condițiile în care, la stabilirea cuantumului taxei suplimentare de plată nu s-a avut în vedere vânzarea deșeurilor pentru care s-a aplicat taxarea inversă și care influențează baza de impozitare.

Perioada verificată: anul 2008.

În fapt, în perioada verificată societatea a realizat și înregistrat în contabilitate un consum efectiv de metal de .X. tone și un cost efectiv aferent producției realizate în suma totală de .X. lei, fata de consumul normat de .X. tone și un cost normat în suma totală de .X. lei. **Diferența de consum de metal în plus cu .X. tone, respectiv în valoare de .X. lei reprezintă pierderi tehnologice** care nu sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs.

Din "Situația comparativă a consumului de metal realizat fata de cel normat" s-a constatat depășirea consumurilor normate cu suma de .X. lei pentru care organele de inspecție fiscală au dispus că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta depășirii costurilor normate conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că la achiziția materiilor prime a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Contestatară susține că din "*Situația comparativă a consumului de metal realizat fata de cel normat pe anii 2006-2010*" rezultă că, în anul 2008, aceasta depășire a fost de 3,7% și s-a datorat lipsei de comenzi specifice fluxului tehnologic al societății care presupuneau un consum mai ridicat de materie primă (metal). Astfel, normele de consum tehnologic din anul 2008 nu reflecta fluxul tehnologic impus de condițiile de piață speciale ale clienților externi. Ca urmare, normele de consum prezentate autorității fiscale trebuie

interpretate doar ca nivel de referinta bugetara pe care trebuie sa-l aiba în vedere salariatii implicati în productie în vederea cointeresarii acestora la folosirea eficienta a materiilor prime (metal) folosite în procesul tehnologic.

De asemenea, contestatara arată că din analiza "*Situației intrărilor și ieșirilor de metal an 2008 - total Societate*" rezulta ca in anul 2008 s-au realizat X tone deșeuri din care au fost valorificate X tone prin vanzare, conform jumalelor de vanzari pe anul 2008 astfel că, a realizat operatiuni taxabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, contestatara susține că in conformitate cu prevederile art.160 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adăugată pentru livrarile de deseuri metal, fiind aplicabila taxarea inversa. Deci, la livrarea deseurilor în care se includ și depasirile de consum normat, societatea a realizat operatiuni taxabile pentru care nu avea obligatia colectarii taxei, astfel incat, masura dispusa de organele de inspectie fiscală de a asimila depasirile de consum cu o livrare catre sine in conformitate cu articolul 128 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea era obligată să colecteze taxa pe valoarea adăugată, reprezintă dubla impunere (colectare) asupra aceluasi obiect impozabil (depasirea de consum normat).

Mai mult, contestatara susține că prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fac trimitere la bunuri lipsa in gestiune și nu la depasiri de consumuri normate, astfel că deseurile in care se includ și depasirile de consumuri normate.

Totodată, contestatara arată că prevederile alineatului 7 din HG nr.44/2004 date în aplicarea articolului art.128, care face trimitere pentru prima data in legislatia privind TVA la notiunea de "*pierderi tehnologice*", a fost introdus prin H.G.R. nr.1620/29.12.2009 publicata in M.O. al Romaniei nr.927/31.12.2009 cu aplicabilitate incepând cu data de 01.01.2010, astfel incat a fost aplicat in mod nelegal de organele de inspectie fiscală pe anul 2008.

În drept, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) si alin.(8) lit.a) – c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrarilor de bunuri cu excepția bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme, precum și perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

Potrivit art.134 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2005:

“ (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Și ale 134¹ alin.(1) și art.134² din același act normativ, prevăd:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

[...]

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Se reține că pierderile tehnologice rezultate ca urmare a unui consum efectiv de materii prime, materiale etc. mai mare decât norma de consum stabilită de societate, pentru care nu s-au emis facturi clienților, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată reprezintă bunuri constatate lipsă din gestiune asimilate livrărilor cu plată, dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv dacă reprezintă bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, sau perisabilități în limitele legale.

Întrucât pierderile tehnologice nu reprezintă bunuri de natura bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, de asemenea nu reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, iar în ceea ce privește perisabilitățile potrivit prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: „**Nu sunt considerate**

perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu, se reține că acestea pierderi tehnologice peste norma de consum stabilită de societate reprezintă operațiune asimilată livrărilor de bunuri cu plată.

Ca urmare, pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri cu plată, faptul generator intervine la data livrărilor, iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite taxa pe valoarea adăugată, intervine la data faptului generator.

Față de cele de mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru pierderile tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normelor proprii de consum.

Însă, la contestație, societatea prezintă documente de vânzare a deșeurilor, respectiv facturi fiscale, pentru care a aplicat taxarea inversă și argumentează că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere aceste documente.

De asemenea, susține că prin neluarea în calcul a acestor vânzări de deșeuri metalice a avut loc o dublă impunere.

Ca urmare, se reține că la stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată suplimentară organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 19% la suma de .X. lei ce reprezintă depășirea normelor de consum proprii pe anul 2008, fără a avea în vedere că societatea a efectuat livrări de deșeuri, operațiunile de livrări cu plată fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se impune ca necesară reanalizarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, respectiv stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de deșeuri cu care se ajustează baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă pierderilor tehnologice rezultate ca urmare a depășirii normei de consum proprie, caz în care se colectează taxa pe valoarea adăugată, însă la o bază de impunere diminuată cu prețul de valorificare al deșeurilor.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“11.6. Decizia**

de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial **Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească cuantumul taxei pe valoarea adăugată datorat bugetului.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. În ceea ce privește suma de X lei , reprezentând:

-.X. lei taxa pe valoarea adăugată;

-.X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta serviciilor contractate cu SC .X. .X. SA în condițiile în care, din raportul de inspecție fiscală nu reiese dacă acestea au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 2009

În fapt, în perioada ianuarie-decembrie 2009 societatea a înregistrat facturi emise de S.C. .X. .X. S.A, în baza Acordului de servicii fara numar din data de 01.01.2005, în suma de .X. lei, la care se adauga **TVA în suma de .X. lei**, reprezentand contravaloare servicii financiare și comerciale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și prestarea efectivă a serviciilor, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Prin nota explicativă nr..X./17.05.2012 s-a solicitat reprezentantului societății să precizeze ce servicii au fost prestate, tarifele percepute, termenele de execuție, defalcarea cheltuielilor pe perioada derulării acestuia, precum și documente care să justifice realizarea serviciilor de către prestator

și sa justifice necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate, iar prin răspunsul formulat, reprezentantul societății a precizat ca aceste cheltuieli reprezintă, în principal, servicii de consultanță și management prestate de .X. .X. SA, dar și refacturări, iar documentele care dovedesc prestarea efectivă a serviciilor pot fi consultate la sediul societății și constau în documente semnate de către angajații ai SC .X. .X. SA pe parcursul prestării serviciilor, respectiv Note de negociere, Comenzi către furnizori, Contracte, Procesele verbale, ale Consiliului de administrație, Ordine de plată.

Organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere răspunsul prezentat și au constatat, din documentele consultate la sediul societății că acestea nu justifică prestarea efectivă a serviciilor, respectiv nu sunt prezentate serviciile, tarifele percepute, termenele de execuție, defalcarea cheltuielilor pe perioada derulării acestuia.

Ca urmare, nu s-a acordat dreptul de deducere TVA în suma de .X. lei aferentă serviciilor de consultanță având în vedere că nu se justifică achiziționarea unor astfel de servicii în folosul operațiunilor sale taxabile conform art.145 alin.(3) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, se precizează că în cazul Curții Europene de Justiție 286/94 Garage Molenheide, s-a decis că, deși statele membre pot solicita îndeplinirea anumitor cerințe formale în privința documentelor justificative, acestea nu pot să fie folosite în așa fel încât să se pună în discuție deducerea TVA, principiu fundamental al sistemului comun de TVA european. Astfel, facturile partenerilor contractuali sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere, iar negarea acestui drept pe motive formale, cum ar fi insuficiența unor documente conexe, neprevăzute de legislație, este injustă și neconformă cu principiile de TVA reținute și în jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Contestatarul susține că, deși a dat dovadă de cooperare și bunăcredință în relația cu autoritățile fiscale, punând la dispoziția acestora chiar și documente suplimentare față de cele prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere TVA în mod nelegal nu a fost acordat dreptul de deducere.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

“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);”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au analizat Acordul de servicii din data de 01.01.2005 cu SC .X. .X. SA, precum și documentele prezentate din care nu rezultă concret serviciile, tarifele percepute, termenele de execuție, defalcarea cheltuielilor pe perioada derulării Acordului, nefiind prezentate documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestora pentru activitatea desfășurată.

La contestație sunt anexate o serie de documente, respectiv :

Adresa nr..X./X/04.10.2012, referitoare la Acordul de prestări servicii din data de 01.01.2005 a SC .X. .X. SA prin care confirmă SC .X. X .X. SA că în perioada 2006 – 2007 *„următoarele persoane, angajați ai Societății noastre, așa cum sunt menționați în anexa 1 la prezenta, au prestat activitățile menționate în anexa 1 la sediul Clientului”*.

La această adresă este prezentată Anexa 1 în care sunt menționate departamentele, numele persoanelor fizice, funcțiile acestora – director general, director financiar, director de marketing și vânzări, CEO, perioada în care acestea au prestat servicii, precum și responsabilitățile acestora constând în principal în coordonare activitate, reprezbtare în relații cu clienții, contractarea produselor, asigurarea verificării stocurilor, întocmirea documentației pentru bănci, asigurarea organizării activității de achiziții, asistență oferită clientului pentru selectarea furnizorilor de produse, lucrări și servicii etc.

De asemenea, sunt anexate documentele:

- Hotărâre a Consiliului de Administrație a SC .X. SA din data de 09.06.2006 din care reiese că una dintre persoanele menționate în Anexa 1 la adresa nr..X./X/04.10.2012 a participat la întrunire, respectiv Dl. .X. .X. :

- documente semnate de persoanele menționate în Anexa 1 la adresa nr..X./X/04.10.2012, respectiv acceptare la plată a unor comisioane

din data de 06.10.2009, corespondență cu o societate de transport din data de 05.06.2007, dispoziții de plată externe din 13 și 20 octombrie 2006, adendum la contract vânzare (în limba engleză) din data de 05.10.2007, propunere de soluționare a cererii de decontare (în limba engleză) din data de 02.11.2006, scrisoare de despăgubire (în limba engleză) din data de 20.08.2007, studii comparative comerciale din decembrie 2006 și ianuarie 2007, comenzi (în limba engleză) din octombrie și decembrie 2006, precum și situația departamentului cumpărări pe două săptămâni: 08.01.2007 – 12.01.2007 și 29.01.2007 – 02.02.2007, fără semnături.

Așa cum s-a menționat și la cap.A Impozit pe profit pct.6 din prezenta decizie, potrivit celor prezentate se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la aceste documente având în vedere următoarele :

Prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate **nu justifică prestarea efectivă a serviciilor**, întrucât nu sunt prezentate serviciile efectiv prestate, tarifele percepute, termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe perioada derularii acestuia, precum și documente, acte, situații, care să justifice realizarea serviciilor de către prestator și să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate, fără a fi menționate, cu titlu informativ, documentele prezentate de contestatară, singurul document menționat fiind Acordul de prestări servicii din data de 01.01.2005.

La dosarul cauzei nu este anexat Acordul de prestări servicii încheiat între părți din care să rezulte obiectul și serviciile ce trebuiau prestate de SC .X. .X. SA, tarifele percepute etc..

Din documentele prezentate la contestație reiese că societatea ar fi beneficiat de servicii de management, consultanță și asistență prestate de personalul angajat al SC .X. .X. SA, la sediul clientului, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscale s-a constatat că din documentele prezentate nu rezultă serviciile prestate, tarifele percepute, termenele, etc..

Ca urmare, având în vedere prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*

organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise pentru aceste servicii.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, se va desființa parțial **Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei, de cele precizate în prezenta decizie și de argumentele contestatoarei și conform celor constatate la reanalizare sa stabilească dacă societatea datorează taxei pe valoarea adăugată.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

C. IMPOZIT PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

1. In ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe veniturile realizate de persoanele nerezidente;**
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorarează la bugetul de stat impozitul pe veniturile realizate din România de persoana nerezidentă .X. Canada Inc. în condițiile în care nu a fost prezentat certificat de rezidență fiscală care să ateste că aceste venituri obținute din România au fost impozitate în statul de rezidență.

Perioada verificată: 2006 - 2009.

În fapt, în perioada 2006 - 2008, societatea a achitat catre .X. CANADA INC. suma totala de .X. USD, în baza facturilor emise de societatea nerezidenta, reprezentând "*comisioane export*" și "*cheltuieli generale de administrare și servicii consultanța*".

În conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.f) și lit.i) și art.116 alin.(2) și alin.(4) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu a reținut și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti cu privire la platile efectuate catre .X. CANADA INC. și întrucât nu a fost prezentat certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarului de venit organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente in suma de .X. lei.

De asemenea, **în luna decembrie 2009**, societatea a achitat catre .X. CANADA INC. suma totala de .X. CAD, în baza facturilor emise de societatea nerezidenta, reprezentând "*cheltuieli cu servicii management și consultanța*".

În conformitate cu prevederile art.115 alin.(1) lit.i) și art.116 alin.(2) lit.d) și alin.(4) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a constatat că societatea nu a reținut și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti cu privire la platile efectuate catre .X. CANADA INC și întrucât nu a fost prezentat certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarului de venit organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente in suma de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu detine documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate efectiv, iar la cap.III pct.3.1. pag.67 din raportul de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile din comisioane de la un nerezident și din prestarea de servicii de management sau consultanță trebuia să rețină, să calculeze și să vireze impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Totodată, contestatara susține că din prevederile privind impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti rezultă că acestea fac precizari referitoare la impunerea veniturilor din activitati sportive și divertisment desfasurate in Romania, venituri din prestarea de servicii, venituri reprezentand remuneratii primite, venituri din profesii independente desfasurate in Romania, venituri din pensii primite, venituri din premii acordate la concursuri desfasurate in Romania etc., deci se impun acele sume platite de un rezident .X. catre un nerezident pentru activitati care ce s-au desfasurat/prestat. Ca urmare, atunci cand platile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil ele nu pot fi impuse nici la calculul impozitului pe

veniturile nerezidentilor or, pentru aceeași natura a platilor organele de inspecție fiscală au impus sumele achitate de societate persoanei nerezidente .X. Canada Inc. stabilind impozit pe veniturile obtinute de nerezidenti, dar pentru aceleași sume nu au acordat deductibilitate la determinarea impozitului pe profit.

În ceea ce privește veniturile obtinute din Romania de .X. .X. Canada, pe anul 2009, prin completarea la contestație societatea aduce în susținere aceleași argumente cu cele prezentate mai sus.

În drept, potrivit prevederilor art.115 alin.(1) lit.f) și lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

“1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

f) comisioane de la un rezident;

[...]

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;”

și conform prevederilor art.116 alin.(2) lit.c) din același act normativ:

“(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115.”, articol, care, începând cu data de 01.01.2007, prevederile se modifică în sensul:

„c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#), cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.”

Totodată, potrivit prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit

alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

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

Începând cu data de 01.01.2007 prevederile alin.(2) al art.118 se modifică în sensul :

“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Conform pct.13 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România **beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de**

prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impunerii, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

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

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

Din documentele prezentate la contestație rezultă că societatea contestată nu a prezentat certificat de rezidență fiscală pentru .X. CANADA INC care să facă dovada că veniturile realizate din România au fost impuse în statul de rezidență al persoanei nerezidente, astfel că societății nu îi pot fi aplicate prevederile convenției de evitare a dublei impunerii.

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

În ceea ce privește argumentul contestat conform căruia organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu detine documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate efectiv, iar la cap.III pct.3.1. pag.67 din raportul de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile din comisioane de la un nerezident și din prestarea de servicii de management sau consultanță trebuia să rețină, să calculeze și să vireze impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenti, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la capitolul

“Impozit pe profit” din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./17.08.2012 aceste chetuieli cu serviciile de management și consultanță grup și cu comisioanele de export au fost încadrate ca fiind chetuieli cu prestări servicii între persoane afiliate care se deduc la nivelul societății mamă, deci nedeductibile fiscal la societatea din România, și pentru care societatea nu a justificat că ar fi fost efectuate în plus față de relația de afiliere, aspect acceptat de societate prin necontestarea constatărilor și obliogațiilor fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia atunci când platile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil ele nu pot fi impuse nici la calculul impozitului pe veniturile nerezidentilor or, pentru aceeași natură a platilor organele de inspecție fiscală au impus sumele achitate de societate persoanei nerezidente .X. Canada Inc. stabilind impozit pe veniturile obținute de nerezidenți, și totodată, pentru aceleși sume nu au acordat deductibilitate la determinarea impozitului pe profit, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele motive:

Neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a chetuielilor cu astfel de servicii nu are în vedere plățile efectuate de societate ci chetuielile înregistrate ca fiind deductibile fiscal.

Potrivit **Comentariului referitor la art.9 privind impunerea companiilor asociate** din Modelul OECD al Convenției de evitare a dublei impuneri:

„Paragraful 1

2. *Acest paragraf prevede ca **autoritățile fiscale ale unui Stat Contractant pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale companiilor asociate, rescrie conturile companiei în cazul în care, datorită relațiilor speciale dintre companii, evidentele contabile nu reflectă profiturile impozabile reale obținute în acel Stat. Este în mod evident necesar ca în astfel de circumstanțe ajustările să fie aprobate în mod oficial. Prevederile acestui paragraf se aplică numai dacă între cele două companii au fost create sau impuse condiții speciale. Nu este autorizată rescrierea conturilor unor companii asociate dacă tranzacțiile între respectivele companii s-au desfășurat în termeni comerciali normali pentru o piață liberă (la lungime de brăț).*** „

„Paragraful 2

5. *Rescrierea tranzacțiilor între companiile asociate în situațiile prevăzute în paragraful 1 poate duce la dubla impunere economică (impunerea aceluiași venit la persoane diferite), dacă o companie din Statul A ale cărei profituri sunt revizuite în sens crescător este obligată să plătească impozit pentru o parte din profit ce a fost deja impozitată la compania asociată din Statul B. Paragraful 2 prevede ca în astfel de situații Statul B ar*

trebui sa efectueze ajustarile corespunzatoare pentru a elimina dubla impunere.”

Potrivit celor mai sus precizate autoritatile fiscale ale unui Stat Contractant pot, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale companiilor asociate, să rescrie conturile companiei in cazul in care, datorita relatiilor speciale dintre companii, evidentele contabile nu reflecta profiturile impozabile reale obtinute in acel Stat.

Astfel, cheltuielile cu comisioanele de export și cu serviciile de management și consultanță grup, facturate de societatea afiliată din Canada, potrivit legislației interne nu reprezintă cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pentru societatea din România, având în vedere că acestea trebuiau deduse la nivelul societății mamă, respectiv trebuia demonstrat că au fost efectuate in termeni comerciali normali pentru o piata libera.

Ca urmare, având în vedere că astfel cheltuieli au fost facturate societății afiliate din România doar în baza relației de afiliere, și societatea afiliată din Canada nu a prezentat certificat de rezidență fiscală din care să rezulte că în perioada verificată a fost achitat impozitul aferent veniturilor obținute din România, nu se poate vorbi de o dublă impunere.

Potrivit normelor legale interne, în situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală ce atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, dacă documentul prezentat menționează că beneficiarul venitului a avut, în perioada analizată, rezidența fiscală în acel stat contractant.

În același sens sunt și prevederile art.23 „*Reguli diverse*” alin.(2) din Legea nr.450 din 1 noiembrie 2004 privind ratificarea Convenției dintre România și Canada pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Ottawa la 8 aprilie 2004

“ 2. Nici o prevedere a acestei convenții nu va fi considerată ca împiedicând aplicarea prevederilor legislației interne a fiecărui stat contractant referitoare la impunerea veniturilor persoanelor cu privire la participarea lor într-o asociere de persoane, trust sau societate nerezidentă ori referitoare la evaziunea fiscală.”

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(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.2137/2011 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 impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se **va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.**

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

- **.X. lei – impozit pe veniturile realizate de persoanele nerezidente;**
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,**

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează la bugetul de stat impozitul pe veniturile realizate din România de persoana juridică nerezidentă .X. .X. SNC Franța în condițiile în care societatea a prezentat un Certificat de conformitate fiscală care nu face dovada plății impozitului pe veniturile realizate din România în statul de rezidență.

Perioada verificată: 01.11.2009 - 31.12.2010.

În fapt, în perioada 01.11.2009 - 31.12.2010, societatea a achitat către .X. .X. SNC Franța, în baza contractului încheiat la data de 02.02.2009, suma totală de .X. lei, reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite pentru care societatea nu a reținut și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Potrivit prevederilor art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri nr..X./23.12.1974 și a certificatelor de rezidență fiscală prezentate în copie de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din dobânzi realizate de persoanele juridice nerezidente în cotă de 10%, în sumă de .X. lei, precum și majorări și penalități de întârziere în suma de .X. lei.

Prin completarea la contestație, societatea prezintă Certificatul de Conformitate Fiscală emis sub nr..X. de către Direcția Generală a Finanțelor Publice - Dir. Întreprinderi Mari din Franța, care dovedește că veniturile din dobânzi în sumă de .X. lei au fost impozitate în Republica Franceză astfel

încât impunerea acestora în România, în baza unei norme juridice suspletive, ar însemna o dublă impozitare a aceleași sume.

În drept, potrivit art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.11.2009 – 31.12.2009:

*“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. **În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.**”*

Începând cu data de 01.01.2010, prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se modifică și completează:

*„(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. **În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării***

legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Conform prevederilor pct.15.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea art.118 alin.(2) din Codul fiscal,:

“15. (1) Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

(1^1) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1), se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.

(1^2) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat că:

“In baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:

In situatia prezentarii, in termenul de prescriptie a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intr-un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezident din Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri încheiata de un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania beneficiarul venitului are obligatia de a prezenta, **in termenul de prescriptie**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

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

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

Astfel, pentru plățile efectuate către .X. .X. SNC Franța a cărei rezidență fiscală a fost probata prin prezentarea organelor de inspecție fiscală a certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala a statului de rezidenta, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele respective.

Conform prevederilor art.11 alin.(1) și alin.(2) din Decretul nr.240 din 23 decembrie 1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere, semnată la .X. la 27 septembrie 1974

“1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. *Totuși, aceste dobânzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate, cu legislația acestui stat, dar dacă persoana care primește dobânzile este beneficiarul lor efectiv, **impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobânzilor.***

Întrucât organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra încadrării platilor derulate la extern reprezentând dobânzi în prevederile convenției de evitare a dublei impuneri prin raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./17.08.2012, și au aplicat cota prevăzută în convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Franța, se reține că societatea datorează impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit.

În ceea ce privește Certificatul de conformitate fiscală nr..X./31.12.2001 emis de Direcția generală de finanțe publice – Dir. Înreprinderi Mari din Franța, anexat la dosarul cauzei, se reține că acest document precizează că societatea are plătite la zi următoarele obligații fiscale conform situației din 31.12.2011, precum și faptul că face parte dintr-un grup de societăți supus regimului de integrare fiscală.

Totodată, în acest document se precizează că *„impozitul pe profit datorat de toate societățile din cadrul grupului este plătit de societatea mamă ale cărei date sunt prezentate mai jos”*, precum și faptul că *„pentru a dovedi conformitatea situației sale fiscale, societatea filială trebuie să anexeze la prezentul certificat și pe cel prin care se evidențiază plata impozitului pe societatea mamă”*.

Ca urmare, se reține că documentul prezentat nu este de natură să facă dovada plății impozitului pe veniturile obținute din România în Franța, la aceste document societatea trebuia să anexeze un alt document emis de societatea mamă din Franța care efectuează plata impozitului pe profit, așa cum se menționează în Certificatul de conformitate.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(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.2137/2011 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 impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se **va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.**

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA,

urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o altă echipă, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

2. Desființarea parțială a Dispoziției nr..X./14.08.2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale la data de 31.12.2010 cu suma de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o altă echipă, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi sume, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei formulata de SC .X. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./17.082012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA

- .X. lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL