



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA NR.000/03.2021
privind soluționarea contestației
formulată de **X**,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **000/2020**, asupra contestației formulate de **X**, având cod de identificare fiscală **000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.**000**.

X contestă partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de **000 lei**.

Față de data comunicării deciziei de impunere, respectiv data de **00.00.2020**, conform semnăturii olografe a împuternicitului societății aplicată pe adresa nr.**000/2020** emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** de înaintare a titlului de creanță contestat, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y**, în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2020**, fiind înregistrată sub nr.**000**.

Intrucat competența de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020** aparține Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y**, cuantumul obligației fiscale contestate (**000 lei**) fiind sub plafonul de 3.000.000 lei prevăzut la art.272 alin.(2) lit.a din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere ca:

-în cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestatiilor a fost înregistrată și soluționată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** pentru care inspectia fiscală a vizat aceeași perioadă fiscală și aceleași operațiuni, baza impozabilă stabilită suplimentar în cazul impozitului pe profit fiind reprezentată în cea mai mare parte de baza impozabilă stabilită suplimentar în cazul taxei pe valoarea adăugată care a făcut obiectul contestației precedente;

-cu adresa nr.**000/2020** Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** a solicitat Direcției Generale de Soluționare a Contestatiilor aprobarea delegării competenței de soluționare a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020**,

pentru o mai bună administrare a cauzei, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestatiilor, președintele ANAF a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art.4 alin.(1) din OPANAF nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, de la Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y** la Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**, anexată în original la dosarul cauzei.

*1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, **X** susține următoarele:*

Societatea desfășoară activități de comerț cu ridicata și amanuntul de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii prin magazinul OUTLET situat la sediul societății.

1. În perioada supusă inspecției fiscale, 2014-2018, societatea a încheiat contracte de sponsorizare conform Legii nr.32/1994 în valoare de **000 lei** cu beneficiari entități non profit care desfășoară activități în domeniul filantropic, umanitar, asistență și servicii sociale precum și instituții publice, având obiect bunuri în valoare de **000 lei** și mijloace financiare în valoare de **000 lei**. Executarea contractelor de sponsorizare s-a realizat prin predarea bunurilor către beneficiari în baza avizelor de însoțire a marfii și prin virament bancar sau dispoziții de plată, pentru

mijloacele banesti. Societatea a inregistrat respectivele cheltuieli drept nedeductibile fiscal si a aplicat deducerea acestora din impozitul pe profit conform reglementarilor legale.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au analizat doar sponsorizarile efectuate sub forma de bunuri in suma de **000 lei** fara a lua in calcul sponsorizarile efectuate sub forma mijloacelor banesti in suma de **000 lei**.

In opinia societatii, contractele incheiate contin toate elementele care le califica drept contracte de sponsorizare in acord cu Legea nr.32/1994, nefiind prevazute in mod expres anumite drepturi si obligatii ale partilor, sunt incheiate in forma scrisa iar faptul ca, nu este reglementata durata sponsorizarii, este in corelatie cu modul de executare al contractului, acesta nefiind un motiv de recalificare a operatiunilor.

In ceea ce priveste contractul de sponsorizare incheiat cu **A** in anul 2018, nefiind dedus din impozitul pe profit al anului 2014, societatea sustine ca, folosirea cuvintelor "articole donate" sau "donator" nu-l poate califica intr-un contract de donatie.

Faptul că în contractul de sponsorizare nu este reglementată durata sponsorizării, este în corelație cu modul de executare a contractului și nu este de natură să atragă recalificarea operațiunii.

Prin sponsorizare se transferă dreptul de proprietate asupra unor bunuri materiale și mijloace financiare, în vreme ce prin donație se pot transfera drepturile reale și drepturile de creanță.

Pentru bunurile acordate cu titlu gratuit, societatea a întocmit avize de însoțire, care fac dovada executării contractelor de sponsorizare în condițiile în care au fost încheiate.

Societatea, in sustinerea respectivelor cheltuieli ca fiind cheltuieli de sponsorizare, invoca prevederile art.5 alin.1, alin.2 si alin.5 din Legea nr.32/1994, mentionand faptul ca, in definitia sponsorizarii, nu apare conditia ca in schimbul sponsorizarii, sponsorul sa obtina beneficii sub forma de publicitate neexistand obligatia de aducere la cunostinta publicului a sponsorizarii. Mai mult, in acceptiunea sa, obtinerea unei prestatii din partea beneficiarului sponsorizarii ar modifica natura operatiunii si nu s-ar mai aplica tratamentul fiscal al sponsorizarii.

In ceea ce priveste analiza cheltuielilor cu sponsorizarea din perspectiva participarii acestora la realizarea de venituri impozabile/activitati economice, societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala au analizat eronat aceste cheltuieli cu sponsorizarea deoarece acestea sunt considerate conform legii, cheltuieli nedeductibile fiscal nefiind necesara o legatura cu activitatea economica a societatii, respectiv, cu obtinerea de venituri.

Ca urmare a celor mentionate mai sus, societatea sustine ca a dedus in mod corect suma de **000 lei** din impozitul pe profit datorat pentru perioada 2014-2018.

2. Referitor la suma de **000 lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptarii ca fiind cheltuiala deductibila a sumei de **000 lei** reprezentand contravaloarea serviciilor de intermediere achizitionate, societatea sustine ca a incheiat cu diversi prestatori contracte de intermediere cu obiectivul ca, acestia sa identifice noi clienti care sa lanseze catre **X** comenzi pentru realizarea de articole de imbracaminte in regim lohn si sa gestioneze relatia cu respectivii clienti dupa cum urmeaza:

-**1** a fost intermediar pentru firma **B**, toata corespondenta realizandu-se pe email;

-**2** a fost intermediar pentru firma **C** din Franta, toata corespondenta realizandu-se pe email;

-**D/F** a fost intermediar pentru firma **E**, clientul trimitea mesaje privind planificarile de productie, copia ordinelor de plata catre contestatara iar aceasta trimitea facturi catre persoana fizica **3** motiv pentru care nu a achitat comisionul corespunzator facturilor neincasate de la clientul **E**.

Societatea mentioneaza ca, remuneratia intermediarilor a fost stabilita sub forma unui procent de 5% aplicat la veniturile realizate catre clientii identificati, calculul regasindu-se in anexele facturilor emise de respectivii furnizori care contin si facturile emise de **X** catre clienti.

Astfel, in perioada 2014-2018, intermediarii au facturat comisioane in suma totala de **000 lei** dupa cum urmeaza:

- **D- 000 lei**;

- **1- 000 lei**;

- **F- 000 lei**

- **G- 000 lei**, toata corespondenta cu clientii identificati pentru contractarea de catre **X** a serviciilor de prelucrare si executarea comenzilor realizandu-se prin intermediul respectivilor prestatori.

Fata de sustinerile organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste deficientele de forma a contractelor invocate, societatea sustine ca, partile au stabilit continutul contractului in virtutea principiului libertatii de a contracta stipulat in Codul civil, invocand in acest sens Decizia nr.365/05.07.2005 a Curtii Constitutionale, modificarea si prelungirea contractelor putand fi realizata prin acordul partilor.

In ceea ce priveste neacceptarea organelor de inspectie fiscala a documentelor prezentate ca facand dovada prestarii serviciilor, societatea sustine ca nu exista o reglementare imperativa care sa prestabileasca, pentru un anumit tip de serviciu, un anumit set de documente, cu un anumit continut si ca, pe parcursul colaborarii cu intermediarii mai sus mentionati, a purtat corespondenta comerciala cu acestia, comisioanele de intermediere fiind calculate pe baza situatiilor centralizatoare a facturilor emise catre clienti.

Societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art.55 si art.6 din Codul de procedura fiscala prin ignorarea corespondentei purtate pe email deoarece cheltuielile de intermediere in

suma de **000 lei** au fost necesare activitatii economice a societatii fiind aferente veniturilor obtinute.

3. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de **000 lei** ca urmare a neacceptarii deductibilitatii cheltuielilor in suma de **000 lei** reprezentand contravaloarea serviciilor de intretinere spatii verzi contractate, societatea sustine ca detine o suprafata intinsa de teren la sediul social (26.397 mp) si in centru, curtea imobilului “...” (1.774 mp) si nu dispune de personal de intretinere a spatiilor verzi.

Societatea a incheiat in perioada **00.00.2014 - 00.00.2017** cu prestatorul **H**, contractul nr.**000/2017** si in perioada **00.00.2017 - 00.00.2018** cu **I**, contractul nr.**000/2017** pentru lucrari de intretinere a spatiilor mentionate mai sus, in oferta fiind inscrite operatiunile, frecventa si perioadele in care se executa respectivele operatiuni.

Serviciile complete pentru intretinerea spatiilor verzi urmau a fi prestate in raport cu tehnologia hortocola si conditiile meteo, pretul fiind stabilit in cota forfetara la 100 mp pentru totalitatea operatiunilor de intretinere care se efectueaza lunar asupra spatiilor verzi indiferent de prestarea sau nu a serviciilor stipulate in contract, prestatorii intocmind facturi la care au atasat devize de lucrari in care au fost incluse operatiunile efectuate in luna respectiva.

Chiar daca prestatorii de servicii au un numar redus de angajati, nu poate fi un argument al organelor de inspectie fiscala pentru stabilirea respectivelor cheltuieli drept nedeductibile iar solicitarea de documente justificative suplimentare sunt nerezonabile si excesive.

In plus, societatea sustine ca respectivele cheltuieli sunt necesare activitatii firmei intrucat conserva activele societatii care servesc pentru obtinerea de venituri.

4. Referitor la suma de **000 lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptarii drept cheltuiala deductibila a sumei de **000 lei** reprezentand servicii de consultanta tehnica pentru managementul productiei, societatea sustine ca d-nul **4** prin PFA **4** a prestat servicii de consultanta in baza contractului nr.**000/2017** pentru organizarea si derularea in bune conditii a activitatii sectiei de productie infiintata la sfarsitul anului 2015 in cadrul societatii deoarece societatea nu dispunea de personal cu pregatire tehnica, prestarea efectiva a serviciilor fiind dovedita cu foile de pontaj si rapoartele de lucru lunare care insotesc facturile.

In opinia societatii, respectivele cheltuieli indeplinesc conditiile impuse de prevederile legale, au fost efectiv prestate in folosul activitatii societatii iar documentele prezentate constituie proba necesara si suficienta pentru justificarea realizarii serviciilor.

5. In ceea ce priveste suma de **000 lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptarii deductibilitatii cheltuielilor in suma de **000 lei** reprezentand contravaloare servicii de consultanta fiscala realizate de J in baza Contractului de consultanta nr.**000/2002** prin care se stipula un tarif de **000 euro/luna** plus TVA, modificat prin actele aditionale, societatea sustine ca prestatorul a intocmit rapoarte de lucru la vizitele lunare in care sunt consemnate activitati constand in verificarea evidentei contabile si fiscale, respectarea legislatiei fiscale, informari pe email privind noutatile legislative in materie contabila, fiscala si resurse umane cu scopul de a economisi resursele materiale, timp si evitarea producerii de erori.

Societatea sustine ca nu sunt necesare tarife orare deoarece respectivele servicii sunt servicii intelectuale care se realizeaza prin analiza consultantului fiscal iar rezultatul a fost transpus in rapoarte transmise pe email. In ceea ce priveste solicitarea organelor de inspectie fiscala de a prezenta dovada deplasarii prestatorului la sediul clientului, societatea sustine ca verificarea evidentelor contabile si fiscale nu putea fi realizata decat la sediul sau.

Pentru toate constatările organelor de inspectie fiscala, societatea sustine ca obligatiile fiscale stabilite suplimentar au la baza aprecieri subiective cu ignorarea obligatiilor prevazute la art.6, art.7 alin.2, art.55 alin.2 si art.118 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a Deciziei de impunere nr.**000/2020** si a Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2020** pentru impozitul pe profit in suma de **000 lei**.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. 000/2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2020, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finanțelor Publice Z, au constatat următoarele:

Societatea a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale pentru solutionarea cu control ulterior a deconturilor de taxa cu sume negative cu optiune de rambursare, aferente perioadei **00.00.2014 - 00.00.2019**, respectiv cu control anticipat a decontului de taxa cu suma negativa cu optiune de rambursare, aferent perioadei **00.00.2019 - 00.00.2019**, in urma careia a fost emisa Decizia de impunere nr. **000/2019**, prin care au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare constand in TVA in suma totala de **000 lei**. Actiunea de control a inceput in data de **00.00.2019** prin consemnarea acesteia in Registrul Unic de Control al societății seria **000**, nr.**000**, la poziția nr. 51.

Avand in vedere aspectele prezentate in actul de control care a stat la baza emiterii deciziei de impunere mai sus mentionata, constatand ca din total baza impozabila stabilita suplimentar in suma de **000 lei**, suma de

aproximativ **000 lei** a fost tratata din punct de vedere fiscal deductibila la calculul impozitului pe profit, incalcandu-se astfel prevederile art. 19, alin. (1) si art. 21 alin (1) din legea 571/2003 privind codul fiscal, respectiv art.19, alin. (1) si art. 25, alin. (1) din legea 227/2015 privind codul fiscal, echipa de control a considerat se impune extinderea inspectiei fiscale si asupra modului de constituire a impozitului pe profit, intocmind astfel Propunerea de efectuare a inspectiei fiscale nr. **000/2019**.

Ca urmare, prin Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2020** care a stat la baza Deciziei de impunere nr.**000/2020**, contestata, a fost analizat modul de constituire si declarare a impozitului pe profit aferent perioadei **00.00.2014 - 00.00.2018**.

Conform Certificatului de inregistrare la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul **Z**, obiectul principal de activitate al societatii îl reprezintă *"Intermedieri în comerțul cu textile, confecții din blană, încălțăminte și articole din piele"* - cod CAEN 4616. In perioada ce a facut obiectul inspectiei fiscale (**00.00.2014 - 00.00.2018**), **X** a desfasurat in principal activitati de intermediere in comerțul cu produse textile, principalul partener fiind **K-Italia**, care detine un procent de 43,57% din capitalul social al societatii cu care a fost incheiat contractul de comision nr. **000/2007**.

Pentru prelucrarea materiilor prime si materialelor puse la dispozitie de beneficiarul din Italia, **X** a incheiat in nume propriu, dar in contul comitentului, contracte de prelucrare in sistem lohn cu urmatoarele societati prestatoare, cu sediul social in Romania:

- L**, contractul de lohn nr. **000/2007**;
- M**, contractul de lohn nr. **000/2007**;
- N**, contractul de lohn nr. **000/2007**;
- O**, contractul de lohn nr. **000/2007**.

Totodata, **X** a desfasurat si alte activitati: comerț cu ridicata cu clienti persoane juridice si comerț cu amanuntul de imbracaminte, incaltaminte si accesorii prin magazinul de fabrica deschis la adresa sediului social, inchirieri de bunuri imobile reprezentate de cladiri, precum si bunuri mobile, in principal utilaje. Societatea detine in patrimoniu la data de **00.00.2018** imobilizari corporale constand in terenuri, cladiri, mijloace de transport, echipamente tehnologice, mobilier si echipamente de birotica in suma totala de **000 lei**.

1. In ceea ce priveste operatiunile considerate de societate drept sponsorizari, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea a inregistrat in debitul contului 6582 *"Donatii si subventii acordate"*, in corespondenta cu creditul contului 371 *"Marfuri"* suma de **000 lei**, operatiuni pe care le-a tratat drept sponsorizari de bunuri materiale acordate catre diverse asociatii si fundatii, constand in articole de imbracaminte, incaltaminte si accesorii.

Organele de inspectie fiscala au analizat contractele care au stat la baza acestor inregistrari, concluzionand ca operatiunile in cauza nu

reprezinta sponsorizari, avand in vedere faptul ca respectivele contracte nu contin clauze specifice unor contracte de sponsorizare, cum ar fi:

-durata sponsorizarii;

-individualizarea drepturilor si obligatiilor partilor;

-clauzele stabilite prin contractele analizate nefiind specifice contractelor de sponsorizare conform prevederilor Legii 32/1994 privind sponsorizarea, respectiv deoarece:

-in ceea ce priveste obligatiile sponsorului, se mentioneaza ca sponsorizarea in bunuri se face conform intelegerii intre cele doua parti, desi din contracte nu rezulta care sunt aceste intelegeri;

-in ceea ce priveste beneficiarii, singurele obligatii ale acestora sunt acelea de a folosi bunurile primite numai in scopul pentru care au fost destinate si sa nu comercializeze bunurile primite;

-nu rezulta obligatia de a aduce la cunostinta publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a marcii sau a imaginii sponsorului.

-nu este mentionata o durata a contractelor;

-societatea nu a primit niciun beneficiu in schimbul sponsorizarii sub forma promovarii numelui, a marcii sau a imaginii sponsorului, presupunad astfel relatii cu dublu sens si obligatii reciproce.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de catre societate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunile efectuate de **X** pot fi catalogate mai degraba ca fiind donatii, avand in vedere prevederile art. 985 din Noul Cod Civil deoarece trasatura definitorie a contractului de donatie este intentia de a transmite cu titlu gratuit a unui drept de proprietate sau a unui drept de creanta si micșorarea patrimoniului dispunatorului, in favoarea gratificatului, fara existenta unei contraprestatii realizate. Astfel, donatia fiind un act gratuit si unilateral, nu implica existenta unor beneficii, beneficiarul neavand obligatia de a aminti entitatea sau persoana care l-a sprijinit.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din valoarea inregistrata in anul 2014 in debitul contului 6582 "Donatii si subventii acordate", in suma de **000 lei**, considerata in mod eronat sponsorizare in bunuri, pe care initial a tratat-o nedeductibila la calculul impozitului pe profit, societatea a dedus suma de **000 lei** din impozitul pe profit datorat, urmare calculului efectuat pentru stabilirea limitei minime in care se incadreaza cheltuielile deductibile considerate in mod eronat de sponsorizare, respectiv 3 la mie din cifra de afaceri dar nu mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

Pentru anul de raportare 2014, din suma datorata bugetului de stat in contul impozitului pe profit, societatea a scazut in mod eronat suma de **000 lei**, diferenta in suma de **000 lei**, considerata nedeductibila in anul 2014, fiind reportata pentru exercitiile financiare urmatoare dupa cum urmeaza:

-diminuare impozit pe profit datorat in anul 2015 in suma de **000 lei**;

-diminuare impozit pe profit datorat in anul 2016 in suma de **000 lei**;

-diminuare impozit pe profit datorat in anul 2017 in suma de **000 lei**.

-diminuare impozit pe profit datorat in anul 2018 in suma de **000 lei**,

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca, in mod eronat societatea a scazut valoarea bunurilor transmise prin intermediul contractelor considerate de sponsorizare in anul 2014, in suma de **000 lei**, din impozitul pe profit datorat, respectiv, suma de **000 lei** pentru perioada 2014-2018 iar diferenta de **000 lei** a reportat-o din punct de vedere fiscal, pentru exercitiile financiare urmatoare.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art. 21, alin. (4), litera p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si respectiv la art. 25 alin. (4), lit. i) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care precizeaza ca se pot scadea din impozitul pe profit datorat, sumele aferente sponsorizarilor numai daca respectivele sponsorizari se efectueaza potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, altfel raman cheltuieli nedeductibile si au concluzionat, din analiza documentelor prezentate de societate ca, respectivele operatiuni nu se pot incadra in prevederile articolului referitor la cheltuielile de sponsorizare si in consecinta societatea nu poate beneficia de credit fiscal in ceea ce priveste sumele scazute din impozitul pe profit datorat bugetului de stat, intrucat cheltuielile respective, efectuate in baza contractelor incheiate cu entitatile sprijinite, nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri sau in scopul desfasurarii activitatii economice, conform art. 21, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv, art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2. În ceea ce privește suma de **000 lei** reprezentand cheltuieli cu servicii de intermediere facturate de **D, 1, G** cu sediul in Italia, si **F** cu sediul in China, prin intermediul unui numar de 10 facturi considerate de societate drept cheltuieli deductibile in baza contractelor de intermediere incheiate cu partenerii respectivi pentru care societatea a prezentat documente, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca acestea nu pot indeplini calitatea de documente justificative in baza carora sa se poata realiza o legatura directa si imediata cu facturile de servicii emise de respectivii furnizori.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate nu ofera informatii concrete cu privire la modalitatea efectiva de desfasurare a operatiunilor, intervalul de timp al desfasurarii activitatii de intermediere, identitatea personalului implicat deoarece societatea a prezentat print-screen-uri ale unor e-mailuri si tabele neindividualizate pe perioade de timp, fara a fi datate si a avea semnatura vreunei persoane care sa le poata asuma fara ca aceste sa poata confirma prestarea efectiva a serviciilor in cauza, precum si dovada necesitatii si oportunitatii achizitionarii acestora.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat ca potrivit contractelor de intermediere incheiate intre parti, **X** beneficiaza de servicii

de intermediere in afaceri, iar societatile furnizoare se obliga sa mijloceasca, sa faciliteze, sa negocieze, fara sa incheie si contracte/comenzi in numele si pe seama **X**, in schimbul unei remuneratii dar societatea nu a pus la dispozitie documente din care sa rezulte indeplinirea obiectului contractelor, a obligatiilor prevazute in acestea si nici a modalitatii de calcul a remuneratiei de 5% convenita prin contracte, respectiv care au fost clientii indentificati de intermediari si valoarea serviciilor facturate de societate catre acestia.

Ca urmare, in lipsa prezentarii de documente din care sa rezulte lucrarile de intermediere care au facut obiectul contractelor in cauza si care sa faca dovada faptului ca acestea au fost efectiv realizate, respectiv sa dovedeasca faptul ca partenerii **D**, **1**, **G** si **F** au identificat clienti pentru **X**, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu poate dovedi necesitatea si oportunitatea serviciilor inregistrate drept cheltuieli deductibile in suma de **000 lei** si ca urmare, nu au acordat dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit, avand in vedere prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu punctul 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, respectiv, cele ale art 25, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

3. Referitor la cheltuielile cu servicii de intretinere a spatiilor verzi in suma de **000 lei** inregistrate in contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”*, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a incheiat:

-in perioada **00.00.2014 - 00.00.2017** cu **H**, contractul nr **000/2007** si actele aditionale nr.1-5 avand obiect *„efectuarea de catre executant a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde* (cu o suprafata de cca 10.726 mp) la locatia din ..., si a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde (cu o suprafata de cca 1.774 mp) la locatia denumita ... ;

-in perioada **00.00.2017 - 00.00.2018** cu **I**, contractul nr. **000/2017**, avand obiect *„efectuarea de catre executant a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde* (cu o suprafata de cca 26.397 mp) la locatia din ... si a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde (cu o suprafata de cca 1.774 mp) la locatia denumita

Ambele contracte au avut drept obiect:

- Tunderea gazonului si a gardurilor vii;
- Fasonarea arborilor si arbustilor;
- Fertilizari si tratamente speciale;
- Curatarea si extragerea uscaturilor;
- Erbicidarea impuritatilor spatiului verde;
- Reinsamantare gazon si reglare a sistemului de irigatii;
- Efectuarea lucrarilor de deszapezire a cailor de acces in anotimpul rece.”

Pentru justificarea prestarii respectivelor lucrari, facturate de cei doi parteneri, reprezentantul societatii verificate a pus la dispozitie, anexat fiecarei facturi, devize de lucrari care au o modalitate de intocmire similara in sensul ca sunt intocmite sub forma unui tabel, in care la rubrica „*Explicatie*” sunt mentionate un numar de sapte lucrari, respectiv lucrarile care au facut obiectul contractelor mai sus mentionate iar la rubrica „*Efectuat*”, este bifat fiecare tip de lucrare, in functie de perioada pentru care este intocmit devizul.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- in devizele intocmite pentru fiecare din lunile **00 2015, 00 2018, 00 2018** si **00 2018** sunt bifate ca fiind efectuate tunderea gazonului si gardurilor vii, fasonarea arborilor si arbustilor, curatarea si extragerea uscaturilor, precum si lucrari de deszapezire, iar in devizele pentru luna **00 2015** se bifeaza in plus si lucrarile de fertilizare si tratamente speciale;

- in devizele intocmite pentru luna **00 2014** si luna **00 2018** se mentioneaza ca fiind efectuate fasonarea arborilor si arbustilor, curatarea si extragerea uscaturilor, dar si lucrari de deszapezire;

- in devizele intocmite pentru luna **00 2015** si luna **00 2017** se mentioneaza efectuarea tuturor lucrarilor cu exceptia celor de deszapezire;

- totodata in devizele aferente celor doua luni consecutive **00 2017** si **00 2017** sunt bifate ca fiind efectuate lucrari de fertilizare si tratamente speciale;

- in devizele lunilor consecutive **00** si **00 2014**, dar si in cele ale lunilor consecutive **00** si **00 2016**, sunt bifate ca fiind executate lucrari de fasonare arbori si arbusti dar si de curatare si extragere uscaturi, aceleasi lucrari fiind bifate si in lunile consecutive **00** si **00 2018, 00 - 00 2019**;

- in toate devizele prezentate, intocmite de ambii parteneri, este mentionata, la pozitia 6, lucrarea „Reinsamantare gazon si reglare sistem irigatii”, care desi contine lucrari diferite ca si modalitate de prestare, acestea sunt inscrise la aceeasi pozitie, aceasta este bifata ca fiind executata in lunile **00 2014, 00 2015** si **00 2017**.

Organele de inspectie fiscala au constatat contradictii intre tehnologia prezentata prin informarile din partea celor doi furnizori **H** si **I**, in care se precizeaza ca tunderea gazonului se efectueaza in perioada **00 - 00**, iar lucrarile de fertilizare si tratamente speciale se realizeaza o data la sase luni si devizele prezentate de societate concluzionand ca anumite lucrari de intretinere a spatiului verde se suprapun, altele nu trebuiau efectuate lunar cum ar fi curatirea lunara de uscaturi a arborilor si arbustilor, sau au fost efectuate doar unele lucrari si s-a bifat ca fiind executate mai multe, cum e cazul „lucrarii comune- reinsamantare gazon si reglare sistem de irigatie”, desi diferite ca tehnologie de lucru, dar inscrise la aceeasi pozitie in devize, neputandu-se identifica ce lucrare s-a efectuat efectiv.

In plus, organele de inspectie fiscala au constatat ca devizele intocmite de cei doi parteneri, nu contin mentiuni referitoare la persoanele care au prestat efectiv aceste lucrari si nici daca acestea au calitatea de

angajati ai societăților **H** și **I** sau ai unor subcontractori ai acestora, nu contin numărul de ore sau zile în care au fost efectuate lucrările, în condițiile în care, conform informațiilor din baza de date ANAF (Revisal), **H** a avut perioade de timp, respectiv **00-00** 2014 și **00-00** 2015 în care a avut doar un singur angajat cu norma întreaga (**5**), delegatul al cărui nume este înscris în facturile emise de acest partener, iar **I**, a avut perioade de timp, respectiv de la data încheierii contractului **00** 2017 și până în luna **00** 2018, în care a avut doar doi angajați, din care unul cu timp parțial (2 ore/zi) - același **5**, de asemenea delegatul al cărui nume este înscris și în facturile emise de **I** și **6**, rezultând de aici că în perioadele mai sus menționate singurul salariat și respectiv doar doi salariați, nu puteau realiza lunar lucrările de întreținere spații verzi pe suprafețele contractate – (11.016 mp + 15.671 mp + 1.774 mp = 28.461 mp) în volumul și ordinea indicată în devizele lunare de lucrări atasate facturilor emise atât de **H** cât și de **I**.

Astfel, organele de inspecție fiscală au apreciat că devizele prezentate de societate nu au un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a lucrărilor și zilele în care au fost efectuate, astfel încât să ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate și utilizate în scopul realizării de venituri sau al desfășurării activității economice.

Având în vedere prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu punctul 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, respectiv cele ale art 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în suma de **000 lei**, stabilind impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.

4. Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanță pentru managementul producției înregistrate de societate în baza unui număr de 14 facturi, cu o bază de impozitare în suma de **000 lei**, reprezentând contravaloarea unor servicii de consultanță, facturate de PFA **4**, pentru care societatea a prezentat contractul de prestări servicii numărul **000/2017**, facturi, foi de prezenta și rapoarte de activitate, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate prezintă la modul general anumite servicii fără să fie prezentate documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate, societatea neprezentând înscrisuri sub formă de rapoarte, note de informare, procese verbale, analize, studii, minute ale întâlnirilor, procese verbale din care să rezulte acceptarea serviciilor de către beneficiar, orice alte documente prin care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate în scopul desfășurării activității economice.

Ca urmare a constatarilor, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de **000 lei** drept cheltuială nedeductibilă și impozit pe profit suplimentar aferent în suma de **000 lei**, având în vedere prevederile art.19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu

modificarile si completările ulterioare coroborat cu punctul 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

5. Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada **00.00.2014 - 00.00.2018**, **X** a inregistrat in evidenta contabila un numar de 61 facturi reprezentand contravaloare servicii consultanta fiscala facturate de **J** cu o baza impozabila de **000 lei**, in baza contractului de consultanta nr. **000/2002** incheiat pe o perioada de un an incepand cu data de **00.00.2003**, prelungit prin acte aditionale, iar prin actul aditional nr. **000/2005** a fost modificat din perioada determinata in perioada nederminata.

Din analiza documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea prezinta la modul general anumite servicii fara sa contina informatii concrete cu privire la persoanele care au efectuat aceste servicii, numarul de ore lucrate si nici documente justificative din care sa rezulte prin ce modalitati au fost efectuate acestea, sunt nesemnate si nestampilate de **J** iar transmiterea in format electronic a materialului informativ cu privire la legislatia fiscala nu dovedeste prestarea serviciilor care au facut obiectul Contractului de consultanta nr. **000/2002**, intrucat nu sunt insotite de inscrisuri sub forma de raport comunicare, note de informare, procese verbale, analize, studii, procese verbale din care sa rezulte acceptarea serviciilor de catre beneficiar, documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate si in scopul desfasurarii activitatii economice.

In plus, societatea nu a prezentat niciun document din cuprinsul caruia sa rezulte deplasarea consultantului la sediul clientului si ce servicii au fost efectuate urmare acestor deplasari conform clauzelor contractuale.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu se poate face o legatura intre documentele prezentate de societate in justificarea serviciilor de consultanta si facturile emise de **J**, atat timp cat in aceste facturi nu se individualizeaza in mod concret tipul serviciului oferit.

Ca urmare, avand in vedere prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, respectiv, art.19 alin.1 si art.25 alin.1 din Legea nr.227/15 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, coroborate cu pct.5 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor in suma de **000 lei**, inregistrate in perioada 2014-2018 si au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la

dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în suma de 000 lei dedus de societate în perioada 2014-2018 drept credit fiscal din impozitul pe profit datorat, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra regimului fiscal al cheltuielilor cu sponsorizarea în suma de 000 lei, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca au fost respectate prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, astfel ca societatea să poată beneficia de credit fiscal pentru respectivele cheltuieli.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a înregistrat în perioada supusă inspecției fiscale în debitul contului 6582 "Donatii și subvenții acordate", în corespondență cu creditul contului 371 "Marfuri" suma de **000 lei**, operațiuni pe care le-a tratat drept sponsorizări de bunuri materiale acordate către diverse asociații și fundații, constând în articole de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii din care, în anul 2014 a înregistrat suma de **000 lei**, considerată în mod eronat sponsorizare în bunuri, pe care inițial a tratat-o nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Societatea a dedus suma de **000 lei** din impozitul pe profit datorat, urmând calculul efectuat pentru stabilirea limitei minime în care se încadrează cheltuielile deductibile considerate în mod eronat de sponsorizare, respectiv 3 la mie din cifra de afaceri dar nu mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

Pentru anul de raportare 2014, din suma datorată bugetului de stat în contul impozitului pe profit, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a scăzut în mod eronat suma de **000 lei**, diferența în suma de **000 lei**, considerată nedeductibilă în anul 2014, fiind reportată pentru exercițiile financiare următoare după cum urmează:

- diminuare impozit pe profit datorat în anul 2015 în suma de **000 lei**;
- diminuare impozit pe profit datorat în anul 2016 în suma de **000 lei**;
- diminuare impozit pe profit datorat în anul 2017 în suma de **000 lei**;
- diminuare impozit pe profit datorat în anul 2018 în suma de **000 lei**,

rezultând că, din valoarea bunurilor transmise prin intermediul contractelor în mod gratuit în anul 2014 în suma de **000 lei**, societatea a diminuat, în perioada verificată, 2014-2018, impozitul pe profit cu suma de **000 lei**, diferența de **000 lei** fiind reportată din punct de vedere fiscal pentru exercițiile financiare următoare.

Din analiza contractelor și a documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile în cauză nu reprezintă sponsorizări, având în vedere faptul că respectivele contracte nu conțin clauze specifice unor contracte de sponsorizare, cum ar fi durata

sponsorizării, individualizarea drepturilor și obligațiilor partilor, clauzele stabilite prin contractele analizate nefiind specifice contractelor de sponsorizare conform prevederilor Legii 32/1994 privind sponsorizarea, având în vedere ca:

- în ceea ce privește obligațiile sponsorului, se menționează că sponsorizarea în bunuri se face conform înțelegerii între cele două părți, deși din contracte nu rezultă care sunt aceste înțelegeri;

- în ceea ce privește beneficiarii, singurele obligații ale acestora sunt acelea de a folosi bunurile primite numai în scopul pentru care au fost destinate și să nu comercializeze bunurile primite;

- nu rezultă obligația de a aduce la cunoștința publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

- nu este menționată o durată a contractelor;

- societatea nu a primit niciun beneficiu în schimbul sponsorizării sub forma promovării numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului, presupunând astfel relații cu dublu sens și obligații reciproce.

În opinia organelor de inspecție fiscală, operațiunile considerate de societate drept sponsorizare pot fi catalogate mai degrabă ca fiind donații, având în vedere prevederile art. 985 din noul Cod civil deoarece trăsătura definitorie a contractului de donație este intenția de a transmite cu titlu gratuit și micșorarea patrimoniului dispunătorului, în favoarea gratificatului, prin transmiterea unui drept de proprietate sau a unui drept de creanță, fără existența unei contraprestații realizate. Astfel, donația fiind un act gratuit și unilateral, nu implică existența unor beneficii, beneficiarul neavând obligația de a aminti entitatea sau persoana care l-a sprijinit.

Având în vedere prevederile art. 21 alin. (4) litera p) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează că se pot scădea din impozitul pe profit datorat, sumele aferente sponsorizărilor numai dacă respectivele sponsorizări se efectuează potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.

În drept, în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015**, art.21 alin.4 lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“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 și completările 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 în limita minimă precizată mai jos:

1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul "cifra de afaceri" această limită se determină potrivit normelor;

2. 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit."

Totodata, in perioada **00.00.2016 - 00.00.2016**, sunt incidente prevederile art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizeaza:

„ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

i) 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 și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;

2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit."

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca sumele reprezentand sponsorizari inregistrate în contabilitate în conturile de cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, dar contribuabilii care efectueaza sponsorizari scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente in limita minima, respectiv 3 la mie din cifra de afaceri sau 20% din impozitul pe profit datorat pana la data de 31.12.2015 și 0.5% din cifra de afaceri sau 20% din impozitul pe profit datorat începând cu data de 01.01.2016.

Prevederile legale mai sus citate se coroboreaza cu dispozițiile art.1 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.32/1994, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

”(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 lucrativ 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.”

iar potrivit art.5 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

”(1) Sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

(2) Sponsorul ori beneficiarul este obligat să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea într-un mod care să nu lezeze, direct sau indirect, activitatea sponsorizată, bunele moravuri sau ordinea și liniștea publică.”

Astfel, se reține că în cazul sponsorizării, contractele încheiate conțin elemente specifice cum ar fi durata sponsorizării, individualizarea drepturilor și obligațiile părților.

Totodată, în cadrul contractelor de sponsorizare, sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

Prin urmare, sponsorizarea este o plată în bani sau în natură făcută către o organizație non-profit, în echivalentul anumitor beneficii cum ar fi promovarea și dreptul companiei care sponsorizează de a cere organizației / persoanei sponsorizate să-i afișeze în locuri vizibile logo-ul și principalele elemente de indentificare, pe scurt să-i facă publicitate.

Urmare analizării contractelor *”de sponsorizare”* anexate la dosarul cauzei și menționate de organele de inspecție fiscală în Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

-in niciun contract de sponsorizare nu se menționează durata sponsorizării;

-nu sunt mentionate drepturile și obligațiile părților specifice unor contracte de sponsorizare;

-obiectul contractului este similar pentru toate contractele încheiate fiind vorba de articole de imbracaminte, incaltaminte si accesorii.

Se reține că deși, în anumite contracte este stipulată o clauză denumită *”Durata contractului”*, spre exemplificare in cuprinsul contractelor nr.000/2018, nr.000/2018, 000/2018, 000/2018 aceasta are următorul conținut, similar pentru toate contractele: *”Prezentul contract intră în vigoare la data semnării lui de către părți și este valabil până la îndeplinirea obligațiilor de către părți”*.

Din analiza anexei nr.1 a Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2020**, organul de solutionare al contestatiei retine ca, organele de inspectie fiscala au analizat operatiunile privind cedarea de active circulante inregistrate drept sponsorizari reprezentand costul marfurilor inregistrate de societate in contul 6582 *"Donatii si subventii acordate"*, in corespondenta cu creditul contului 371 *"Marfuri"* în perioada 2014-2018 în suma de **000 lei** pentru urmatoarele contracte:

Nr.crt	Denumire partener	Numar si data contract	Natura bunurilor	Valoare
1	P	000/2014	articole imbracaminte	000
2	S	000/2014	articole imbracaminte	000
3	T	000/2014	articole imbracaminte	000
4	U	000/2014	articole imbracaminte	000
5	S	000/2014	articole imbracaminte	000
6	U	000/2014	articole imbracaminte	000
7	S	000/2015	articole imbracaminte	000
8	S	000/2015	articole imbracaminte	000
9	S	000/2016	articole imbracaminte	000
10	U	000/2016	articole imbracaminte	000
11	U	000/2017	articole imbracaminte	000
12	V	000/2018	articole imbracaminte	000
13	P	000/2018	articole imbracaminte	000
14	W	000/2018	articole imbracaminte	000
15	U	000/2018	articole imbracaminte	000

Astfel, spre exemplificare, în Contractul de sponsorizare nr.**000/2014** încheiat cu **P** din **Z**, la pct.1 *"Obiectul contractului"* se stipulează:

"Obiectul contractului îl constituie oferirea de sponsorizări materiale constând în articole de îmbrăcăminte, incaltaminte si accesorii conform anexei 1, în valoare totală de 000 lei."

În ceea ce privește *"Obligațiile sponsorului"*, la pct.1 din contract se stipulează că *"sponsorizarea în bunuri se va face conform înțelegerii celor două părți"*, iar referitor la *"Obligațiile beneficiarului"*, în contract se menționează:

"A) Beneficiarul se obligă să folosească bunurile primite numai în scopul pentru care au fost destinate.

B) Beneficiarul se obligă să nu comercializeze bunurile primite, iar contravaloarea lor va fi înscrisă în evidențele contabile".

La acest contract, societatea a anexat la dosarul cauzei anexa 1 care cuprinde o cantitate de 5.038 bucati articole de imbracaminte in valoare totala de **000 lei**, avizele de insotire a marfii seria **000**, nr.**000/2014**, **000/2014**, nr.**000/2014**, nr.**000/2014** in valoare totala de **000 lei**.

In Contractul nr.**000/2018** încheiat cu **V**-protagonisti in educatie, se menționează că *"sponsorul are dreptul să solicite beneficiarului un raport privind activitățile desfășurate în legătură cu articolele donate"*, iar beneficiarul *"se obligă să pună la dispoziția donatorului, la cerere în termen de 15 zile lucrătoare, un raport privind utilizarea bunurilor primite"* societatea anexand la acest contract o anexa care cuprinde o cantitate de 1.827 bucati articole de imbracaminte in valoare totala de **000 lei**, avizele de insotire a marfii seria **000**, nr.**000/2018**, nr.**000/2018**, in valoare totala de **000 lei** si documentul intitulat *"Raport donatie produse vestimentare"* nr.**000/2018** semnat de **7**, coordonator al departamentului administrativ din cuprinsul caruia se retine ca: *"In perioada 00-00 2018, V-protagonisti in educatie, in colaborare cu SC X a desfasurat un proiect de distribuire a unui numar insemnat de produse vestimentare, catre persoane aflate in dificultate (...)".*

Aceleasi prevederi se regasesc si in Contractul nr.**000/2018** încheiat cu **U** pentru care societatea a depus la dosarul cauzei o anexa cu cantitatea de 229 pulovere in valoare totala de **000 lei**, aviz de insotire a marfii seria **000** nr.**000/2018** si un Procesul verbal privind distribuirea bunurilor primite de la sponsor **X** nr.**000/2018** din cuprinsul caruia se retine ca:

"In baza contractului de sponsorizare cu nr.561 încheiat in data de 00.00.2018, am primit de la SC X, cu sediul in Y, bunuri (un numar de 229 pulovere), in conditii de gratuitate.

Avand in vedere obiectul nostru de activitate, respectiv ajutorarea persoanelor si familiilor aflate in dificultate, am procedat la distribuirea

bunurilor primite in conditii de gratuitate catre beneficiarii fundatiei, in perioada imediat urmatoare primirii acestora.”

Din analiza documentelor anexate Contractului nr. **000/2018** incheiat cu **W Y-Z**, organul de solutionare al contestatiei retine mentiunea din cuprinsul Procesului verbal din data de **00.00.2018** si anume: “*Cei 53 copii s-au bucurat de cadourile primite (articole imbracaminte) acordate conform Contractului nr. **000/2018** incheiat cu SC **X**”.*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în lipsa unor clauze specifice contractelor de sponsorizare (durata sponsorizării, drepturile și obligațiile sponsorului, precum și obligațiile beneficiarilor în ceea ce privește sponsorul), în speță nu poate fi demonstrat că operatiunile menționate în Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, reprezintă sponsorizări materiale acordate in echivalentul anumitor beneficii cum ar fi promovarea și dreptul companiei care sponsorizează de a cere organizației / persoanei sponsorizate să-i afișeze în locuri vizibile logo-ul și principalele elemente de identificare, respectiv să-i facă publicitate. Astfel, acordarea bunurilor materiale (îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii) nu presupune relații cu dublu sens și cu obligații reciproce, așa cum se regăsesc acestea în cadrul unor contracte de sponsorizare și cum sunt reglementate de lege.

Clauzele contractelor încheiate, astfel cum au fost prezentate mai sus, sunt similare pentru toate contractele, sunt generale, în condițiile în care în ceea ce privește obligațiile sponsorului se menționează că sponsorizarea în bunuri se va face conform înțelegerii celor două părți, fără ca din contracte să rezulte care sunt aceste înțelegeri, iar potrivit contractelor, singurele obligații ale beneficiarului sunt acelea de a folosi bunurile primite numai în scopul pentru care au fost destinate și să nu comercializeze bunurile primite.

Prin urmare, chiar dacă societatea a denumit contractele în cauză ca fiind “*de sponsorizare*” și a utilizat termeni precum “*sponsor*” și “*beneficiar*”, iar la obiectul contractului s-a menționat “*oferirea de sponsorizări*”, se reține că, modalitatea de întocmire a respectivelor contracte și clauzele convenite între părți sunt specifice unor donații de bunuri materiale, respectiv transmiterea prin intermediul unui contract, în mod gratuit și irevocabil, a dreptului de proprietate asupra unor bunuri mobile de către donator (**X**) către donatari (diverse asociații / fundații), având în vedere că una dintre părți are ca scop să procure pentru cealaltă parte un beneficiu, fără a obține la schimb vreun avantaj.

În consecință, nu se poate reține că aceste contracte sunt de sponsorizare, iar operațiunile nu pot fi considerate, din punct de vedere fiscal, ca fiind sponsorizări, astfel cum au fost înregistrate de către societate.

Ca urmare a celor menționate mai sus, operațiunilor le sunt incidente prevederile art. 985 din Codul civil care stipulează:

„*Donația este contractul prin care, cu intenția de a gratifica, o parte, numită donator, dispune în mod irevocabil de un bun în favoarea celeilalte părți, numită donatar.*”, în condițiile în care trăsătura definitorie a contractului de donație este intenția de a transmite cu titlu gratuit bunuri sau mijloace banesti. În cazul acestui tip de contract trebuind a fi îndeplinite în mod cumulativ două elemente:

-intenția de a gratifica,

-micșorarea patrimoniului dispunătorului, în favoarea gratificatului, prin transmiterea unui drept de proprietate sau a unui drept de creanță, fără existența unei contraprestații realizate.

Deși contractul de donație este unul cu titlu gratuit, donatorul are obligații ca urmare a încheierii acestuia, care se reduc însă la oferirea de garanții donatarului, cu privire la eventuale vicii ascunse, în timp ce donatarul datorează recunoștință donatorului, iar dovezile de ingraturdine ale acestuia reprezintă o nerespectare a obligației, care atrage după sine revocarea donației.

În consecință, întrucât **X** a pus la dispoziția unor diverși beneficiari, în mod gratuit și irevocabil, fără primirea în schimb a vreunei prestații, bunuri materiale de natura articolelor de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele operațiuni sunt asimilate unor donații de bunuri.

Argumentele societății referitoare la faptul că în cazul în care, în contractul de sponsorizare s-ar stabili o prestație din partea beneficiarului sponsorizării pentru sponsor, natura operațiunii s-ar modifica, aflându-ne în prezența unui schimb de bunuri oferite de sponsor, contra servicii oferite beneficiarului sponsorizării și astfel nu se mai aplică tratamentul fiscal al sponsorizării, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât sponsorizările nu presupun stabilirea unei contra prestații din partea beneficiarului. Potrivit legii sponsorizării, sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului, ceea ce nu echivalează cu un serviciu prestat de către beneficiar, cum ar fi reclamă sau publicitate.

De asemenea, argumentele contestatarului referitoare la faptul că, în ceea ce privește contractele de sponsorizare, părțile sunt libere să stabilească orice clauze doresc, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în această situație, din punct de vedere fiscal, societatea nu poate aplica tratamentul fiscal prevăzut pentru operațiunile de sponsorizare, atât timp cât contractele în baza cărora au fost înregistrate aceste operațiuni deși au fost denumite *”de sponsorizare”*, conțin clauze specifice contractelor de donație și nu celor de sponsorizare.

Sustinerile societății în sensul că, organele de inspecție fiscală au analizat doar sponsorizarile efectuate sub forma de bunuri în suma de **000 lei** fără a lua în calcul sponsorizarile efectuate sub forma mijloacelor banesti în suma de **000 lei**, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a

cauzei avand in vedere ca, din analiza anexei nr.1 a Raportului de inspectie fiscala nr.**000/2020**, organul de solutionare a contestatiei retine ca organele de inspectie fiscala au analizat operatiunile considerate de societate drept sponsorizari in perioada 2014-2018 constatand ca societatea a inregistrat:

- in anul 2014 suma de **000 lei**, pentru articole de imbracaminte;
- in anul 2015 suma de **000 lei** din care **000 lei** pentru articole de imbracaminte si **000 lei** numerar;
- in anul 2016 suma de **000 lei** pentru in articole de imbracaminte;
- in anul 2017 suma de **000 lei** din care **000 lei** pentru articole de imbracaminte si **000 lei** numerar;
- in anul 2018 suma de **000 lei** din care **000 lei** pentru articole de imbracaminte si **000 lei** numerar.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Decizia de impunere nr. **000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** în baza Raportului de inspectie fiscala nr.**000/2020**, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **000 lei**.

*2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **000 lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe **daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit, cheltuielile aferente serviciilor de intermediere facturate de diverși furnizori externi si serviciilor de intretinere spatii verzi facturate de I și H, în condițiile în care X nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de venituri impozabile.***

În fapt,

A) În ceea ce privește serviciile de intermediere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a înregistrat suma de **000 lei** drept cheltuieli deductibile cu servicii de intermediere facturate de **D, 1, G** cu sediul in Italia, si **F** cu sediul in China, prin intermediul unui numar de 10 facturi emise in baza contractelor de intermediere incheiate cu partenerii respectivi, pentru care societatea a prezentat unele documente din analiza cărora s-a concluzionat ca acestea nu pot indeplini calitatea de documente justificative in baza carora sa se poata realiza o legatura directa si imediata cu facturile de servicii emise de respectivii furnizori, intrucat nu ofera informatii concrete cu privire la modalitatea efectiva de desfasurare a operatiunilor, intervalul de timp al

desfasurarii activitatii de intermediere, identitatea personalului implicat societatea prezentand print-screen-uri ale unor e-mailuri si tabele neindividualizate pe perioade de timp, fara a fi datate si a avea semnatura vreunei persoane care sa le poata asuma fara ca aceste sa poata confirma prestarea efectiva a serviciilor in cauza, precum si dovada necesitatii si oportunitatii achizitionarii acestora.

Potrivit contractelor de intermediere incheiate intre parti, **X** a beneficiat de servicii de intermediere in afaceri, iar societatile furnizoare s-au obligat sa mijloceasca, sa faciliteze, sa negocieze, fara sa incheie si contracte/comenzi in numele si pe seama **X**, in schimbul unei remuneratii dar societatea nu a pus la dispozitie documente din care sa rezulte indeplinirea obiectului contractelor, a obligatiilor prevazute in acestea si nici a modalitatii de calcul a remuneratiei de 5% convenita prin contracte, respectiv care au fost clientii indentificati de intermediari si valoarea bunurilor facturate de societate catre acestia.

Deoarece societatea nu a dovedit necesitatea si oportunitatea serviciilor inregistrate drept cheltuieli deductibile in suma de **000 lei** în baza facturilor emise de **D, 1, G** si **F**, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit pentru acestea, avand in vedere prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu punctul 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, respectiv, cele ale art 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

B) In ceea ce privește cheltuielile cu servicii de intretinere a spatiilor verzi.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a incheiat:

-in perioada **00.00.2014 - 00.00.2017** cu **H**, contractul nr **000/2007**;

-in perioada **00.00.2017 - 00.00.2018** cu **I**, contractul nr. **000/2017**, avand obiect *„efectuarea de catre executant a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde* (cu o suprafata de cca 26.397 mp) la locatia ..., si a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde (cu o suprafata de cca 1.774 mp) la locatia denumita ... constand in:

-Tunderea gazonului si a gardurilor vii;

-Fasonarea arborilor si arbustilor;

-Fertilizari si tratamente speciale;

-Curatarea si extragerea uscaturilor;

-Erbicidarea impuritatilor spatiului verde;

-Reinsamantare gazon si reglare a sistemului de irigatii;

-Efectuarea lucrarilor de dezapezire a cailor de acces in anotimpul rece.”

și a înregistrat în evidenta contabila și fiscala cheltuieli deductibile în suma de **000 lei**.

Din documentele prezentate de societate pentru justificarea prestarilor de servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca în cuprinsul devizelor de lucrări sunt mentionate toate operatiunile asumate prin contract de către prestatori indiferent de perioada anuala și ca exista contradictii între tehnologia prezentata prin informarile din partea celor doi furnizori **H** și **I** și devizele anexate facturilor prezentate de societate.

În plus, devizele întocmite de cei doi parteneri, nu contin mentiuni referitoare la persoanele care au prestat efectiv aceste lucrari si nici daca acestea au calitatea de angajati ai societatilor **H** și **I** sau ai unor subcontractori ai acestora, nu contin numarul de ore sau zile in care au fost efectuate lucrarile, in conditiile in care, conform informatiilor din baza de date ANAF (Revisal) aceștia au avut în respectiva perioada un angajat cu norma întreaga sau un angajat cu norma întreaga și unul cu norma partiala (2 ore/zi) iar aceștia nu puteau realiza lunar lucrarile de intretinere spatii verzi pe suprafetele contractate – (11.016 mp +15.671 mp + 1.774 mp = 28.461 mp) in volumul si ordinea indicata in devizele lunare de lucrari atasate facturilor emise atat de **H** cat si de **I**.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca devizele prezentate de societate pentru justificarea deductibilitatii cheltuielilor nu au un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a lucrarilor si zilele in care au fost efectuate, astfel incat sa ateste ca respectivele servicii au fost efectiv prestate si utilizate in scopul realizarii de venituri sau al desfasurarii activitatii economice.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu punctul 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, respectiv, cele ale art 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor in suma de **000 lei**, stabilind impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

În drept, în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015** sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza:

“(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”.

Prevederile legale mai susmentionate se coroboreaza cu cele ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

“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. ”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile 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, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

În perioada **00.00.2016 - 00.00.2018** sunt incidente prevederile art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, conform carora:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității

A) În ceea ce privește serviciile de intermediere, din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2020**, se reține ca **X** a înregistrat drept cheltuieli deductibile fiscal suma de **000 lei** reprezentand prestari servicii de intermediere în baza unui numar de 10 facturi emise de furnizorii externi **D, 1, G și F**, inasa urmare verificărilor efectuate a documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscală nu au acordat societatii dreptul

de deducere pentru respectivele cheltuieli intrucat nu se poate realiza o legatura directa si imediata cu facturile de servicii emise de respectivii furnizori, documentele prezentate nu ofera informatii concrete cu privire la modalitatea efectiva de desfasurare a operatiunilor, intervalul de timp al desfasurarii activitatii de intermediere și identitatea personalului implicat societatea prezentand print-screen-uri ale unor e-mailuri si tabele neindividualizate pe perioade de timp, fara a fi datate si a avea semnatura vreunei persoane care sa le poata asuma fara ca aceste sa poata confirma prestarea efectiva a serviciilor in cauza, precum si dovada necesitatii si oportunitatii achizitionarii acestora.

Facturile in baza carora societatea a înregistrat cheltuielile cu serviciile de intermediere sunt mentionate in Anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala.

Din analiza constatarilor organelor de inspectie fiscala si a documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține urmatoarele:

-contractele de intermediere incheiate de **X**, in calitate de beneficiar, si societatile externe **D**, **1**, **G** și **F**, in calitate de intermediari, contin clauze similare desi sunt incheiate cu parteneri diferiti, din state diferite si in perioade diferite de timp, acestea prezinta foarte multe similitudini, singurul element care le diferentiaza fiind datele de indentificare ale fiecaruia dintre patenerii externi, clauzele contractuale avand un caracter vag si foarte general, nefiind precizate instructiuni clare si exprese, neregasindu-se clauze referitoare la durata acestora, sau sa se mentioneze daca durata este una determinata sau nedeterminata, cu atat mai mult cu cat a fost incheiat un numar semnificativ de acte aditionale- 10 in cazul partenerului **D** si 4 in cazul **1**- fara nicio legatura cu contractele care nu prevad posibilitatea prelungirii acestora prin acte aditionale ulterioare

Astfel, spre exemplificare, contractul de intermediere nr.**000/2010**, incheiat cu societatea **D**, are ca obiect:

„1. Intermediarul se obliga sa identifice clienti pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme, oferta care va fi anexata contractului.

*2. Termenul pentru executarea prestatiei de catre intermediar este **00.00.2010**.”*

Totodata, potrivit pct.III „Obligatiile partilor”:

„A. Obligatiile intermediarului

1. Sa faca demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei.

2. Sa-l informeze de indata pe beneficiar asupra acceptarii ofertei.

3. Sa faciliteze stabilirea contactului intre beneficiar si acceptantul ofertei.

4. Sa efectueze demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile de la pct.3 sa incheie operatia comerciala avuta in vedere. [...]

B. Obligatiile beneficiarului

1. Sa predea intermediarului, la semnarea acestui contract, oferta ferma, completa si precisa, si sa declare ca este in masura sa o onoreze integral si imediat.

2. Sa precizeze numele persoanelor neagreate ca parteneri in cuprinsul ofertei. Lista acceptantilor neagreati nu va putea fi extinsa dupa predarea ofertei ferme.

3. Sa mentina oferta ferma pana la data de 00.00.2010.

4. Sa se prezinte la tratative conform protocolului convenit de partile interesate cu participarea intermediarului si sa trateze cu intentia de a se obliga juridic, in deplin acord cu continutul ofertei ferme.

5. Sa incheie cu acceptantul contractul comercial, daca oferta a fost acceptata.

6. Sa plateasca intermediarului remuneratia stabilita, daca oferta a fost acceptata de partenerul indicat de intermediar. Remuneratia bruta lunara este in quantum de 5% din valoarea serviciilor prestate de X in luna respectiva catre clientii identificati de intermediar. Remuneratia neta se plateste pana la data de 25 a lunii urmatoare. Beneficiarul se obliga sa calculeze, sa retina si sa vireze impozitul pe veniturile nerezidentilor obtinute din prezentul contract de catre intermediar”.

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, la acest contract au fost intocmite un numar de zece acte aditionale, prin care se prevede prelungirea pe o perioada de cate 6 luni a contractului nr.000/2010, ajungandu-se, prin actul aditional nr.10 la prelungirea contractului pana la data de 00.00.2015, cu exceptia actului aditional nr. 1 care prevede mentiuni cu privire la remuneratie, respectiv: „Remuneratia, strict pentru exportul din data de 00.00.2010 efectuat catre societatea E – societate indicata de intermediar, va fi in quantum de 5,962% din valoarea serviciilor prestate de X, adica suma de 000 euro [...]”.

Pentru acest contract societatea a anexat factura nr.000/2015 emisa de D in valoare de 000 euro cu explicatia “consultanta client” pentru perioada facturata din 00.00.2015 - 00.00.2015 cu o anexa in cuprinsul careia sunt inscrise un numar de 5 facturi din perioada 00.00.2014 - 00.00.2015 in valoare de 000 euro catre E.

In cazul D, desi potrivit Anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala, facturile mentionate de organele de inspectie fiscala, pentru care acestea nu au acordat deductibilitate cheltuielilor, sunt facturile nr.000/2014, nr.000/2014, nr.000/2014, nr.000/2015, nr.000/2015 si nr.000/2015, se retine ca societatea a prezentat un numar de zece acte aditionale, in ultimul mentionandu-se ca in ceea ce priveste Contractul de intermediere nr.000/2010 acesta se prelungeste pentru o perioada de 6 luni pana la data de 00.00.2015, iar potrivit Anexei nr.2, D a emis catre X, in baza acestui contract si factura nr.000/2015, in afara perioadei de valabilitate a acestuia.

In ceea ce priveste contractul nr.000/2011 incheiat cu 1, potrivit Anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu

au acordat deductibilitate cheltuielilor in suma de **000 lei** inscrite in facturile nr.**000/2014** cu explicatia “consultanta **B** 2013/2014” cu o anexa continand un numar de 5 facturi si nr. **000/2014** cu explicatia “consultanta **B** 2013” cu o anexa continand un numar de 5 facturi. Societatea a depus la dosarul cauzei 4 acte aditionale de prelungire a acestuia pana la data de **00.00.2014**.

Din analiza “corespondentei pe e-mail cu comisionarul pentru modelul H1311”, nu se poate stabili daca aceasta priveste contractul de intermediere incheiat cu **1** si facturile mai sus mentionate care fac referire la perioada 2013 – 2014. Corespondenta e-mail, in mare majoritate este purtata in anul 2012, iar situatiile si facturile emise de **X** catre **B**, de **L** catre contestatar, nota de receptie si constatare diferite si avizul de insotire a marfii sunt intocmite in anul 2012 (in conditiile in care serviciile facturate se refera la anii 2013-2014) iar CMR-ul in care la expeditor apare **X** iar la destinatar **B** este datat **00.00.2012**, nu fac dovada prestarii serviciilor conform contractului incheiat atat timp cat nu sunt insotite si de alte documente (înscrieri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite) care sa dovedească prin ce modalități au fost realizate serviciile de intermediere.

In ceea ce priveste Contractul de intermediere nr.**000/2015** incheiat cu **F**, in Anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala, este mentionata factura nr.**000/2015**, anexata de societate la dosarul cauzei, care face referire la perioada **00.00.2015 - 00.00.2015**, si la care aceasta a atasat un tabel cu un numar de noua facturi si „exemplificare corespondenta e-mail cu comisionarul pentru modelul IUW 5110M30”, care cuprinde e-mailuri, situatii sub forma de tabel cu diverse materiale pentru articolul „IUW 5110M30”, factura nr.**000/2015** emisa de **X** catre **E**, care cuprinde si produsul „pulover barbati lana IUW 5110M30”, factura nr.**000/2015** emisa de **L** catre **X**, invoice proforma nr.**000/2015** unde **X** este mentionat drept exportator iar **L** drept producator iar **K** drept destinatar, nota de receptie si constatare diferite nr.**000/2015** care fac referire la produsul „A5.EMG.MGL.09IV IUW 5110M30” si CMR-ul in care la expeditor apare **X**, iar la destinatar **E**, in acesta fiind mentionate 143 colete tricotaje barbati.

Referitor la Contractul de intermediere din data de **00.00.2018** incheiat cu **G**, pentru care conform anexei nr.2 organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor in suma de **000 lei** aferent facturii nr.**000/2018**, anexata in copie la dosarul cauzei, la care societatea a anexat un tabel cu un numar de 10 facturi, in care se precizeaza ca destinatar este **C** si „*exemplificare corespondenta e-mail cu comisionarul pentru modelele H23803 si H23805*” la care sunt atasate corespondenta e-mail, factura nr.**000/2018** emisa de **X** catre **C**, care face referire la produsele H23803 si H23805”, tabele cu date tehnice pentru produse,

situatii sub forma de tabel cu diverse materiale pentru produsele H23803 si H23805, nota de receptie si constatare diferente care fac referire la aceste produse, factura nr. **000/2018**, invoice proforma si aviz de insotire a marfii, emise de **L** catre **X**, in care, printre altele sunt mentionate produse cu codurile de mai sus.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca in sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli, societatea contestata a prezentat la dosarul cauzei:

- copii ale unor facturi, contracte;
- corespondenta e-mail;
- print-screen e-mailuri;
- fotografii cu diferite articole de imbracaminte;
- situatii centralizatoare;
- situatii tabelare;
- facturi emise de **X** catre **B**, **E**, **C** reprezentand articole de imbracaminte;
- facturi emise de **L** catre **X** reprezentand articole imbracaminte si note de receptie si constatare diferente aferente;
- avize de insotire a marfii intocmite de **L**;
- facturi proforma in cuprinsul carora este specificata societatea **X** ca exportator si **L** ca producator;
- CMR-uri in care la destinatari sunt mentionate societatile **B**, **E**;
- facturi emise de **X** catre **C**, **B**, **E**,

insa aceste "documente" nu sunt în măsură să dovedească prin ce modalități au fost realizate serviciile de intermediere, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, prin ce modalitati au fost efectuate acestea, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor, sau orice alte materiale corespunzătoare specifice în funcție de natura serviciilor facturate și care să justifice măsura în care au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, precum și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, nu se poate stabili care a fost rolul societăților intermediare.

Astfel, se retine ca desi obiectul contractelor il reprezinta identificarea clientilor pentru beneficiar si mijlocirea acceptarii ofertei ferme, iar prestatorii se obliga sa faca demersuri pentru identificarea acceptantului ofertei si sa informeze beneficiarul asupra acceptarii ofertei, contestatatorul nu a depus documente din care sa rezulte indeplinirea obiectului contractelor si a obligatiilor prevazute prin acestea, asa cum s-a aratat mai sus.

Mai mult, avand in vedere si obligatiile beneficiarului, asumate prin contractele incheiate (precizarea numelui persoanelor neagreate ca parteneri in cuprinsul ofertei, prezentarea la tratative conform protocolului convenit de partile interesate cu participarea intermediarului si sa trateze

cu intentia de a se obliga juridic, in deplin acord cu continutul ofertei ferme, incheierea cu acceptantul a contractului comercial, daca oferta a fost acceptata, plata remuneratiei stabilite, in cuantum de 5% din valoarea serviciilor prestate de **X** in luna respectiva catre clientii identificati de intermediar), la dosarul cauzei nu a fost anexat niciun document din care sa rezulte indeplinirea acestor obligatii si nici modalitatea de calcul a remuneratiei, respectiv care au fost clientii identificati de intermediari si valoarea serviciilor facturate de societate catre acestia.

Referitor la e-mailurile prezentate de societate, se reține că simpla prezentare a corespondenței între anumite persoane fizice, fără ca la acestea să fie anexate și documente din care să rezulte că acestea se referă la lucrările serviciile de intermediere care au facut obiectul contractelor in cauza și care să facă dovada faptului că acestea au fost efectiv realizate, așa cum s-a precizat mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

In plus, din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr.**000/2020**, organul de solutionare al contestatiei retine urmatoarele:

-in perioada ce a facut obiectul inspectiei fiscale (**00.00.2014 - 00.00.2018**), **X a desfasurat in principal activitati de intermediere in comertul cu produse textile, principalul partener fiind L** in baza contractului de comision nr. **000/2007**;

-**pentru prelucrarea materiilor prime si materialelor puse la dispozitie de beneficiarul din Italia, X a incheiat in nume propriu, dar in contul comitentului, contracte de prelucrare in sistem lohn** cu urmatoarele societati prestatoare, cu sediul social in Romania:

- **L** cu care a fost incheiat contractul de lohn nr. **000/2007**;
- **M**, cu care a fost incheiat contractul de lohn nr. **000/2007**;
- **A1**, cu care a fost incheiat contractul de lohn nr. **000/2007**;
- **B1**, cu care a fost incheiat contractul de lohn nr. **000/2007**.

Avand in vedere ca lohn-ul presupune un contractor strain, in speta de fata **K** care angajeaza un contractor roman, **X** pentru a realiza lucrarile de prelucrare in vederea obtinerii de produse finite urmand ca aceste sa fie expediate contractorului iar **X** a incheiat contracte de prelucrare in sistem lohn cu societati din Romania in calitate de intermediar, avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare al contestatiei retine faptul ca, nu se poate face o legatura directa intre contractele de intermediere incheiate cu **D**, **1**, **G**, și **F** si veniturile obtinute de societate din moment ce societatea contestatara a desfasurat in perioada verificata preponderent activitati de intermediere a productiei in sistem lohn pentru **K**.

Prin urmare, documentele pe care contestatarul a înțeles să le depună în susținerea deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile de intermediere in suma de **000 lei** nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă

a contestației, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă că societățile **D, 1, G, și F** au identificat clienți pentru **X**, care au fost aceștia, și dacă au mijlocit vânzările către respectivii clienți având în vedere faptul că, contestatara a încheiat contracte de prelucrare în sistem lohn cu societăți din România în calitate de intermediar pentru **K**.

În consecință, societatea nu a prezentat în susținerea propriei cauze documente / înscrisuri care să justifice efectuarea acestor cheltuieli și măsura în care acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile.

B) În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de întreținere a spațiilor verzi înregistrate de societate în suma de **000 lei**, centralizate în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2020**, se reține că societatea a încheiat următoarele contracte:

-în perioada **00.00.2014 - 00.00.2017** cu **H**, contractul nr **000/2007** și actele adiționale nr.1-5 având obiect „*efectuarea de către executant a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde* (cu o suprafață de cca 10.726 mp) la locația ... și a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde (cu o suprafață de cca 1.774 mp) la locația denumită ...;

-în perioada **00.00.2017 - 00.00.2018** cu **I**, contractul nr. **000/2017** și actul adițional nr.1, având obiect „*efectuarea de către executant a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde* (cu o suprafață de cca 26.397 mp) la locația ... și a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde (cu o suprafață de cca 1.774 mp) la locația denumită

Ambele contracte au avut ca obiect:

- Tunderea gazonului și a gardurilor vii;
- Fasonarea arborilor și arbustilor;
- Fertilizări și tratamente speciale;
- Curățarea și extragerea uscaturilor;
- Erbicidarea impuritatilor spațiului verde;
- Reînsămânțare gazon și reglare a sistemului de irigații;
- Efectuarea lucrărilor de dezapezire a căilor de acces în anotimpul rece.”

Întrucât în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării obținerii de venituri impozabile.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor în suma de **000 lei** înregistrate de societate în baza unui număr de 11 facturi emise de furnizorul **I** menționate în anexa 3 a raportului de inspecție fiscală, în cuprinsul cărora la denumirea serviciilor este menționat „*Întreținere spații verzi...luna...*” la

care au fost atasate devize de lucrari care au o modalitate de intocmire similara.

Spre exemplificare, in devizul de lucrari intocmit pentru luna **00** 2017 aferent facturii nr.**000/2017**, se mentioneaza „Denumire obiectiv: intretinere curte si spatiu verde, precum si „intretinere curte si spatiu verde (1.774 mp)” este inserat un tabel, in care la rubrica „explicatie” sunt mentionate un numar de sapte lucrari, respectiv lucrarile care au facut obiectul Contractului nr.**000/2017**. De asemenea, devizul contine rubrica „efectuat”, in care este bifat fiecare tip de lucrare, in functie de perioada pentru care este intocmit devizul, în cazul de fata 6 lucrări.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor în suma de **000 lei** inregistrate de societate în baza unui numar de 54 facturi emise de furnizorul **H** mentionate in anexa 3 la raportul de inspectie fiscala în cuprinsul cărora la denumirea serviciilor este menționat „*Intretinere spatii verzi...luna...*” la care au fost atasate devize de lucrari care au o modalitate de intocmire similara.

Cu titlu de exemplu, in devizul de lucrari intocmit pentru luna **00** 2017 aferent facturii nr.**000/2017**, se mentioneaza „Denumire obiectiv: intretinere curte si spatiu verde (10.726 mp)” precum si „intretinere curte si spatiu verde (1.774 mp)”, este inserat un tabel, in care la rubrica „explicatie” sunt mentionate un numar de sapte lucrări, respectiv lucrarile care au facut obiectul Contractului nr.**000/2007**. De asemenea, devizul contine rubrica „efectuat”, in care este bifat fiecare tip de lucrare, in functie de perioada pentru care este intocmit devizul, în cazul de fata, șase lucrări.

Aceleași lucrări se regasesc și în devizul de lucrări pentru luna **00** 2017 aferent facturii nr.**000/2017** unde se mentioneaza la „Denumire obiectiv: intretinere curte si spatiu verde (15.671 mp)”.

Avand in vedere cele de mai sus, din analiza devizelor de lucrări atasate facturilor existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei nu poate retine afirmatiile societății în sensul ca, pretul pentru serviciile de intretinere spatii verzi a fost stabilit in cota forfetara la 100 mp pentru totalitatea operatiunilor de intretinere care se efectueaza lunar asupra spatiilor verzi indiferent de prestarea sau nu a serviciilor stipulate in contract, având în vedere tehnologia de intretinere comunicata de cei doi prestatori deoarece, conform Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD noțiunea „*prestare de servicii*” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispozitia beneficiarului pe durata contractului fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului” în conditiile în care atât Contractul nr **000/2007** cât

Contractul nr. **000/2017**, împreuna cu actele aditionale incheiate nu sunt de tip abonament intrucat respectivele servicii sunt concrete si punctuale, fiind necesar, conform legii, întocmirea de documente justificative.

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2020** și a documentelor aflate la dosarul cauzei, se rețin urmatoarele:

- in devizele intocmite pentru fiecare din lunile **00 2015**, **00 2018**, **00 2018** si **00 2018** sunt bifate ca fiind efectuate tunderea gazonului si gardurilor vii, fasonarea arborilor si arbustilor, curatarea si extragerea uscaturilor, precum si lucrari de deszapezire, iar in devizele pentru luna **00 2015** se bifeaza in plus si lucrarile de fertilizare si tratamente speciale;

- in devizele intocmite pentru luna **00 2014** si luna **00 2018** se mentioneaza ca fiind efectuate fasonarea arborilor si arbustilor, curatarea si extragerea uscaturilor, dar si lucrari de deszapezire;

- in timp ce in devizele intocmite pentru luna **00 2015** si luna **00 2017** se mentioneaza efectuarea tuturor lucrarilor cu exceptia celor de deszapezire;

- totodata in devizele aferente celor doua luni consecutive **00 2017** si **00 2017** sunt bifate ca fiind efectuate lucrari de fertilizare si tratamente speciale;

-in devizele lunilor consecutive **00** si **00 2014**, dar si in cele ale lunilor consecutive **00** si **00 2016**, sunt bifate ca fiind executate lucrari de fasonare arbori si arbusti dar si de curatare si extragere uscaturi, aceleasi lucrari fiind bifate si in lunile consecutive **00** si **00 2018**, **00-00 2019**;

- in toate devizele prezentate, intocmite de ambii parteneri, este mentionata, la pozitia 6, lucrarea „Reinsamantare gazon si reglare sistem irigatii”, care desi contine lucrari diferite ca si modalitate de prestare, acestea sunt inscrise la aceeasi pozitie, aceasta este bifata ca fiind executata in lunile **00 2014**, **00 2015** si **00 2017**.

Avand in vedere modalitatea de intocmire a devizelor de lucrari, mentionarea ca fiind efectuate in fiecare luna, atat lucrarile de tundere a gazonului, cat si cele de deszapezire, se retine ca acestea sunt in contradictie cu tehnologia prezentata prin informarile din partea celor doi furnizori **H** si **I**, in care se precizeaza ca: -tunderea gazonului se efectueaza in perioada **00-00** cand se face si reinsamantarea;

-lucrarile de fertilizare si tratamente speciale se realizeaza o data la sase luni, rezultand de aici ca anumite lucrari de intretinere a spatiului verde se suprapun, altele nu trebuiau efectuate lunar cum ar fi curatirea lunara de uscaturi a arborilor si arbustilor, sau au fost efectuate doar unele lucrari si s-a bifat ca fiind executate mai multe, cum e cazul „lucrarii comune- reinsamantare gazon si reglare sistem de irigatie”, desi diferite ca tehnologie de lucru, dar inscrise la aceeasi pozitie in devize neputandu-se identifica ce lucrare s-a facut efectiv.

Se retine ca prin devizele incheiate se mentioneaza ca lucrarile de tundere a gazonului si a gardurilor vii ar fi fost efectuate si in lunile **00, 00 si 00**.

De asemenea, prin aceasta informare se mentioneaza ca efectuarea fertilizarilor si a tratamentelor speciale se realizeaza o data la sase luni, in timp ce conform devizelor intocmite astfel de lucrari apar ca fiind realizate consecutiv in lunile **00, 00 si 00**.

Din analiza devizelor de lucrari anexate facturilor se retine ca, acestea sunt intocmite de **5** dar nu contin informatii privind persoanele care au prestat efectiv aceste lucrari si nici daca acestea au calitatea de angajati ai societatilor **H** si **I**, sau ai unor subcontractori ai acestora, nu contin de asemenea numarul de ore sau zile in care au fost efectuate lucrarile.

Prin urmare, simpla prezentare a unor devize de lucrari si bifarea intr-un tabel a unor operatiuni, nu demonstreaza faptul că serviciile în cauză au fost efectuate întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalitati au fost efectuate, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate obtinerii de venituri impozabile.

Atat in cazul serviciilor de intermediere, cat si in cazul serviciilor de intretinere spatii verzi, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căror:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căror, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la venituri impozabile.

Totodată, în speța se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.2274/18.04.2019 și Decizia nr. 2817/24.05.2019, prin care instanța a precizat că *“Pentru a beneficia de deductibilitate, este necesar să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării serviciilor cu documente valabile încheiate/intocmite, iar acestea să servească operațiunilor taxabile/veniturilor impozabile(...)”* și că *“În consecință, înscrisurile de care se prevalează recurenta-reclamanta nu îndeplinesc toate condițiile prevăzute de Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 astfel că, în mod corect, instanța a reținut că nu s-a probat caracterul efectiv al serviciilor prestate, nerezultând din cuprinsul acestora prin ce modalități au fost realizate obiectul contractelor, numărul de ore prestate pentru fiecare*

prestatie in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza, modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru fiecare dintre serviciile prestate facturate, pentru a se dovedi inclusiv caracterul necesar al acestor servicii.

Organele de inspectie fiscala au apreciat in mod corect ca fiind nedeductibile, apreciind ca aceste cheltuieli nu au la baza un document justificativ.(...)

In intelesul prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m din Codul fiscal, coroborate cu pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, prestarea efectiva a serviciilor trebuie sa rezulte nu doar din starea de fapt, asa cum sustine recurenta, ci trebuie dovedita cu documente care trebuie sa contina suficiente elemente reglementate de prevederile legale mentionate anterior, din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor, si nu mentiuni cu caracter general.(...)

Intr-adevar, enumerarea de la pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 nu este exhaustiva, insa documentele prezentate trebuie sa contina suficiente elemente din care sa se poata deduce prestarea efectiva a serviciilor, textul legal folosind sintagma <orice alte materiale corespunzatoare>.”

Ca atare, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, condiții care trebuie îndeplinite cumulativ pentru deductibilitatea cheltuielilor aferente serviciilor așa cum prevede legea fiscală.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, din care să rezulte cuantumul acestora, necesitatea serviciilor facturate, respectiv din care să rezulte concret în ce au constat serviciile de intermediere efectuate în favoarea **X**.

Prin urmare, societatea nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că serviciile în cauză facturate de **H** și **I** au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate activității economice a societății.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că părțile au libertatea de a stabili conținutul contractelor așa cum doresc, se reține că principiul libertății contractuale constă în dreptul unei părți contractuale de a încheia orice contract, cu orice parte și cu clauzele pe care părțile le convin cu respectarea limitelor impuse de ordinea publică și

bunele moravuri. Acest principiu este prevăzut la art.1169 din noul Cod civil:

"Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.", dar are anumite particularități și produce anumite efecte specifice raporturilor contractuale.

Astfel la art.1170 se prevede:

" Buna-credință

Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație."

și la art.1172 se dispune:

" Contractul cu titlu oneros și contractul cu titlu gratuit

(1) Contractul prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj în schimbul obligațiilor asumate este cu titlu oneros.

(2) Contractul prin care una dintre părți urmărește să procure celeilalte părți un beneficiu, fără a obține în schimb vreun avantaj, este cu titlu gratuit."

iar în speță, s-a analizat, în baza contractelor de intermediere și a celor de întreținere spații verzi, deductibilitatea respectivelor cheltuieli constatându-se faptul că, așa cum s-a reținut mai sus, din punct de vedere fiscal contestatarul nu a justificat cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate activității economice a societății.

Fata de susținerile societății în ceea ce privește faptul că, nu există o reglementare imperativă care să stabilească, pentru un anumit tip de serviciu, un anumit set de documente, cu un anumit conținut, organul de soluționare a contestației reține, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deductibilității cheltuielilor înscrise în facturi, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente obținerii de venituri impozabile.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să

prezintă un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate ceea ce în speță nu s-a dovedit, concluzie reținută și prin jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, astfel cum a fost mai sus invocată.

Prin raportare la susținerile societății în sensul că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.55 și art.6 din Codul de procedură fiscală, prin ignorarea corespondenței purtate pe email de societate, organul de soluționare a contestației reține că prin analizarea tuturor documentelor prezentate de societate și a explicațiilor date de reprezentantul societății au fost respectate și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte”, la stabilirea situației de fapt fiscale fiind luate în considerare toate circumstanțele edificatoare.

Că este așa, reiese și din faptul că societatea nu a prezentat în cuprinsul contestației care ar fi fost elementele edificatoare ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală și care ar fi influențat în mod direct cele constatate.

De asemenea, conform celor arătate mai sus au fost respectate toate dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv ale art.6, potrivit căruia:

“ (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”.

Față de cele mai sus precizate, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale cu privire la atribuțiile ce revin autorității fiscale pentru stabilirea situației de fapt fiscale prin examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea

concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului, analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale, verificarea actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, solicitarea de explicații scrise, prezentarea constatărilor în cadrul discuției finale cu contribuabilul etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederilor art. 14 alin. (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal:

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **000 lei**.

*3. Referitor la impozitul pe profit în suma de **000 lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe **daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit, cheltuielile cu serviciile facturate de PFA 4 și J, în condițiile în care documentele prezentate de contestatară nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile.***

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca **X**:

A) a înregistrat în baza unui număr de 14 facturi emise de PFA **4**, servicii de consultanță, conform contractului de prestări servicii nr. **000/2017** pentru care a prezentat foi de prezentă și rapoarte de activitate.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de societate prezintă la modul general anumite

servicii fara sa fie prezentate documente justificative din care sa rezulte prin ce modalitati au fost efectuate, societatea neprezentand inscrisuri sub forma de rapoarte, note de informare, procese verbale, analize, studii, minute ale intalnirilor, procese verbale din care sa rezulte acceptarea serviciilor de catre beneficiar, orice alte documente prin care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate in scopul desfasurarii activitatii economice.

Ca urmare a constatarilor, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de **000 lei** ca fiind cheltuiela nedeductibila si impozit pe profit suplimentar aferent in suma de **000 lei** avand in vedere prevederile art.19 alin. (1) si art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu punctul 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

B) In perioada **00.00.2014 - 00.00.2018**, societatea contestatara a inregistrat in evidenta contabila un numar de 61 facturi reprezentand contravaloare servicii consultanta fiscala facturate de **J**, in baza contractului de consultanta nr. **000/2002** incheiat pe o perioada de un an incepand cu data de **00.00.2003**, prelungit prin acte aditionale, iar prin actul aditional nr. **000/2005** a fost modificat din perioada determinata in perioada nederminata, pentru justificarea carora, societatea a prezentat documente cu caracter general care nu contin informatii concrete cu privire la persoanele care au efectuat aceste servicii, numarul de ore lucrate si nici documente justificative din care sa rezulte prin ce modalitati au fost efectuate acestea. Documentele aferente respectivelor facturi prezentate de societate, nu sunt insotite de inscrisuri sub forma de raport comunicare, note de informare, procese verbale, analize, studii, procese verbale din care sa rezulte acceptarea serviciilor de catre beneficiar, documente care sa ateste ca aceste servicii au fast efectiv prestate si in scopul desfasurarii activitatii economice.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu se poate face o legatura intre documentele prezentate de societate in justificarea serviciilor de consultanta si facturile emise de **J**, atat timp cat in aceste facturi nu se individualizeaza in mod concret tipul serviciului oferit.

Ca urmare, avand in vedere prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.19 alin.1 si art.25 alin.1 din Legea nr.227/15 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu pct.5 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor in suma de **000 lei**, inregistrate in perioada 2014-2018, si au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de **000 lei**.

In drept, in perioada **00.00.2014 - 00.00.2015** sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”Art.19 alin.(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

”Art.21 alin.(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.” ,

coroborate cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, per a contrario, sunt cheltuieli nedeductibile celelalte cheltuieli care nu îndeplinesc această condiție, inclusiv cele prevăzute expres de legea fiscală.

In perioada **00.00.2016 - 00.00.2018** sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizeaza:

„Art.19 alin.(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit

normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

“Art.25 alin.(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”,

coroborate cu pct.5 din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.1/2016:

„5. (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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, după caz.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(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”.

Potrivit dispozițiilor 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. ”**

și

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 îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de

specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Așa cum s-a prezentat detaliat la situația de fapt, se retine ca **X** a înregistrat cheltuieli deductibile:

-in suma de **000 lei** in baza unui numar de 61 facturi reprezentând prestări servicii consultanță fiscală, emise de **J** si cuprinse in anexa 3 la raportul de inspectie fiscala;

-in suma de **000 lei** in baza unui numar de 14 facturi reprezentând prestări servicii de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție, emise de persoana fizică autorizată **4** cuprinse in anexa 4 la raportul de inspectie fiscala.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de deductibilitatea cheltuielilor înscrise în facturile emise de **J** și PFA **4**, astfel cum au fost menționate în anexele nr.3-4 a raportului de inspectie fiscală, întrucât nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate obtinerii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste furnizorul **J**, organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei au fost anexate:

- Contractul de consultanță nr.**000/2002** încheiat între **J**, în calitate de consultant și **X**, în calitate de client, prin care la art.1 "Obiectul contractului" se prevede:

"Obiectul contractului îl reprezintă acordarea de către consultant a următoarelor servicii:

a) verificarea lunară, prin sondaj, a calculului impozitelor și taxelor efectuat de către client, ocazie cu care consultantul își rezervă dreptul de a face în scris unele recomandări pentru remedierea eventualelor erori;

b) găsirea unei soluții rapide la orice problemă de natură fiscală ridicată de către client: termen de soluționare cel mult 48 de ore;

c) asistență de specialitate la întocmirea declarațiilor de impozite și taxe la cererea clientului;

d) acordarea de asistență de specialitate în cazul în care clientul este verificat de către organele de specialitate ale Ministerului Finanțelor Publice, la solicitarea clientului.

e) identificarea de soluții legale pentru diminuarea impozitelor aplicând în acest sens toate facilitățile prevăzute de legislația în vigoare,

f) furnizarea informațiilor de ultimă oră cu privire la modificările legislative și modul de exploatare sau de conformare la acestea;

g) participarea la redactarea contestațiilor sau a altor documente comunicate organelor fiscale, la cererea clientului,

h) consultanță în materia aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România,

i) studii și analize efectuate la cerere clientului privind oportunitățile create de legislația fiscală.”

Totodată, la art.2 *”Obligațiile consultantului”* se stipulează:

„2.1 Consultantul se obligă să asigure serviciile prevăzute la art.1 la capacitatea și eficiența sa maximă la biroul său (...) și prin deplasarea la sediul clientului o dată pe lună de câte ori se solicită aceasta.[...]”.

- acte adiționale la acest contract care privesc prelungirea duratei contractului sau modificări ale modalității de plată și a tarifului,
- materiale informative privind legislația în diverse domenii (acordare tichete cadou, declarații etc.),
- rapoarte de lucru care au o modalitate de întocmire similară.

Spre exemplificare, Raportul din data de **00.00.2014** pentru luna **00** 2014 în care se menționează:

”1. S-a transmis materialul informativ conținând rezumatul materialelor informative transmise pe e-mail persoanelor desemnate din cadrul X în cursul lunii de referință.

2. S-au transmis prin e-mail materiale informative realizate pe baza actelor normative cu incidență asupra activității X.

3. Ne-am deplasat la sediul X, unde am verificat prin sondaj documentele financiar contabile și fișele societății aferente lunii octombrie 2014 [...]. În cursul vizitei întreprinse au fost furnizate servicii profesionale de specialitate:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

- verificarea documentării tranzacțiilor întreprinse de societate: [...]
- consultanță cu privire la întocmirea și ținerea evidențelor cerute de prevederile legale: [...]
- verificarea corespondenței sumelor înscrise în jurnale cu evidența contabilă [...]

În ceea ce privește depunerea declarațiilor, urmărirea termenelor.

Furnizarea de informații specifice cu privire la tratamente fiscale pentru spețele indicate de client [...].”

Raportul din **00.00.2014** conține astfel de informări și în ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor fizice, impozitul pe veniturile înregistrate de nerezidenți.

Din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că acestea prezintă la modul general anumite servicii și contin informații similare indiferent de luna întocmirii dar nu contin informații concrete cu privire la persoanele care au efectuat aceste servicii, numărul de ore lucrate, și nici documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate acestea și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale.

Astfel, simpla prezentare a unor rapoarte de lucru, nesemnate de **J** și **X** și transmiterea în format electronic a materialului informativ cu privire la

legislația fiscală preluat de pe site-uri publice la care societatea verificata ar fi avut acces in mod gratuit, nu demonstreaza prestarea serviciilor care au făcut obiectul Contractului de consultanță nr.**000/2002**, întrucât nu sunt însoțite de înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, analize, studii, procese verbale din care să rezulte acceptarea serviciilor de către beneficiar, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că deși prin Contractul de consultanță nr.**000/2002** se prevede faptul că **J** se obligă să asigure serviciile și prin deplasarea la sediul **X**, la dosarul cauzei nu a fost anexat niciun document din care să rezulte deplasarea la sediul clientului și ce servicii au fost efectuate urmare acestor deplasări.

Mai mult, așa cum rezultă și din constatările echipei de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat înscrisuri referitoare la recepționarea serviciilor, singurele documente prezentate, în format electronic, fiind simple informări legislative, de cele mai multe ori cu caracter repetitiv, dar care se află la dispoziția persoanelor interesate, în Monitorul oficial și/sau acte legislative, disponibile atât în format electronic, cât și tipărite și pentru care nu se poate face o legătură cu facturile de consultanță fiscală, atât timp cât în aceste facturi nu se individualizează în mod concret tipul serviciului oferit și data acestuia.

În ceea ce privește facturile reprezentând servicii de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție facturate de **PFA 4**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de deductibilitatea respectivelor cheltuieli deoarece nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Organul de soluționare a contestației reține că între **PFA 4**, în calitate de prestator și **X**, în calitate de beneficiar a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr.**000/2017**, în care la pct.II "Obiectul contractului" se stipulează:

"2.1 Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor tipuri de servicii:

- servicii de consultanță pentru managementul producției*
- servicii de testări ale mașinilor, echipamentelor de producție ale beneficiarului*

2.2 Pentru executarea contractului, prestatorul va realiza următoarele activități:

- analiza proceselor de producție*
- identificarea problemelor*
- căutarea și determinarea celor mai pertinente soluții*
- reconfigurarea proceselor operaționale*

- instruirea și coordonarea angajaților în vederea implementării modificărilor operaționale

2.3 Serviciile se realizează la sediul beneficiarului. Pentru atestarea prezenței prestatorului se vor întocmi pontaje care vor fi vizate de responsabilul de contract desemnat de beneficiar. Prestatorul este liber să aleagă programul pentru realizarea serviciilor cu condiția respectării numărului de ore / lună stabilit.”

Totodată, potrivit pct.V "Obligațiile părților" din contract:

"[...]

5.1 Prestatorul va organiza o întâlnire lunară cu conducerea beneficiarului [...].

5.3 Prestatorul va întocmi și transmite beneficiarului, rapoarte de activitate pentru fiecare lună, care vor însoți factura [...].

5.5 Beneficiarul va desemnează ca responsabil de contract pe dl. Lila 8 [...].”

Totodată, se reține că la dosarul cauzei au fost anexate facturi, foi de prezență și rapoarte de activitate neasumate de beneficiar care au o modalitate de întocmire similară.

Spre exemplificare, pentru factura nr.**000/2018** pe care la rubrica "Descriere produse sau servicii" este menționat "Prestari servicii consultanta conform contract nr.**000/2017** luna **00 2018**" in valoare de **000 lei**, anexata in copie la dosarul cauzei, au fost anexate:

- o foaie de prezență pentru luna **00 2018** semnată de persoana fizică autorizată **4** și de domnul **9**,

- rapoarte de activitate pentru perioadele **00.00.2018-00.00.2018**, **00.00.2018-00.00.2018**, **00.00.2018-00.00.2018**, **00.00.2018-00.00.2018** semnate de PFA **4** în care se menționează aceleasi activitati sub formă tabelară, fiind bifată fiecare în parte: verificarea angajaților privind cunoașterea structurii și funcțiilor de bază ale unei mașini electronice de tricatat; programare; reglarea mașinii electronice de tricatat în conformitate cu fișa tehnică specifică fiecărui model; întreținerea mașinilor electronice de tricatat; detecția defectelor; determinarea cauzelor apariției defectelor de tricatat; soluționarea defectelor apărute.

Și în acest caz, din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că acestea prezintă la modul general anumite servicii fără să fie prezentate documente justificative din care să rezulte prin ce modalitati au fost efectuate și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale.

Astfel, simpla prezentare a unor foi de prezență și unor rapoarte de lucru semnate de PFA **4**, nu dovedește prestarea serviciilor care au făcut obiectul Contractului de prestări servicii nr.**000/2017**, întrucât nu sunt însoțite de înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare,

procese verbale, analize, studii, minute ale întâlnirilor, procese verbale din care să rezulte acceptarea serviciilor de către beneficiar, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că deși prin Contractul de prestări servicii nr. **000/2017** se prevede faptul că prestatorul va organiza o întâlnire lunară cu conducerea beneficiarului, la dosarul cauzei nu a fost anexat niciun document din care să rezulte astfel de întâlniri.

Mai mult, atât serviciile de consultanță fiscală, cât și serviciile de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție, nu pot fi determinate și cuantificate, deoarece nu au fost prezentate minute ale respectivelor întruniri, din care să reiasă persoanele participante, data și locul întrunirii, numărul de ore afectat activităților, concluziile rezultate, în vederea stabilirii caracterului necesar al prestațiilor de servicii.

În plus, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că personalul angajat al **X** este specializat domeniului de activitate în care aceasta activează, respectiv: tehnician în industria confecțiilor și tricotajelor, proiectant inginer textile, pielarie, mecanic întreținere reparatii mașini de cusut industriale, operator la mașini de tricotat rectiliniu, controlor de calitate și alte specializări.

Ca urmare a celor mai sus menționate, organul de soluționare al contestației nu poate reține susținerile societății în sensul că respectivele cheltuieli îndeplinesc condițiile impuse de prevederile legale iar documentele prezentate constituie proba necesară și suficientă pentru justificarea realizării serviciilor și că serviciile consultantului fiscal sunt servicii intelectuale care se realizează prin analiza consultantului fiscal.

Organul de soluționare al contestației reține Decizia nr. 740/22.02.2018 a ICCJ *prin care instanța* a hotărât că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate (conform art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal).

În speță, instanța a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexe, comenzi și facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii, în condițiile în care procedura de accesare a fondurilor structurale are un caracter complex, și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui

serviciu, în condițiile în care facturile au fost emise pentru ore lucrate, iar comenzile aferente contractului au în vedere diferite activități cum ar fi „pregătire elaborare proiect”, „documentare în vederea realizării proiectului”, „stabilirea parteneriatelor, elaborarea proiectelor” și „elaborarea proiectului-finalizare”.

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.2274/18.04.2019 și Decizia nr. 2817/24.05.2019, astfel cum au fost acestea redactate la punctul 2) din prezenta decizie.

Mai mult, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consacrat de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Totodată, sarcina probei este un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de PFA 4 și J.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la venituri impozabile.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că serviciile în cauză

facturate către **X** de PFA **4** și **J** au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate obținerii de venituri impozabile.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Decizia de impunere nr. **000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, pentru impozitul pe profit în sumă de **000 lei**.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z**, în ceea ce privește impozitul pe profit în suma de **000 lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL