MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, Bucureşti
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR.161/2012
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. .X. .X. SRL
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907404/23.08.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./19.08.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/23.08.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL,** cu sediul în Com. X, Sat X, Județul X, C.U.I. X, J03/X/26.11.2003.

SC .X. .X. .X. SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011, urmare inspecției fiscale efectuate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. şi priveşte suma totală de **.X. lei,** reprezentând:
- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

La data depunerii contestației, **SC .X. .X. .X. SRL** cu sediul în Com. X, Sat X Județul .X., C.U.I. .X., J03/1579/26.11.2003, figurează la poziția nr. X din anexa nr. 2 din O.P.A.N.A.F. nr. 2730 din 30 noiembrie 2010 privind

organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările şi completările ulterioare.

Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 contestată, a fost comunicată societății prin poştă în data de **10.06.2011**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, respectiv în data de **08.07.2011**, aşa cum reiese din ştampila Registraturii DGFP .X., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207, alin. (1) şi art. 209, alin. 1, lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL.**

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, **SC .X. .X. .X. SRL** solicită anularea deciziei de impunere şi parțial a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011, în ceea ce priveşte stabilirea unei baze impozabile suplimentare în cuantum de .X. lei (impozit pe profit), ce a avut drept consecință stabilirea în sarcina societății a unei obligații de plată în suma totală de **.X. lei,** reprezentând:
- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În motivația contestației, societatea aduce următoarele argumente :

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au determinat corect starea de fapt, relevantă din punct de vedere fiscal şi invocă dispozițiile art. 5, 6, 7, 12, şi 65 din Codul de procedură fiscală.

SC .X. .X. .X. SRL este parte a grupului .X..X.**,** având ca societate mamă .X..X. Franța, între cele două societăți existând relații comerciale în baza unor contracte ferme.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea utilajelor primite de la SC .X..X. .X. SAS Franța

Între **SC .X. .X. .X. SRL** şi SC .X..X. .X. SAS Franța a fost încheiat la data de 04.01.2007 un contract de comodat şi actul adițional nr. .X./03.01.2009, precum şi contracte de punere la dispoziție a echipamentelor din 12.05.2004, 26.01.2005, 31.01.2006, 04.01.2007.

Potrivit clauzelor contractuale din actul adițional: „comodantul şi comodatarul sunt de acord că uzura echipamentelor este un cost de amortizare pe care comodatarul trebuie să îl plătească comodantului".

SC .X. .X. .X. SRL susține că potrivit Codului civil, contractul de comodat este un contract de împrumut cu titlu gratuit, echipamentele în discuție sunt puse la dispoziția sa cu titlu gratuit, dar în speța de față, problema supusă analizei nu este transmiterea titlului de proprietate pentru utilaje de la un partener la altul, ci trebuie avută în vedere exclusiv o clauză contractuală ce obligă părțile.

De asemenea, art. 942 din Codul civil defineşte contractul ca fiind: "acordul între două sau mai multe persoane, pentru a constitui sau a stinge între dânşii raporturi juridice", factorul esențial al contractului fiind acordul de voință al părților, voința lor juridică, încheierea oricărui contract fiind liberă.

Societatea invocă aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 24, alin. (1) şi (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea acestor echipamente, potrivit clauzelor contractuale, mai ales, având în vedere obiectul de activitate al societății: "fabricarea altor piese şi accesorii pentru autovehicule şi pentru motoare de autovehicule", fără aceste echipamente activitatea neputându-se desfăşura.

Societatea susține că a realizat venituri impozabile cu ajutorul acestor echipamente şi există fişe de calcul amortizare pentru fiecare utilaj, pe fiecare lună.

De asemenea, societatea susține că nici invocarea de către organele fiscale a art. 11, alin. (2) din Codul fiscal şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal nu au incidență în speță, căci în textul de lege se vorbeşte despre "costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare" şi nu despre altfel de cheltuieli, de ex. cheltuieli cu uzura echipamentelor.

Referitor la cheltuielile cu salarizarea personalului din cadrul SC .X..X. .X. SAS Franța ce a prestat activități în favoarea **SC .X. .X. .X. SRL**

Societatea menționează că este parte a grupului .X. .X. din Franța, grup ce funcționează după reguli bine definite, conform strategiei de grup şi acordurilor încheiate cu clienții din industria auto.

Datorită complexității activităților desfăşurate, anumite funcțiuni ale grupului se desfăşoară numai în Franța, respectiv: definirea strategiei şi a planurilor de dezvoltare ale grupului şi ale fiecărui sit de fabricație, funcțiunea comercială: ofertare, negociere, contractare, urmărire contracte, căutare de noi clienți, funcțiunea de management al sistemului calității, funcțiunea de proiectare, dezvoltare de produse unicat pentru fiecare model nou de autoturism, funcțiunea de ameliorare şi modificare a produselor existente în viața de serie, funcțiunea de concepție şi realizare de utilaje, scule şi dispozitive specifice pentru producție, funcțiunea de bugetare şi rectificare a bugetelor anuale, funcțiunea de audit şi control intern, funcțiunea de producție a amestecurilor de cauciuc, funcțiunea de analize de laborator specifice, funcțiunea de metrologie şi măsurători ale parametrilor utilajelor specifice, funcțiunea de acoperire cu asigurări specifice, funcțiunea de achiziții: materii prime, materiale, utilaje, servicii. etc.

În aceste condiții, anumiți angajați ai SC .X..X. .X. SAS Franța au prestat activități specifice pentru **SC .X. .X. .X. SRL,** activități ce au condus la realizarea de venituri impozabile, activități efectuate prin deplasare sau nu la sediul societății din România, astfel încât societatea consideră că nu se poate face o echivalare între timpul alocat pentru desfăşurarea unei activități şi "evidența lunară a personalului deplasat".

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative în sprijinul tuturor afirmațiilor făcute, anexate şi notei explicative, dar acestea nu au fost avute în vedere în timpul inspecției fiscale.

SC .X. .X. .X. SRL concluzionează că poate deduce fiscal cheltuielile efectuate cu salarizarea personalului pus la dispoziție de SC .X..X. .X. SAS Franța, potrivit art. 21, alin. (1) din Codul fiscal şi nici de această dată, invocarea art. 11, alin. (2) din Codul fiscal şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal nu au incidență în speță, căci potrivit textului de lege cheltuielile de această natură pot fi deduse, dacă astfel de entități furnizează servicii persoanelor afiliate.

Referitor la cheltuielile cu detaşarea personalului SC .X..X. .X. SAS Franța

Față de considerentele anterioare, referitoare la grupul de apartenență, obiectul de activitate şi modalitățile de desfăşurare în realizarea obiectului de activitate, societatea invocă şi sub acest aspect, dispozițiile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal şi pct. 22 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cheltuielile în discuție sunt rezultate din facturi, înregistrate în evidența contabilă şi reprezintă contravaloarea biletelor de avion, deconturi de cheltuieli ale persoanelor care s-au deplasat în România, facturi de hotel, etc., justificate prin Contractul servicii din 04.01.2009 şi fişe de evidență personal, fişe lucru (time-sheet-uri), etc..

În ceea ce privesc exemplele date de inspectorii fiscali, societatea precizează:

- Domnul .X. .X. este chiar administratorul societății, aşa cum rezultă din înscrisuri: act constitutiv, etc., iar prezența acestuia este şi poate fi necesară şi justificată oricând, oricum şi în orice condiții, principala sa obligație fiind aceea de a realiza venituri pentru societate.
- Domnul .X. este arhitect, a proiectat şi a supravegheat realizarea construcției (sediul firmei şi halele de producție), aspecte reliefate şi prin procesul verbal de recepție finală a imobilului.

Pentru ambele persoane cheltuielile reprezintă doar biletele de avion, cheltuieli pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

În concluzie, societatea consideră că în mod nejustificat organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru facturile emise de SC .X..X. .X. SAS Franța, reprezentând cheltuieli cu amortizarea utilajelor, cheltuieli cu salarizarea personalului şi cheltuieli cu detaşarea personalului, înregistrate în evidența contabilă a societății, întocmite potrivit dispozițiilor art. 155, alin. (5) din Codul fiscal şi a căror contravaloare a fost achitată integral prin operațiuni bancare.

De asemenea, societatea invocă faptul că a respectat prevederile Anexei nr. 1, Secțiunea 7, cap.2, pct. 152 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările şi completările ulterioare şi Anexa nr. 3 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele

prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

<u>În ceea ce priveşte calculul majorărilor de întârziere</u>

Societatea susține faptul că, întrucât nu datorează impozit pe profit ca şi obligație principală, nu datorează nici accesoriile aferente. Mai mult, societatea contestă modul de calcul al accesoriilor, cota aplicată şi perioada pentru care s-au calculat acestea, invederând faptul că autoritățile fiscale nu puteau solicita majorări de întârziere pentru o perioadă anterioară emiterii deciziei de impunere şi nici ulterioară, până la data de **20.11.2011**.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, şi anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina **SC .X. .X. .X. SRL** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011, obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei,** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, constatând următoarele:

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X./17.03.2011 a fost înaintat dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate, prin care se precizează:

1) Informații despre grup: Grupul .X..X. este constituit din 5 societăți în 5 țări diferite, care au ca scop producerea de garnituri de etanşeizare din cauciuc pentru autovehicule; Metoda folosită pentru stabilirea prețurilor de transfer este metoda cost plus, furnizorul de bunuri şi servicii adăugându-şi la prețul de livrare un procent corespunzător de reîncărcare, astfel încât săse obțină un profit adecvat.
2) Informații despre **SC .X. .X. .X. SRL:** acționarii sunt SC .X..X. .X. SAS Franța care deține 99,99% din capital şi persoana fizică străină Alain Urbain care deține 0,01% din capital; societatea livrează pentru clienții săi

Automobile Dacia şi Renault Industrie Romanie garnituri de etanşare pentru proiectul x90 (Logan Break şi Van).

IMPOZITUL PE PROFIT

Perioada verificată: 01.10.2006 – 31.12.2009.

În perioada 01.10.2006 – 31.12.2008 nu s-au constatat diferențe la stabilirea profitului impozabil şi a impozitului pe profit.

În urma verificării documentelor financiar contabile aferente perioadei 01.01.-31.12.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de profit impozabil față de evidența societății în sumă de .X. lei şi au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei. Diferența suplimentară de profit impozabil față de evidența societății în sumă de .X. lei, a fost determinată după cum urmează:

Societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii septembrie 2009, factura nr. .X./09/30.09.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța în valoare de .X. lei, în care se menționează contravaloare cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei şi cheltuieli cu salarii în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2009, factura nr. .X./09/30.12.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța în valoare de .X. lei, în care se menționează contravaloare cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, cheltuieli cu salarii în sumă de .X. lei, cheltuieli cu detaşarea personalului în sumă de .X. lei şi cheltuieli de transport în sumă de .X. lei.

În urma verificării documentelor justificative care au stat la baza facturii nr. .X./09/30.09.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța în valoare de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea utilajelor în sumă de .X. lei şi cheltuielile cu salarii în sumă de .X. lei.

În urma verificării documentelor justificative care au stat la baza facturii nr. .X./09/30.12.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța în valoare de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea utilajelor în sumă de .X. lei, pentru cheltuielile cu salarii în sumă de .X. lei şi cheltuielile cu detaşarea personalului în sumă de .X. lei.

Motivul de fapt luat în considerare pentru stabilirea caracterului de nedeductibilitate a cheltuielilor menționate se prezintă astfel:

1. Referitor la cheltuielile cu amortizarea utilajelor în sumă de .X. lei primite de la SC .X..X. .X. SAS Franța

În data de 17.03.2011, cu adresa nr. .X., contribuabilul a depus la registratura DGFP .X., Dosarul prețurilor de transfer pentru bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor comerciale derulate cu SC .X..X. .X. SAS Franța.

Anexa nr. 2 la dosarul prețurilor de transfer menționat reprezintă un contract de comodat fără număr încheiat în data de 04.01.2007, document întocmit în limba franceză.

În data de 09.05.2011, cu adresa nr. 91, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o notă explicativă solicitată la care a fost anexat un contract de comodat fără număr încheiat în data de 31.01.2006, întocmit în limba română, document pentru care societatea susține că reprezintă traducerea din limba franceză a contractului de comodat fără număr încheiat în data de 04.01.2007, traducere care nu este certificată de către un traducător autorizat.

De asemenea, contribuabilul a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală actul adițional nr. .X./03.01.2009, la care nu este anexată traducerea certificată de către un traducător autorizat.

În actul adițional menționat se specifică faptul că, „comodantul şi comodatarul sunt de acord că uzura echipamentelor este un cost de amortizare pe care comodatarul trebuie să îl plătească comodantului.”

Cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .X. lei aferente facturii nr. .X./09/30.09.2009 şi facturii nr. .X./09/30.12.2009 emise de SC .X..X. .X. SAS Franța, reprezintă amortizarea utilajelor puse la dispoziție în mod gratuit de către SC .X..X. .X. SAS Franța în favoarea **SC .X. .X. .X. SRL** în baza unui contract de comodat fără număr încheiat în data de 31.01.2006.

Societatea a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea cheltuielilor cu amortizarea utilajelor drept cheltuieli cu chiria (în contul 612) pe baza contractului de comodat menționat, în condițiile în care conform prevederilor Codului civil: “Comodatul este un contract prin care cineva împrumută altuia un lucru spre a se servi de dânsul, cu îndatorire de a-l înapoia. Comodatul este esențial gratuit”.

În contractul de comodat nu se prevede suma exactă solicitată de comodant, nu este prezentată nici o calculație de preț sau tarif.

Aşa cum rezultă din documentația pusă la dispoziție de contribuabil şi din facturile de mai sus, cheltuielile de prestări servicii de închiriere reprezintă cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe puse la dispoziție în mod gratuit societății verificate de către SC .X..X. .X. SAS Franța, societatea anexând o fişă de calcul a amortizării respectivelor mijloace fixe.

Invocând prevederile art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi cele ale art. 1, alin. (1) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, societatea nu poate recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, cheltuielile aferente mijloacelor fixe amortizabile care nu sunt în proprietatea acestuia.

În contractul de comodat se specifică faptul că: ”echipamentul va fi introdus temporar în România, iar comodantul doreşte să pună la dispoziția comodatarului folosința gratuită asupra echipamentului necesar pentru fabricarea unor componente pentru modelul X90, iar comodatarul doreşte să folosească gratuit echipamentul”.

Tot în contractul de comodat se prevede: „comodatarul va suporta cheltuieli de folosință şi întreținere, cheltuieli extraordinare, urgente sau necesare pentru conservarea echipamentului, cheltuieli cu repararea echipamentului...”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, potrivit art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, cele 2 societăți sunt persoane afiliate, SC .X..X. .X. SAS Franța fiind acționar principal şi deținând 99,99% din capitalul **SC .X. .X. .X. SRL.**

De asemenea, potrivit prevederilor art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, între persoane afiliate, costurile sunt deduse la nivel central, prin intermediul societății mamă în numele grupului, fapt pentru care cheltuielile cu amortizarea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În concluzie, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) şi art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, art. 1561 din Codul civil, art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare,

organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .X. lei, aferentă utilajelor puse la dispoziție în mod gratuit de către SC .X..X. .X. SAS Franța în favoarea **SC .X. .X. .X. SRL**, în baza unui contract de comodat fără număr încheiat în data de 31.01.2007, deoarece nu deține un contract de prestări servicii de chirie utilaje cu plată.

2. Referitor la cheltuielile cu salarizarea personalului în sumă de .X. lei facturate de SC .X..X. .X. SAS Franța

În data de 09.05.2011, cu adresa nr. 91, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o notă explicativă solicitată la care au fost anexate o fişă de evidență a personalului SC .X..X. .X. SAS Franța care s-a deplasat la **SC .X. .X. .X. SRL** şi o fişă de evidență a timpului alocat de personalul societății mamă pentru societatea din România.

Din analiza comparativă a celor două fişe de evidență a personalului şi de evidență a timpului alocat, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada 01.01.-31.12.2009, în fişele de evidență lunare a timpului alocat de personalul SC .X..X. .X. SAS Franța pentru **SC .X. .X. .X. SRL** sunt înscrise un număr de 64 de persoane.

Societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative (rapoarte de activitate, state de plată, state de concedii) din care să rezulte că toate cele 64 de persoane s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului şi că au prestat servicii pentru realizarea de către **SC .X. .X. .X. SRL** de venituri impozabile, conform datelor înscrise în fişele de evidență lunare a timpului alocat şi a documentelor anexate la această fişă.

În conformitate cu fişele de evidență analizate, din cele 64 de persoane înscrise în fişele de evidență lunare a timpului alocat de personalul de la societatea mamă pentru societatea din România, figurează în fişa de evidență a personalului care s-a deplasat din Franța în România numai un număr de 17 persoane.

Pentru aceste 17 persoane care figurează în fişele de evidență lunare a timpului alocat de personalul de la societatea mamă pentru societatea din România, cât şi în fişa de evidență a personalului care s-a deplasat din Franța în România, s-a constatat faptul că numărul de ore prestate în conformitate cu fişele de evidență lunare a timpului alocat este de X de ore, comparativ cu X de ore prestate în conformitate cu fişele de evidență lunare a

personalului deplasat, rezultând astfel o neconcordanță cu privire la numărul de ore prestate şi plătite către aceste persoane.

În nota explicativă pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală se menționează faptul că personalul SC .X..X. .X. SAS Franța a prestat servicii în favoarea societății din România de pe teritoriul Franței.

Din analiza fişelor de evidență lunare a timpului alocat de personalul societății mamă pentru societatea din România s-a constatat faptul că sunt înscrise prestări de servicii care nu puteau fi efectuate de către persoane de pe teritoriul Franței, iar contribuabilul nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte că persoanele în cauză s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului.

Spre exemplificare se prezintă următoarele persoane şi servicii, după cum urmează:

Referitor la domnul .X. .X., societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală fişele de evidență lunare a timpului alocat conform cărora a prestat un număr de 2.080 de ore, reprezentând servicii de punere în funcțiune şi verificare linie extrudare pe o perioadă de 260 de zile lucrătoare.

În conformitate cu fişa de evidență a personalului deplasat, domnul .X. .X. s-a deplasat în România în perioada: 01.01.-08.02.2009, 01.04.-31.07.2009 şi 01.09.-30.11.2009, fiind înscrise un număr de 992 de ore lucrate, reprezentând un număr de 124 de zile lucrătoare, persoana nebeneficiând de concediu legal de odihnă în anul 2009, prevăzut de Codul muncii, iar serviciile de punere în funcțiune de utilaje la sediul contribuabilului din România şi de verificare linie extrudare nu puteau fi efectuate de pe teritoriul Franței.

În luna ianuarie 2009, X a prestat serviciu de modificări utilaje fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna februarie 2009, X a prestat serviciu de transfer linie extrudare fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna martie 2009, X a prestat serviciu de verificare şi reglaj matrițe fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna aprilie 2009, X a prestat serviciu de verificare matrițe fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna mai 2009, X a prestat serviciu de verificare inventare, stocuri materii prime fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna septembrie 2009, X a prestat serviciu de verificare stocuri produse finite fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna decembrie 2009, X a prestat serviciu de îmbunătățire linie extrudare fără să fie prezent pe teritoriul României.

La nota explicativă nr. .X..05.2011 solicitată de organele de inspecție fiscală, societatea nu a anexat documente justificative edificatoare pentru prestările de servicii la care se face referire în fişele de evidență lunare a timpului alocat, respectiv rapoarte de producție, procese verbale de recepție a lucrărilor, situație de lucrări din care să rezulte participarea acestora la procesul de producție.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, potrivit art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, cele 2 societăți sunt persoane afiliate, SC .X..X. .X. SAS Franța fiind acționar principal şi deținând 99,99% din capitalul **SC .X. .X. .X. SRL.**

De asemenea, potrivit prevederilor art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, între persoane afiliate, costurile sunt deduse la nivel central, prin intermediul societății mamă în numele grupului, fapt pentru care cheltuielile cu salarizarea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În concluzie, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, art. 11, alin. (2) din acelaşi act normativ şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu prestări servicii de salarizare pentru personalul SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă totală de .X. lei.

3. Referitor la cheltuielile cu detaşarea personalului în sumă de .X. lei facturate de SC .X..X. .X. SAS Franța

În mod similar cu situația prezentată la pct. **2.,** din analiza fişelor de evidență lunare a timpului alocat de personalul societății mamă pentru societatea din România, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, pentru .X. .X. şi .X. societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că persoanele în cauză s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului şi că au prestat servicii pentru realizarea de către acesta de venituri impozabile, respectiv rapoarte de producție, procese verbale de recepție

a lucrărilor, situație de lucrări din care să rezulte participarea acestora la procesul de producție.

Pentru celelalte persoane înscrise în fişa de evidență a personalului societății mamă care s-a deplasat la **SC .X. .X. .X. SRL,** organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de deplasare pentru care nu justifică faptul că acestea au prestat servicii pentru realizarea de către **SC .X. .X. .X. SRL** de venituri impozabile, conform fişelor de evidență lunare a timpului alocat de personalul societății mamă.

Invocând aceleaşi prevederi legale aplicabile speței ca şi cele de la pct. **2.**, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu prestări servicii de deplasare pentru personalul SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă totală de .X. lei.

În concluzie, pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei.

Pentru nevirarea în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în baza prevederilor art. 120 şi 120^1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. lei şi penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

1) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea utilajelor primite de la SC .X..X. .X. SAS Franța,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea utilajelor primite cu contract de comodat de la societatea-mamă SC .X..X. .X. SAS Franța, în condițiile în care societatea din România prezintă la contestație documente suplimentare neanalizate la data inspecției fiscale.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii septembrie 2009, din factura nr. .X./09/30.09.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, contravaloare cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2009, din factura nr. .X./09/30.12.2009 emisă de aceeaşi societate din Franța, contravaloare cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea utilajelor în sumă totală de .X. lei din cele două facturi menționate, pe motiv că utilajele au fost puse la dispoziție în mod gratuit de către SC .X..X. .X. SAS Franța în favoarea **SC .X. .X. .X. SRL,** în baza unui contract de comodat fără număr încheiat în data de 04.01.2007, document ce a fost prezentat la inspecția fiscală întocmit în limba franceză. De asemenea, a fost prezentat actul adițional nr. .X./03.01.2009, la care nu a fost anexată traducerea certificată de către un traducător autorizat.

SC .X. .X. .X. SRL a prezentat la dosarul contestației contractele de comodat fără număr încheiate în data de 31.01.2006 şi 04.01.2007, precum şi Clauza adițională nr. .X./03.01.2009, la toate contractele de comodat pentru echipamente traduse şi certificate de către un traducător autorizat. În actul adițional menționat se specifică: „comodantul şi comodatarul sunt de acord ca uzura echipamentelor să reprezinte un cost de amortizare pe care comodatarul trebuie să îl plătească comodantului”, drept pentru care, societatea susține faptul că beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea utilajelor respective.

În drept, prevederile art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precizează:
Art. 7
“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de

vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

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

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus citate, întrucât SC .X..X. .X. SAS Franța deține 99,99% din acțiunile **SC .X. .X. .X. SRL,** rezultă că cele două societăți sunt persoane afiliate.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din acelaşi act normativ care 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 desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;"

precum şi cele ale pct. 48 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

"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 desfăşurate."

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 şi pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă şi necesitatea acestora.

Se reține că societatea a realizat venituri impozabile cu ajutorul echipamentelor luate în împrumut de folosință prin contract de comodat de la societatea mamă SC .X..X. .X. SAS Franța, obiectul de activitate al societății fiind: "fabricarea altor piese şi accesorii pentru autovehicule şi pentru motoare de autovehicule", fără aceste echipamente activitatea neputându-se desfăşura şi s-au efectuat fişe de calcul amortizare pentru fiecare utilaj, pe fiecare lună.

De asemenea, societatea invocă aplicabilitatea în speță a art. 942 din Codul civil, care defineşte contractul ca fiind: "acordul între două sau mai multe persoane, pentru a constitui sau a stinge între dânşii raporturi juridice", factorul esențial al contractului fiind acordul de voință al părților, voința lor juridică, încheierea oricărui contract fiind liberă.

Se reține că organele de inspecție fiscală, invocând prevederile art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi cele ale art. 1, alin. (1) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată, au concluzionat că societatea nu poate recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, cheltuielile aferente mijloacelor fixe amortizabile care nu sunt în proprietatea acesteia, iar utilajele au fost puse la dispoziție în mod gratuit de către SC .X..X. .X. SAS Franța în favoarea **SC .X. .X. .X. SRL**, în baza unui contract de comodat fără număr încheiat în data de 31.01.2006 şi 04.01.2007.

Astfel, art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precizează:

Art. 24

Amortizarea fiscală

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol."

Iar art. 1, alin. (1) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată, precizează:

Art. 1

"Unitățile care desfăşoară activități economice, denumite în continuare agenți economici, şi care imobilizează capital în active corporale şi necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp, vor calcula, vor înregistra în contabilitate şi vor recupera uzura fizică şi morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat:

Aceste operațiuni sunt denumite generic amortizarea capitalului imobilizat."

De asemenea, organele de inspecție fiscală au invocat aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit cărora între persoane afiliate, costurile sunt deduse la nivel central, prin intermediul societății mamă în numele grupului, fapt pentru care cheltuielile cu amortizarea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

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

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

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

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

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

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

Se reține că, la dosarul contestației, societatea a prezentat documentul intitulat Clauza adițională nr. .X./03.01.2009, anexată la contractele de comodat fără număr din în data de 31.01.2006 şi din data de 04.01.2007, ambele fiind traduse şi certificate de către un traducător autorizat. În actul

adițional menționat se specifică: „comodantul şi comodatarul sunt de acord că uzura echipamentelor este un cost de amortizare pe care comodatarul trebuie să îl plătească comodantului”.

Potrivit clauzei din actul adițional, societatea contestatoare se obligă să achite comodantului contravaloarea gradului de uzură al echipamentelor cedate spre folosință, denumit cheltuieli cu amortizarea.

Se reține că la inspecția fiscală, actul adițional nr. .X./03.01.2009 a fost prezentat în limba franceză, ca urmare nu a putut fi analizat de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în temeiul prevederilor art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit cărora: *”Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz”*, iar conform art. 65 alin. (2) din acelaşi act normativ: “ *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”* şi coroborat cu art. 94 alin. (1) şi alin. (2) din acelaşi act normativ care stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității şi conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii şi exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele şi faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Astfel, Codul civil reglementează printre altele, următoarele prevederi ale contractului:

Art. 942

"*Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânşii un raport juridic.*"

Art. 969

"*Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.*

Ele se pot revoca prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege."

Art. 970

"Convențiile trebuie executate cu bună-credință.

Ele obligă nu numai la ceea ce este expres într-însele, dar la toate urmările, ce echitatea, obiceiul sau legea dă obligației, după natura sa."

Art. 977

"*Interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor.*"

Însă, în ceea ce priveşte condițiile inserate de către părți în cuprinsul unei convenții, potrivit art. 5 din Codul civil: *"Nu se poate deroga prin conventii sau dispozitii particulare, de la legile care intereseaza ordinea publica şi bunele moravuri"*, ordinea publică reprezentând un ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept. Dispozițiile cu caracter de ordine publică, ce privesc în special ordinea politică, economică şi socială au un caracter imperativ şi nu pot fi înlăturate prin convenții particulare.

În ceea ce priveşte faptul că societatea a înregistrat cheltuielile reprezentând uzura echipamentelor luate în împrumut de folosință în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile", se reține că primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au

înregistrările contabile ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului, chiar eronate fiind, cât şi documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective, precum şi modul de completare al acestora, etc.

Astfel, în Clauza adițională nr. .X./03.01.2009, la contractul de comodat se specifică: „comodantul şi comodatarul sunt de acord că uzura echipamentelor să reprezinte un cost de amortizare pe care comodatarul trebuie să îl plătească comodantului", precizându-se că este vorba de uzura utilajelor ce trebuie plătite de comodatar comodantului şi nu de amortizarea mijloacelor fixe, „stricto sensu".

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației consideră că nu trebuie să se orienteze după sensul literal sau juridic al termenilor care definesc contractul, ci după cel pe care părțile contractante au înțeles să-l atribuie acelor termeni, după natura contractului şi scopul urmărit prin încheierea sa.

Potrivit celor reținute, în temeiul art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căruia: *„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare",* coroborat cu alin. 3^1 al aceluiaşi articol şi cu pct. 11.6 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea utilajelor luate în împrumut de folosință în sumă totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze documentele prezentate de societate, respectiv actul adițional şi fişele de calcul amortizare utilaje şi în funcție de cele menționate în prezenta decizie, să stabilească dacă sumele facturate reprezintă costul uzurii, aşa cum şi-au prevăzut părțile prin actul adițional sau dacă reprezintă cheltuieli cu amortizarea, urmând ca în funcție de cele constatate, să se stabilească dacă societatea datorează impozit pe profit.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu salarizarea personalului de la SC .X..X. .X. SAS Franța,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli, în condițiile în care societatea din România nu a prezentat un contract de prestări servicii încheiat între cele două societăți afiliate şi nici documente pentru justificarea acestor cheltuieli cu salariile (rapoarte de activitate, procese verbale de recepție a lucrărilor, situații de lucrări, state de plată).

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii septembrie 2009, din factura nr. .X./09/30.09.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, contravaloare cheltuieli cu salarii în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2009, din factura nr. .X./09/30.12.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, contravaloare cheltuieli cu salarii în sumă de .X. lei.

În urma verificării documentelor justificative care au stat la baza facturii nr. .X./09/30.09.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli cu salarii în sumă de .X. lei.

În urma verificării documentelor justificative care au stat la baza facturii nr. .X./09/30.12.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli cu salarii în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu salarizarea personalului de la SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă totală de .X. lei din cele două facturi menționate, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, art. 11, alin. (2) din acelaşi act normativ şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

SC .X. .X. .X. SRL susține că anumiți angajați ai SC .X..X. .X. SAS Franța i-au prestat activități specifice ce au condus la realizarea de venituri impozabile, activități efectuate prin deplasare sau nu la sediul societății din România, astfel încât societatea consideră că nu se poate face o echivalare

între timpul alocat pentru desfăşurarea unei activități şi “evidența lunară a personalului deplasat”.

De asemenea, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative în sprijinul tuturor afirmațiilor făcute, anexate şi notei explicative, legate de cheltuielile de salarizare a personalului de la societatea din Franța, dar acestea nu au fost avute în vedere.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, citate la pct. 1 din prezenta decizie, față de care, întrucât SC .X..X. .X. SAS Franța deține 99,99% din acțiunile **SC .X. .X. .X. SRL,** rezultă că cele două societăți sunt persoane afiliate.

De asemenea, art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precizează:
“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se foloseşte cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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

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

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

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

Iar pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precizează:
“41. În cazul serviciilor de administrare şi conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

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

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

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare şi liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică."

Conform prevederilor legale de mai sus, între persoane afiliate costurile sunt deduse la nivel central prin intermediul societății mamă în numele grupului, fapt pentru care cheltuielile cu prestarea serviciilor de salarizare sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil şi deci al impozitului pe profit.

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din acelaşi act normativ care 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 desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;"

precum şi cele din normele de aplicare, respectiv pct. 48 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

"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 desfăşurate."

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 şi pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă şi necesitatea acestora.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

În data de 09.05.2011, cu adresa nr. 91, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o notă explicativă solicitată la care au fost anexate o fişă de evidență a personalului SC .X..X. .X. SAS Franța care s-a deplasat la **SC .X. .X. .X. SRL** şi o fişă de evidență a timpului alocat de personalul societății mamă pentru societatea din România.

Din analiza comparativă a celor două fişe de evidență a personalului şi de evidență a timpului alocat, se constată următoarele:

În perioada 01.01.-31.12.2009, în fişele de evidență lunare a timpului alocat de personalul SC .X..X. .X. SAS Franța pentru **SC .X. .X. .X. SRL** sunt înscrise un număr de 64 de persoane.

Societatea nu a prezentat documente justificative (rapoarte de activitate, state de plată, state de concedii) din care să rezulte că toate cele 64 de persoane s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului şi că au prestat servicii pentru realizarea de către **SC .X. .X. .X. SRL** de venituri impozabile, conform datelor înscrise în fişele de evidență lunare a timpului alocat şi a documentelor anexate la această fişă.

În conformitate cu fişele de evidență analizate, din cele 64 de persoane înscrise în fişele de evidență lunare a timpului alocat de personalul de la societatea mamă pentru societatea din România, figurează în fişa de evidență a personalului care s-a deplasat din Franța în România numai un număr de 17 persoane.

Pentru aceste 17 persoane care figurează în fişele de evidență lunare a timpului alocat de personalul de la societatea mamă pentru societatea din România, cât şi în fişa de evidență a personalului care s-a deplasat din

Franța în România, s-a constatat faptul că numărul de ore prestate în conformitate cu fişele de evidență lunare a timpului alocat este de 2.745 de ore, comparativ cu 1.752 de ore prestate în conformitate cu fişele de evidență lunare a personalului deplasat, rezultând astfel o neconcordanță cu privire la numărul de ore prestate şi plătite către aceste persoane.

În nota explicativă pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală se menționează faptul că personalul SC .X..X. .X. SAS Franța a prestat servicii în favoarea societății din România de pe teritoriul Franței.

Din analiza fişelor de evidență lunare a timpului alocat de personalul societății mamă pentru societatea din România s-a constatat faptul că sunt înscrise prestări de servicii care nu puteau fi efectuate de către persoane de pe teritoriul Franței, iar contribuabilul nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că persoanele în cauză s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului.

Spre exemplificare se prezintă următoarele persoane şi servicii, după cum urmează:

Referitor la domnul .X. .X., societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală fişele de evidență lunare a timpului alocat conform cărora a prestat un număr de 2.080 de ore, reprezentând servicii de punere în funcțiune şi verificare linie extrudare pe o perioadă de 260 de zile lucrătoare.

În conformitate cu fişa de evidență a personalului deplasat, domnul .X. .X. s-a deplasat în România în perioada: 01.01.-08.02.2009, 01.04.-31.07.2009 şi 01.09.-30.11.2009, fiind înscrise un număr de 992 de ore lucrate, reprezentând un număr de 124 de zile lucrătoare, persoana nebeneficiând de concediu legal de odihnă în anul 2009, prevăzut de Codul muncii, iar serviciile de punere în funcțiune de utilaje la sediul contribuabilului din România şi de verificare linie extrudare nu puteau fi efectuate de pe teritoriul Franței.

În luna ianuarie 2009, X a prestat serviciu de modificări utilaje fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna februarie 2009, X a prestat serviciu de transfer linie extrudare fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna martie 2009, X a prestat serviciu de verificare şi reglaj matrițe fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna aprilie 2009, X a prestat serviciu de verificare matrițe fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna mai 2009, X a prestat serviciu de verificare inventare, stocuri materii prime fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna septembrie 2009, X a prestat serviciu de verificare stocuri produse finite fără să fie prezent pe teritoriul României.

În luna decembrie 2009, X a prestat serviciu de îmbunătățire linie extrudare fără să fie prezent pe teritoriul României.

La nota explicativă nr. .X..05.2011 solicitată de organele de inspecție fiscală, societatea nu a anexat documente justificative edificatoare pentru prestările de servicii la care se face referire în fişele de evidență lunare a timpului alocat, respectiv rapoarte de activitate, procese verbale de recepție a lucrărilor, situație de lucrări din care să rezulte participarea acestora la procesul de producție.

De asemenea, prin contestație, societatea nu aduce argumente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, nu aduce documente justificative suplimentare, ba mai mult, susține că datorită complexității activităților desfăşurate, funcțiunile de bază ale grupului se desfăşoară numai în Franța, societatea recunoscând că nu există o echivalare între timpul alocat pentru desfăşurarea unei activități şi "evidența lunară a personalului deplasat".

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum şi prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu prestările de servicii de salarizare pentru personalul de la SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă totală de .X. lei**,** motiv pentru care în temeiul art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare coroborate cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora contestația poate fi respinsă ca "*neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*", contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii de salarizare pentru personalul de la SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă totală de .X. lei**.**

3) Referitor la cheltuielile cu detaşarea personalului în sumă de .X. lei facturate de SC .X..X. .X. SAS Franța,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli, în condițiile în care societatea din România a prezentat documente pentru justificarea acestor cheltuieli.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2009, din factura nr. .X./09/30.12.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, contravaloare cheltuieli cu detaşarea personalului în sumă de .X. lei.

În urma verificării documentelor justificative care au stat la baza facturii nr. .X./09/30.12.2009 emisă de SC .X..X. .X. SAS Franța, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli cu detaşarea personalului în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu detaşarea personalului de la SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, art. 11, alin. (2) din acelaşi act normativ şi pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

SC .X. .X. .X. SRL susține că respectivele cheltuieli cu detaşarea personalului de la SC .X..X. .X. SAS Franța sunt rezultate din facturi, înregistrate în evidența contabilă şi reprezintă contravaloarea biletelor de avion, deconturi de cheltuieli ale persoanelor care s-au deplasat în România, facturi de hotel, etc., justificate prin Contractul servicii din 04.01.2009 şi fişe de evidență personal, fişe lucru (time-sheet-uri), etc..

În ce priveşte cheltuielile de deplasare ale domnului .X. .X. – administratorul firmei şi ale domnului .X. – arhitect, societatea susține că reprezintă doar contravaloarea biletelor de avion, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere .

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7, pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, citate la pct. 1 din prezenta decizie, față de care, întrucât SC .X..X. .X. SAS Franța

deține 99,99% din acțiunile **SC .X. .X. .X. SRL,** rezultă că cele două societăți sunt persoane afiliate.

De asemenea, art. 11, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precizează:
"(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se foloseşte cea mai adecvată dintre următoarele metode:

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

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

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

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

Iar pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, precizează:
"41. În cazul serviciilor de administrare şi conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

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

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

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare şi liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică."

Conform prevederilor legale de mai sus, între persoane afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor şi în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare şi serviciile sau costurile administrative, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt.

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din acelaşi act normativ care 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 desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;"
precum şi cele din normele de aplicare, respectiv pct. 48 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:
"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 desfăşurate."

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 şi pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă şi necesitatea acestora.

Se reține că societatea a precizat în contestație faptul că, între cele două societăți afiliate a fost încheiat în data de 04.01.2009 un Contract servicii, ce nu a fost menționat în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011, contract aflat la dosarul cauzei, dar care nu are număr de înregistrare, nu poartă semnătura nici a beneficiarului şi nici a prestatorului, ceea ce presupune că părțile nu şi le-au însuşit, fapt pentru care organele de soluționare nu l-au luat în considerație la soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, societatea a precizat în contestație faptul că, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu deplasarea domnilor .X. .X. – administratorul societății şi .X. – arhitect care a proiectat şi supravegheat realizarea construcției sediului firmei şi halelor de producție, deşi respectivele cheltuieli reprezintă doar contravaloarea biletelor de avion.

Referitor la acest aspect, organele de inspecție fiscală au stabilit prin raportul de inspecție fiscală faptul că, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu deplasarea pentru .X. .X. şi .X., întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că persoanele în cauză s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului şi au prestat servicii pentru realizarea de către acesta de venituri impozabile, respectiv rapoarte de activitate, procese verbale de recepție a lucrărilor, situație de lucrări din care să rezulte participarea acestora la procesul de producție.

Pentru celelalte persoane înscrise în fişa de evidență a personalului societății mamă care s-au deplasat la **SC .X. .X. .X. SRL,** organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile de deplasare pentru care nu justifică faptul că acestea au prestat servicii pentru realizarea de către **SC .X. .X. .X. SRL** de venituri impozabile, conform fişelor de evidență lunare a timpului alocat de personalul societății mamă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a prezentat o serie de documente pentru justificarea cheltuielilor cu detaşarea personalului de la societatea din Franța, unele în limba franceză, cum

sunt fişele recapitulative de cheltuieli lunare pe persoane, facturi de bilete de avion, altele traduse, cum sunt facturile de cazare la hotel, bonuri de benzină.

Organele de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra valabilității documentelor justificative privind deductibilitatea cheltuielilor cu detaşarea personalului de la societatea mamă, în condițiile în care în dosarul cauzei nu apar toate documentele justificative traduse prezentate în situațiile puse la dispoziție de societatea contestatoare, iar din situația prezentată de organele de inspecție fiscală nu rezultă cu claritate documentele avute în vedere la stabilirea stării de fapt fiscale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit prin "Situația privind personalul SC .X..X. .X. SAS Franța deplasat în România" cheltuieli justificate, pentru care au acordat drept de deducere, în sumă de X lei (X Eur.), pentru un număr de 17 persoane, printre care nu figurează .X. .X. şi .X..

Cele două persoane menționate nu apar nici în „Fişa de evidență a personalului SC .X..X. .X. SAS Franța care a lucrat pentru **SC .X. .X. .X. SRL"** şi nici în centralizatorul aferent orelor lucrate de acelaşi personal, ci apar în "Fişa de evidență a personalului SC .X..X. .X. SAS Franța care s-a deplasat la **SC .X. .X. .X. SRL",** unde apar numai cu contravaloarea biletelor de avion în Eur.

Organul de soluționare a contestației constată că în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerație ca fiind deductibile cheltuielile de deplasare reprezentând contravaloare bilete de avion ale administratorului societății .X. .X., pe motivul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că acesta s-a deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului şi a prestat servicii pentru realizarea de către acesta de venituri impozabile, respectiv rapoarte de activitate, procese verbale de recepție a lucrărilor, situație de lucrări din care să rezulte participarea acestuia la procesul de producție.

Drept urmare a celor prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra documentelor justificative privind deductibilitatea cheltuielilor cu detaşarea personalului de la societatea mamă, având în vedere că nu reiese cu claritate cuantumul cheltuielilor luate în considerare ca fiind deductibile.

Astfel, în temeiul prevederilor art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit cărora: *"Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei*

fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) din acelaşi act normativ: " *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal"* şi coroborat cu art. 94 alin. (1) şi alin. (2) din acelaşi act normativ care stipulează:

"(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității şi conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii şi exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale".

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele şi faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere la stabilirea stării fiscale şi susținerea contestatoarei potrivit căreia, .X. .X. este administratorul tuturor societăților din grupul .X..X., coroborat cu pct. 41 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând cheltuielile cu detaşarea personalului de la SC .X..X. .X. SAS Franța, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste cheltuieli în funcție de cele reținute anterior de organul de soluționare a contestației şi să stabilească situația de fapt reală.

În ceea ce priveşte faptul că societatea a înregistrat cheltuielile cu deplasările personalului de la societatea mamă în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", se reține că primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului, chiar eronate fiind, cât şi documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective, precum şi modul de completare al acestora, etc., astfel că se va avea în vedere starea de fapt reală şi natura concretă a respectivelor cheltuieli cu deplasare.

Potrivit celor reținute, în temeiul art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căruia: *„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare",* coroborat cu alin. 3^1 al aceluiaşi articol şi cu pct. 11.6 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând cheltuielile cu detaşarea personalului de la SC .X..X. .X. SAS Franța, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze documentele prezentate de societate, respectiv documentele justificative privind cheltuielile

cu deplasarea personalului de la societatea din Franța şi în funcție de cele menționate în prezenta decizie, să stabilească dacă cheltuieli respective sunt deductibile sau nu şi implicit, dacă societatea datorează impozit pe profit.

Întrucât la Cap. III, pct. 1 şi pct. 3 s-a desființat parțial decizia de impunere contestată, iar la Cap. III, pct. 2 s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. .X. .X. SRL** şi având în vedere că, din documentele aflate la dosarul cauzei nu poate fi defalcat impozitul pe profit desființat de cel respins, se va desființa decizia de impunere pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit, cu precizarea că, pentru cheltuielile cu prestările de servicii de salarizare pentru personalul de la SC .X..X. .X. SAS Franța în sumă de .X. lei, contestatara datorează impozitul pe profit aferent.

4) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale".

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea utilajelor primite cu contract de comodat de la societatea mamă în sumă de .X. lei şi cheltuielile cu detaşarea personalului de la aceeaşi firmă în sumă de .X. lei şi a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu salarizarea personalului de la societatea mamă în sumă de .X. lei, se va desființa decizia de impunere contestată şi pentru accesoriile aferente în sumă de **.X. lei,** întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestora, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile datorate bugetului de stat în funcție de cele constatate la reanalizarea debitului pentru care s-a desființat decizia de impunere.

La recalcularea accesoriilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere şi susținerea contestatoarei potrivit căreia, termenul până la care au fost calculate majorări şi penalități de întârziere aferente impozitului pe profit este greşit.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei şi în temeiul prevederilor art. 216, alin. (1), alin. (3) şi alin. (3^1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu pct. pct. 11.1. lit. a) şi pct. 11.6 din Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./27.05.2011 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.05.2011 pentru suma totală de **.X. lei,** reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleeaşi perioade şi aceluiaşi tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum şi de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X şi Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X