



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

**DECIZIA nr. 49 /2012
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X..X. SRL,
înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală
sub nr.908212 /30.12.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la contestația formulată de **SC .X..X. SRL**, cu domiciliul fiscal în Sat .X., Com. .X., Str. X nr.X, jud. .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J08/X/2005, având în vedere Decizia nr.X/26.10.2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în Dosarul nr.X/64/2009 prin care s-a respins irevocabil recursul formulat de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. și s-a menținut Sentința nr..X./12.11.2010 emisă de Curtea de Apel .X. prin care s-a anulat Decizia nr.X/15.12.2008 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Administrația pentru contribuabili mijlocii - Serviciul de inspecție fiscală și s-a dispus soluționarea contestației de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală.

SC .X..X. SRL a formulat contestație împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale în suma de .X. lei stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008, precum și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008, solicitând anularea parțială a acesteia.

Prin Decizia nr.X/15.12.2008 Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația pentru contribuabili mijlocii - Serviciul de inspecție fiscală a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X..X. SRL împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale în sumă de .X. lei stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 având în vedere că societatea

nu demonstrează necesitatea prestării unor servicii de asistență tehnică, strategie de afaceri, marketing, asistență organizațională, de management și de finanțe.

Împotriva Deciziei nr.X/15.12.2008 societatea a formulat acțiune la Curtea de Apel .X., ce a făcut obiectul dosarului nr.X/64/2009.

Prin Sentința civilă nr.X/2010, emisă de Curtea de Apel .X. în dosarul X/64/2009, rămasă definitivă ca urmare respingerii recursului formulat de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. de către Înalta Curte de Casație și Justiție, s-a admis acțiunea societății și s-a anulat Decizia nr.X/15.12.2008 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. pe motiv că a fost emisă de un organ fără competență materială.

Având în vedere Sentința nr.X/2010 emisă de Curtea de Apel .X., rămasă definitivă prin respingerea recursului formulat de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. de către Înalta Curte de Casație și Justiție, precum și pct.14.4 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia competența de soluționare aparține organului de soluționare competent la data pronunțării sentinței de către instanța judecătorească și faptul că la data pronunțării sentinței SC .X..X. SRL se afla la poziția X din Anexa 2 la OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și 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. SRL.

1. Prin contestația formulată împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 și împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008, emise de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii .X. –Activitatea de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. În perioada verificată societatea a achiziționat și, respectiv ,beneficiat de diverse categorii de servicii prestate de X SA in baza contractului de servicii din data de 1 iunie 2005, scopul achiziționării acestora fiind creșterea standardelor de calitate și implicit creșterea profitabilității și bazei de clienți la care societatea românească a avut acces, toate acestea concretizându-se în final în venituri taxabile.

Societatea arată că din totalul cheltuielilor cu serviciile neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală suma de .X. lei reprezintă cheltuieli privind asistența tehnică, strategie de afaceri, marketing și asistența

organizationala, precum și cheltuieli de management facturate de actionarul majoritar și înregistrate în perioada verificată. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu asistența tehnică, strategia de afaceri, marketing și asistența organizațională pe motiv că astfel de cheltuieli se suportă la nivel central în numele grupului fără a fi cerută o remunerație, precum și având în vedere că societatea nu deținea documente justificative la data înregistrării acestor cheltuieli în contabilitate.

În ceea ce privește cheltuielile de management acestea nu au fost acceptate la deducere dat fiind faptul că nu se poate justifica că au fost prestate în fapt și nici necesitatea unor astfel de cheltuieli, având în vedere că persoanele retribuite din străinătate au și calitatea de salariați, respectiv contracte de mandat pentru care sunt retribuiți local.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală societatea arată că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal din următoarele motive:

În ceea ce privește cheltuielile deduse la nivel central în numele grupului, societatea susține că prestarea acestora s-a efectuat în baza Contractului din data de 1 iunie 2005 și constau în principal în punerea la dispoziția societății a unor informații tehnice referitoare la procesul de producție și controlul calității, documentații tehnice rezultate în urma unor studii efectuate de .X. SA, precum și informații referitoare la strategii de afaceri, marketing și metode organizaționale aplicabile în cadrul societății românești, toate acestea fiind prevăzute în contractul mai sus menționat.

Referitor la prestarea în fapt a acestor servicii societatea susține că poate fi demonstrată de documentele prezentate în Anexa 3 și Anexa 4 la Contractul de prestări servicii, parte din acestea neputând fi prezentate organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește necesitatea prestării serviciilor societatea susține că prin natura lor acestea sunt servicii legate de activitatea societății contribuind la îmbunătățirea standardelor de calitate impuse societăților care acționează în domeniul prelucrării țiteiului. Serviciile prestate sunt adaptate nevoilor societății românești beneficiare fiind evident faptul că cel puțin în ceea ce privește strategia de afaceri și marketing nu se pot utiliza aceleași concepte pentru toate piețele pe care grupul este prezent ci este nevoie de servicii adaptate condițiilor de piață din .X.. Obiectivele societății nu s-ar fi putut realiza fără accesarea resurselor de marketing și asistență tehnică și dezvoltarea propriilor departamente similare.

De asemenea, societatea arată că achiziționarea unor servicii similare de la persoane terțe, neafiliate, nu ar fi fost eficientă nici din punct de vedere al costurilor și nici a unei adaptabilități mai reduse la cerințele sale specifice.

Referitor la cheltuielile de management și necesitatea prestării serviciilor aferente, contestatoarea susține că Grupul folosește diverse metode și mecanisme prin care confidentialitatea între salariați este asigurată. Una dintre aceste metode aplicabile în cazul specialiștilor care sunt detașați dintr-o jurisdicție în altă este și implementarea unui sistem dual de plată/acordare a remunerației, sistem care a fost aplicat și în cazul specialiștilor detașați la societatea din .X..

Astfel, cei doi experți menționați în raportul de inspecție fiscală contestat prin prezenta și care și-au desfășurat efectiv și exclusiv activitatea în .X. în cadrul societății, au beneficiat de următorul sistem dual de remunerație în vederea menținerii standardului de remunerare și asigurării confidentialității informațiilor salariale:

- contracte de mandat încheiate cu SC .X.X. SA *pentru activitatea din .X.* (pentru o parte a remunerației lunare primite pentru activitatea prestată în .X. s-au încheiat contracte de mandat, suma fiind supusă impozitării în .X. conform legislației în vigoare, iar cheltuielile aferente acestei remunerații au fost considerate deductibile fiscal);

- contracte de muncă încheiate cu .X. SA *pentru aceeași activitate din .X.* (pentru diferența între remunerația totală datorată experților pentru activitatea din .X. și remunerația plătită pe baza contractelor de mandat pentru aceeași activitate prestată, experții au rămas angajați ai societății franceze - .X. SA - aceasta din urmă detașându-i în .X., remunerația primită în baza acestor contracte de muncă încheiate cu .X. SA de către cei doi experți fiind de asemenea supusă impozitării în .X. conform legislației în vigoare). Remunerația primită în baza acestor contracte de muncă încheiate cu .X. SA de către cei doi experți a fost refacturată societății fără a se adăuga nicio marjă de profit (refacturată la nivelul costurilor salariale), cheltuielile înregistrate de societate ar trebui considerate deductibile, acestea reprezentând cheltuieli de natură salarială pentru o activitate integral desfășurată în cadrul și pentru beneficiul societății românești.

Societatea susține că prestarea efectivă în .X. a activității celor doi experți poate fi verificată la organele de resort (poliția de frontieră) și din rapoartele consiliilor de administrație ale societății la care cele două persoane fizice și-au adus aportul în calitate de administratori/directori ai societății românești.

În ceea ce privește impozitarea în .X. a remunerațiilor primite de cei doi experți în baza contractelor de muncă încheiate cu .X. SA, dar pentru activitatea desfășurată în .X., aceasta poate fi verificată în .X. în baza înregistrărilor fiscale individuale.

2. De asemenea, contestatoarea solicită anularea parțială a Deciziei de nemodificare a bazei impozabile nr. .X./31.10.2008, emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii– Activitatea de inspecție fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 și prin Decizia de nemodificare a bazei impozabile nr..X./31.10.2008, emise de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii– Activitatea de inspecție fiscală, s-au stabilit următoarele:

Perioada verificată:01.07.2005 – 31.08.2008.

1. Pe anul 2005, s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila, in contul 628.01.15 "*Cheltuieli cu servicii de asistenta tehnica si afaceri - .X.*" reprezentand asistenta tehnica, strategii de afaceri, marketing, asistenta organizatională, iar costurile si cheltuielile suportate de .X. SA sunt acoperite, potrivit contractului, prin facturarea unei sume forfetare de 2 euro/tonă pentru toate produsele vândute annual de societate, precum și o umă forfetară de 20 euro/tonă de Produse Licențiate fabricate vândute annual de societatea.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a inregistrat in contul 628.01.14 "*Cheltuieli cu servicii management - X*" reprezentand servicii de management, finanțe pentru care .X. SA a facturat potrivit Contractului toate costurile și cheltuielile cu persoanele implicate.

S-a constatat că societatea deține compartimente specializate distincte, respectiv marketing, management, asistență tehnică, conform organigramei societății, precum și faptul că pentru serviciile facturate de .X. SA societatea nu deține documente justificative conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicarea a Codului fiscal.

Pentru stabilirea starii de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat societății Notă explicativă și prezentarea de documente justificative pentru serviciile prestate de .X. SA, precum si argumentarea necesitatii și prestării efective a acestor servicii de catre administratorii societatii tinand cont ca aceleasi persoane cu functii de administrare sunt retribuite de societate, avand calitatea de salariatii respectiv contracte de mandat, care depun toate diligentele in scopul ducerii la indeplinire a obligatiilor ce decurg din contractele de mandat si din fisa postului, precum si faptul ca societatea are compartimente de specialitate conform organigramei.

În baza raspunsului dat, a documentelor puse la dispozitie de catre agentul economic și a inregistrarii in evidenta contabila a cheltuielilor s-a constatat ca nu s-a putut demonstra realizarea in fapt a acestor servicii prestate, astfel că potrivit prevederilor art.7 alin.(1) pct. 21 si a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cheltuiala nu este nedeductibila la calculul profitului impozabil, fiind influentat rezultatul exercitiului pe anul 2005,

cu suma de .X. lei, rezultând pierdere fiscală de recuperat în anii următori, în sumă .X. lei.

Pe anul 2006, s-au constatat următoarele:

1. Societatea a înregistrat în evidența contabilă amortizarea fiscală în suma de .X. lei, față de .X. lei, diminuând cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei, drept pentru care s-a procedat la recalcularea rezultatului exercitiului financiar 2006 în conformitate cu art.24 alin.(15) din Legea 571/2003 coroborat cu pct.715 din HG nr.44/2004.

2. Societatea a înregistrat în anul 2006 în contul 628.01.14 **"Cheltuieli cu servicii management - .X."** suma de .X. lei și respectiv 628.01.15 **"Cheltuieli cu servicii de asistență tehnică și afaceri - .X."** în suma de .X. lei, facturate de .X., servicii pentru care nu s-a putut demonstra realizarea în fapt și nu s-au prezentat documente justificative. Ca urmare, s-a constatat că nu este cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil, fiind influențat rezultatul exercitiului pe anul 2006, cu suma de .X. lei.

3. De asemenea, societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasările și detașările persoanelor fizice nesalariate în cuantum de .X. lei, cheltuiala fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind influențat rezultatul exercitiului pentru anul 2006, cu această sumă.

Ca urmare pe anul 2006 s-a stabilit pierdere fiscală de recuperat în anii următori de .X. lei.

Pe anul 2007, s-au constatat următoarele:

1. Societatea a înregistrat în evidența contabilă amortizarea fiscală în suma de .X. lei, față de .X. lei, diminuând cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei, drept pentru care s-a procedat la recalcularea rezultatului exercitiului financiar 2006 în conformitate cu art.24 alin.(15) din Legea 571/2003 coroborat cu pct.715 din HG nr.44/2004.

2. Societatea a înregistrat în anul 2006 în contul 628.01.14 **"Cheltuieli cu servicii management - .X."** suma de .X. lei și respectiv 628.01.15 **"Cheltuieli cu servicii de asistență tehnică și afaceri - .X."** în suma de .X. lei, facturate de .X. SA, servicii pentru care nu s-a putut demonstra realizarea în fapt și nu s-au prezentat documente justificative. Ca urmare, s-a constatat că nu este cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil fiind influențat rezultatul exercitiului pe anul 2006, cu suma de .X. lei.

3. Societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasările și detașările persoanelor fizice nesalariate, în cuantum de .X. lei, cheltuiala nefiind deductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(2) lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

astfel că s-a influențat rezultatul exercitiului pentru anul 2007 cu această sumă.

4. Societatea a achiziționat de la SC .X. SRL, cu factura nr..X./15.01.2007, un mijloc de transport marca X, în valoare totală .X. lei, din care TVA .X. lei, care ulterior a fost pus la dispoziția SC .X. SRL, cu titlul gratuit, potrivit Procesului verbal de predare- primire FN /15.01.2007. Pe perioada verificată societatea a calculat și înregistrat amortizare în suma de .X. lei, cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, pe anul 2007 s-a stabilit pierdere fiscală de recuperat în anii următori de 5.080.134 lei.

Pe anul 2008, s-au constatat următoarele:

1. Societatea a înregistrat în anul 2006 în contul 628.01.14 "**Cheltuieli cu servicii management - .X.**" suma de .X. lei și respectiv 628.01.15 "**Cheltuieli cu servicii de asistență tehnică și afaceri - .X.**" în suma de .X. lei, facturate de .X. SA, servicii pentru care nu s-a putut demonstra realizarea în fapt și nu s-au prezentat documente justificative. Ca urmare, s-a constatat că nu este cheltuiala deductibilă la calculul profitului impozabil fiind influențat rezultatul exercitiului pe anul 2006, cu suma de .X. lei.

2. Societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasările și detașările persoanelor fizice nesalariate, în cuantum de .X. lei, cheltuiala nefiind deductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(2) lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-a influențat rezultatul exercitiului pentru anul 2007 cu această sumă.

4. SC .X.X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL, cu factura nr..X./15.01.2007, un mijloc de transport marca X, în valoare totală .X. lei, din care TVA .X. lei, care ulterior a fost pus la dispoziția SC .X. SRL, cu titlul gratuit, potrivit Procesului verbal de predare- primire FN /15.01.2007. Pe perioada verificată societatea a calculat și înregistrat amortizare în suma de .X. lei, cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. S-a înregistrat în contul 628.01.01 "Cheltuieli cu serviciile efectuate de terți (scolarizări)" - suma de X lei, reprezentând rata facultate pentru .X., societatea a înregistrat cheltuiala personală pe baza ordinului de plată nr X /23.01.2008, cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct 44 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

6. De asemenea, agentul economic a înregistrat în contul 628 "cheltuieli cu serviciile efectuate de terții – BUG" suma de .X. lei, fără a deține document justificativ, cheltuiala ce nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 privind Numele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Ca urmare, pe anul 2007 s-a stabilit pierdere fiscală de recuperat în anii următori de .X. lei.

Pe perioada verificată, s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

2. Prin Decizia de nemodificare a bazei impunere nr..X./31.10.2008, s-a dispus nemodificarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit, pe perioada 01.07.2005 – 30.06.2008.

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

Referitor la procedura de soluționare a contestației, dispusă de instanța judecătorească în competența Direcției generale de soluționare a contestațiilor, se reține că, începând cu data de 21.04.2010, prin OUG nr.39/21.04.2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, s-a modificat competența de soluționare a contestațiilor pe cale administrativă, după cum urmează:

Conform prevederilor art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.209 alin.1 lit.c) s-a modificat și completat în sensul:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

b) *structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului .X., după caz, competentă conform art.36 alin.(3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;*

c) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.***

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

fiind introdusă în actul normativ menționat competența organelor de soluționare a contestațiilor și asupra **măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri.**

Întrucât, la data emiterii Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 nu exista prevederea legală privind emiterea Dispoziției de măsuri pentru **diminuarea pierderii fiscale, aceasta fiind stabilită prin Raport de inspecție fiscală**, iar competența de soluționare a contestației aparținea organului fiscal emitent al actului administrativ atacat și având în vedere declinarea competenței de soluționare de către instanța judecătorească, Direcția generală de soluționare a contestațiilor se va pronunța asupra diminuării pierderii fiscale stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./341.10.2008 emis de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Administrația pentru contribuabili mijlocii - Serviciul de inspecție fiscală.

1. Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de asistenta tehnica, strategii de afaceri, marketing, asistenta organizațională și management, finanțe, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra cheltuielilor cu serviciile de asistenta tehnica, strategii de afaceri, marketing, asistenta organizațională și management, finanțe, în condițiile în care, la inspecția fiscală nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea acestor servicii, documentele fiind prezentate pentru întocmirea raportului de expertiză contabilă solicitat de instanța judecătorească, dar care, nu justifică dacă serviciile de asistență tehnica,

strategii de afaceri, marketing și asistenta organizațională au fost prestate în folosul societății sau al societății afiliate, iar în ceea ce privește serviciile de management și finanțe nu justifică dacă acestea au fost furnizate în plus de persoana afiliată sau dacă la stabilirea tarifelor serviciilor furnizate de persoana afiliată s-a avut în vedere și contravaloarea acestor servicii.

Perioada verificată: 2005 – 30.06.2008

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008, măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de asistenta tehnica, strategii de afaceri, marketing, asistenta organizațională și management, finanțe.

S-a constatat că pentru aceste cheltuieli societatea nu deține documentele justificative prevăzute de art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu s-a demonstrat prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii. Ca urmare, în temeiul art.7 alin.1 pct.21 și art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil, astfel:

- | | |
|-----------------------------------|-----------------------|
| -pe anul 2005 | – în sumă de .X. lei; |
| - pe anul 2006 | – în sumă de .X. lei; |
| - pe anul 2007 | – în sumă de .X. lei; |
| - pe perioada 01.01. – 30.06.2008 | - în sumă de .X. lei. |

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și faptul că aceleasi persoane cu functii de administrare sunt retribuite de societate ca avand calitatea de salariati, respectiv contracte de mandat, care depun toate diligentele in scopul ducerii la indeplinire a obligatiilor ce decurg din contractele de mandat si din fisa postului, precum si faptul ca societatea deține compartimente de specialitate conform organigramei societății.

Prin contestație societatea susține că în ceea ce privește **cheltuielile deduse la nivel central în numele grupului** prestarea acestora s-a efectuat în baza Contractului din data de 1 iunie 2005 și constau, în principal, în punerea la dispoziția societății a unor informații tehnice referitoare la procesul de producție și controlul calității, documentații tehnice rezultate în urma unor studii efectuate de .X. SA, precum și informații referitoare la strategii de afaceri, marketing și metode organizaționale aplicabile în cadrul societății românești, prestarea efectivă fiind demonstrată cu documentele prezentate în Anexa 3 și Anexa 4 la Contractul de prestări

servicii, din care, parțial nu au putut fi prezentate organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește necesitatea prestării serviciilor societatea susține că, prin natura lor, sunt legate de activitatea societății contribuind la îmbunătățirea standardelor de calitate impuse societăților care acționează în domeniul prelucrării țiteiului, serviciile fiind adaptate nevoilor societății românești beneficiare fiind evident faptul că cel puțin în ceea ce privește strategia de afaceri și marketing nu se pot utiliza aceleași concepte pentru toate piețele pe care grupul este prezent ci este nevoie de servicii adaptate condițiilor de piață din .X.. De asemenea, societatea arată că achiziționarea unor servicii similare de la persoane terțe, neafiliate, nu ar fi fost eficientă nici din punct de vedere al costurilor și nici a unei adaptabilități mai reduse la cerințele sale specifice.

Referitor la cheltuielile de management, contestatoarea susține că una dintre metodele privind confidențialitatea informațiilor salariale aplicabile în cazul specialistilor care sunt detașați dintr-o jurisdicție în alta este și implementarea unui sistem dual de plată/acordare a remunerației, sistem care a fost aplicat și în cazul specialistilor detașați la societatea din .X..

Astfel, cei doi experți care și-au desfășurat efectiv și exclusiv activitatea în .X. în cadrul societății, au beneficiat de sistemul dual de remunerație în vederea menținerii standardului de remunerare și asigurării confidențialității informațiilor salariale, după cum urmează:

- pe bază de Contracte de mandat încheiate cu SC .X..X. SA *pentru activitatea din .X.*; pentru o parte a remunerației lunare primite pentru activitatea prestată în .X. s-au încheiat contracte de mandat, suma fiind supusă impozitării în .X. conform legislației în vigoare, iar cheltuielile aferente acestei remunerații au fost considerate deductibile fiscal.

- pe bază de Contracte de muncă încheiate cu .X. SA *pentru aceeași activitate din .X.*; pentru diferența între remunerația totală datorată experților pentru activitatea din .X. și remunerația plătită pe baza contractelor de mandat pentru aceeași activitate prestată, experții rămânând angajați ai societății franceze - .X. SA - remunerația primită în baza acestor contracte de muncă încheiate cu .X. SA de către cei doi experți fiind de asemenea supusă impozitării în .X. conform legislației în vigoare. Remunerația primită în baza acestor contracte de muncă încheiate cu .X. SA de către cei doi experți a fost refacturată societății fără a se adăuga nicio marjă de profit, deci la nivelul costurilor salariale, iar cheltuielile înregistrate de societate ar trebui considerate deductibile, acestea reprezentând cheltuieli de natură salarială pentru o activitate integral desfășurată în cadrul și pentru beneficiul societății românești.

În ceea ce privește prestarea efectivă în .X. a activității celor doi experți poate fi verificată atât la organele de resort (poliția de frontieră), cât și din rapoartele consiliilor de administrație ale societății la care cele două persoane fizice și-au adus aportul în calitate de administratori/directori ai

societății românești, iar modul de impozitare în .X. a remunerațiilor primite poate fi verificată în .X. în baza înregistrărilor fiscale individuale.

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

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

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

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

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

și ale pct.48 și pct.49 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

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

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

impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

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

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

De asemenea, pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

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

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

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

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

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

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

La art.11 alin.2 din același act normativ, se prevede:

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

Conform prevederilor pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2005-31.12.2007:

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

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

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

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

Potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

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

a) **între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul**

bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, cum este cazul de față SC .X..X. SA care face parte din grupul .X. SA ce deține 51% din societatea cu sediul în .X., costurile de administrare, management, sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

Potrivit pct.6 și pct.7 din Prefața Ghidului OECD al prețurilor de transfer :

“1.Pentru a aplica abordarea entitatii separate la tranzacțiile intra-grup, membrii individuali ai grupului trebuie să fie impozitați pornind de la ideea că acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup de MNE le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționat ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a asigura aplicarea corectă a abordării entitatii separate, țările membre OECD au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.

Aceste principii internaționale de impunere au fost alese de țările membre OECD deoarece servesc dublul obiectiv de a asigura o bază impozabilă corespunzătoare în fiecare jurisdicție și de a evita dubla impunere, minimizând astfel conflictul între administrațiile fiscale și promovarea comerțului și investițiilor internaționale. Într-o economie globală, coordonarea între țări asigură atingerea acestor scopuri mai degrabă decât competiția fiscală. OECD-ul, cu misiunea sa de a contribui la extinderea comerțului mondial pe o bază multilaterală, ne-discriminatorie și de a realiza cel mai înalt nivel de creștere economică sustenabilă în țările membre, a făcut eforturi continue pe calea construirii unui consens asupra principiilor

internationale de impunere, evitand astfel raspunsuri unilaterale la probleme multilaterale.”

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile neacceptate la deducere și cu care a fost diminuată pierderea fiscală, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii și nici dacă serviciile au fost utilizate în folosul societății din .X. sau al Grupului, având în vedere relația de afiliere dintre acestea.

Prin contestație societatea susține că *“din motive logistice și administrative, parte din documentele anexate nu au fost disponibile organelor de control în perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală”*, astfel că prezintă documente în Anexa 3 și Anexa 4.

La dosarul cauzei sunt anexate o serie de documente:

- contractul de asistență generală din data de 01.06.2005;
- raport de expertiză contabilă încheiat pe baza documenteleor prezentate de contestatoare, întocmit la cerearea Curții de Apel .X. în dosatul X/64/2009;

- opinie la raportul de expertiză contabilă;

- răspuns la obiecțiuni

- documente referitoare la persoanele fizice străine: fișe fiscale, contracte de mandat, contracte de muncă, facturi, fișele postului, fișe de plată, fișa analitică a conturilor 461.”*Debitori diverși*” și 628 ”*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, adresa din data de 30.10.2008.

În funcție de documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin Contractul de asistență generală din data de 01.06.2005 încheiat între .X. SA și societatea contestatoare, s-a stipulat ca obiect furnizarea serviciilor de asistență generală constând în: asistență tehnică, strategie în afaceri, marketing și asistență organizațională, management și finanțe.

La art.2 din contract este prevăzut scopul acestuia constând în: .X. SA să furnizeze servicii de asistență generală pentru SC .X..X. SA în vederea sprijinirii în fabricarea, comercializarea și distribuirea lubrifianților.

La art.3.1 sunt prevăzute **serviciile de asistență tehnică** ce constau în furnizarea de informații know-how și documentația aferentă legată de procesele de fabricație, controalele tehnice și conducerea fabricii.

Serviciile de strategie în afaceri prevăzute la art.3.2 lit.a) din contract constau în furnizarea de informații pentru a ajuta societatea la definirea și implementarea unei strategii de afaceri clare și stimulative.

Serviciile de marketing prevăzute la art.3.2 lit.b) din contract constau în furnizarea de informații și documentație tehnică și comercială

privind metode de prospectare și publicitate, precum și beneficiile contractelor comerciale.

Referitor la **serviciile de organizare** acestea sunt prevăzute la art.3.2 lit.c) din contract și constau în furnizarea de informații privind metode organizaționale și asistență în tratarea comenzilor, inventarierea stocurilor și alte articole.

În ceea ce privește serviciile de asistență tehnică, strategie în afaceri, marketing, organizare societatea a prezentat documente în vederea justificării prestării efective a acestora, precum și a necesității, documente ce au fost analizate la încheierea Raportului de expertiză contabilă și în Răspunsul la obiecțiunile formulate împotriva Raportului de expertiză contabilă.

Din analiza Raportului de expertiză contabilă încheiat la cererea Curții de Apel .X. reiese că s-au analizat atât obiectivele propuse de SC .X..X. SA cât și cele propuse de organele de inspecție fiscală.

Referitor la obiectivele propuse de SC .X..X. SA privind natura relațiilor contractuale, dacă documentele atestă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, dacă aceste servicii au fost prestate în plus față de relația de afiliere, dacă au fost prestate în favoarea grupului sau dacă au fost angajate în favoarea societății, expertul contabil a concluzionat că, din documentele prezentate constând în studii, memorandum, raport de audit, lista contractelor încheiate, anexe la facturile de asistență, balanțe de verificare, organigramele societății, etc., rezultă:

-natura relațiilor contractuale constă în furnizarea de informații de către .X. SA, însă documentele prezentate nu justifică prestarea efectivă a serviciilor de asistență tehnică, strategie în afaceri, marketing, organizare, având în vedere că studiile conțin date cu caracter general și nu informații cu referire la obiectivele proiectelor, amplasament, descriere cuantificată, persoanele care s-au ocupat cu implementarea și verificarea, estimări de costuri, modul de supervizare, nu există calendar de implementare, durata proiectului din punct de vedere financiar, termenele la care s-au realizat, respectiv beneficiile ce au rezultat ca urmare a implementării. Ca urmare, nu se pot stabili concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, proiectele la care au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității;

- în ce privește prestarea efectivă a acestor servicii s-a reținut că prin contractul de asistență generală din data de 01.06.2005 nu se prevede valoarea totală a contractului, termenele de execuție și tarifele percepute, iar din documentele prezentate nu se poate stabili costul studiilor și nici defalcarea cheltuielilor pe durata realizării contractului. De asemenea, s-a reținut că nu au fost prezentate rapoarte de lucru confirmate de beneficiar din care să reiasă prestarea efectivă și concretă a acestor servicii;

- referitor la necesitatea acestor servicii expertul contabil arată că nu este în măsură să infirme sau să afirme acest fapt, respectiv dacă menținerea de către persoanele afiliate ale standardelor tehnice și de profitabilitate impune sau nu necesitatea prestării unor astfel de servicii de asistență generală. Aceasta cu atât mai mult cu cât tranzacțiile dintre persoanele afiliate au loc în termeni contractuali de piață liberă, respectarea uzanțelor comerciale rămânând la latitudinea societăților participante la actul de comerț;

- în ceea ce privește obiectivul **dacă aceste servicii au fost prestate în plus față de relația de afiliere**, expertul contabil a concluzionat că societatea susține că aceste servicii erau necesare și utile întrucât în calitate de persoană afiliată se impunea implementarea aceluiași strategii de marketing, dezvoltare, menținerea poziției și imaginii pe care societatea mamă și-a creat-o pe piață, însă din documentele prezentate societatea nu a făcut dovada implementării studiilor furnizate de societatea mamă raportate la specificul SC .X.X. SRL, astfel că nu se poate pronunța dacă societatea mamă a prestat servicii în plus față de relația de afiliere;

- referitor la obiectivul **dacă aceste servicii au fost prestate în favoarea societății sau în favoarea grupului** expertul contabil a reținut că societatea mamă a facturat trimestrial servicii la nivelul tarifelor prevăzute în Contractul de asistență generală. Din anexele la facturi a rezultat calculul acestor sume facturate prin aplicarea cotelor din contract la cantitatea de produse pe fiecare marcă **dar nu a prezentat documente din care să reiasă valoarea serviciilor de asistență și nici dacă acestea se regăsesc în costul produselor fabricate.**

În concluzie, nu se poate stabili concret natura acestor servicii, neexistând rapoarte de lucru întocmite, din documentele prezentate nu reiese dacă studiile, ce conțin informații care au fost puse la dispoziția societății, au fost implementate în activitatea de producție, organizare, marketing, etc. nu reiese costul implementării, nu rezultă persoanele care au contribuit la implementarea strategiilor și nici efectele obținute ca urmare a utilizării unor astfel de servicii.

În ceea ce privește obiectivele propuse de organele de inspecție fiscală privind prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora, dacă sunt atribuite societății sau în favoarea grupului și dacă prin facturarea de către .X. SA a prețului forfetar prevăzut în contract aceste cheltuieli au fost acoperite, expertul contabil a concluzionat că din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă nefiind făcută dovada implementării studiilor și deci, nu se poate stabili dacă sunt atribuibile societății din .X. sau Grupului și nu s-a făcut dovada prețurilor practicate și nici a modului cum acestea au fost stabilite la nivel de grup, contractul de asistență neprezentând clauze referitoare la valoarea toată a contractului,

tarifele percepute și defalcarea cheltuielilor pe durata realizării obiectului acestuia.

Se reține și faptul că deși societatea a prezentat Obiecțiuni la Raportul de expertiză contabilă prin care se arată că vânzarea de produse a crescut cantitativ de la 3% în anul 2005 la 48% în anul 2008, precum și valoric de la 7% în anul 2005 la 69% în anul 2008, marja de profit realizată ca urmare a vânzării mărcilor franceze fiind de 6 ori mai mare, și a avut loc lansarea de noi tipuri de uleiuri și deschiderea unei fabrici de unsori în septembrie 2006, susținând că potrivit clauzelor Contractului de asistență generală **serviciile au fost prestate în plus față relația de afiliere**, prin răspunsul la obiecțiuni se combat argumentele prezentate, conform celor precizate în Raportul de expertiză contabilă în sensul că acestea nu sunt de natură să justifice prestarea în plus a serviciilor față de relația de afiliere.

Ca urmare, în ceea ce privește serviciile de asistență tehnică, strategie în afaceri, marketing și organizare, din documentele prezentate de societate și analizate de expertul contabil nu rezultă dacă informațiile puse la dispoziție de .X. SA au fost implementate în procesul de producție - în ce au constat, dacă s-au adus îmbunătățiri procesului de fabricație în sensul eficientizării acestuia, creșterii calității produselor obținute etc. în procesul organizațional - nu rezultă schimbările produse în organigrama societății ce au avut loc ca urmare a informațiilor aduse de societatea mamă față de organigrama inițială, dacă aceasta s-a simplificat sau a avut loc o creștere a numărului de compartimente de specialitate etc. în procesul de marketing – nu sunt prezentate studii de piață efectuate, modul în care acestea au fost efectuate, dacă rezultatele obținute au fost mai favorabile societății etc.- nu sunt prezentate schimbările care au avut loc în strategia de afaceri, dacă a suferit schimbări față de cea inițială, în ce sens, care au fost rezultatele aplicării noii strategii de afaceri, etc.. Ca urmare, nu se pot stabili concret care au fost serviciile furnizate, valoarea acestora, proiectele la care au fost utilizate și impactul asupra desfășurării activității, nu rezultă persoanele care au contribuit la implementarea acestora în practică, modul de supervizare, nu există calendar de implementare, durata proiectului din punct de vedere financiar, termenele la care s-au realizat etc..

De asemenea, deși realizarea de pierderi fiscale nu reprezintă condiție pentru deductibilitatea chetuielilor cu serviciile de asistență generală, condiția prevăzută de legea fiscală fiind aceea de a efectua cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile (art.21 alin.1 din Legea nr.571/32003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), ca o consecință a faptului că din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă a acestora, nu rezultă nici cauzele concrete ale realizării unor venituri mai mici decât cheltuielile înregistrate pe perioada 2005 – 2007, având în vedere că societatea a realizat pierdere fiscală pe această perioadă.

Pe cale de consecință, din documentele prezentate nu se poate stabili dacă aceste servicii de asistență au fost prestate efectiv și nici dacă au fost efectuate în favoarea societății, nefiind prezentate documente din care să rezulte respectarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că aceste servicii sunt stabilite prin contract încheiat între persoane afiliate, și nu se poate stabili dacă au fost prestate în favoarea societății contestatoare sau a societății mamă sunt incidente prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală procedând în mod legal la diminuarea pierderii fiscale cu aceste cheltuieli pe perioada verificată.

În ceea ce privește cheltuielile de management, finanțe, societatea a prezentat documente în vederea justificării prestării efective a acestora, precum și a necesității, documente ce au fost analizate la încheierea Raportului de expertiză contabilă și prin Răspunsul la obiecțiunile formulate împotriva Raportului de expertiză contabilă.

Din analiza Raportului de expertiză contabilă reiese că s-au analizat atât obiectivele propuse de SC .X..X. SA cât și cele propuse de organele de inspecție fiscală.

Referitor la obiectivele propuse de SC .X..X. SA privind baza contractuală a desfășurării activității de către manageri - persoane fizice nerezidente, dacă serviciile prestate de aceștia au fost în favoarea societății sau a grupului, dacă din documentele prezentate se justifică prestarea efectivă pentru care au fost retribuiți, dacă cheltuielile cu remunerațiile acestora reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile expertul contabil a concluzionat că, din documentele prezentate constând în studii, cartă etică, memorandum, contracte de mandat, contracte de muncă, fișa postului, copii bilete de avion, procese verbale ale Consiliului de Administrație, procese verbale ale Adunării generale a Acționarilor, e-mailuri etc., rezultă:

- persoanele fizice nerezidente în calitate de Director general și Director economic și-au desfășurat activitatea în .X. în cadrul SC .X..X. SRL;

-în perioada verificată societatea a fost condusă de persoane străine încadrate atât cu contract de muncă cât și cu contract de mandat;

-în baza contractelor de muncă și a contractelor de mandat persoanele nerezidente au fost retribuite conform statelor de plată analizate,

de unde reiese prestarea efectivă a serviciilor de management și efectuarea cheltuielilor cu retribuirea acestora, conform contractelor de muncă, respectiv de mandat și a fișelor postului, în scopul realizării de venituri impozabile;

- asigurarea conducerii societății s-a efectuat de către persoane străine desemnate de .X. SA, dar care rămân însă salariați ai societății mamă astfel că plata salariului acestora a fost împărțită în două, o parte susținută de societatea românească în baza contractelor de muncă, respectiv de mandat și cealaltă parte susținută de .X. SA, care este facturată către SC .X.X. SRL. Raționamentul alegerii acestui sistem de remunerare rezidă din politica de salarizare a companiei străine. În susținere au fost prezentate facturile emise de societatea străină și anexele la acestea în care sunt înscrise serviciile prestate: încheiere contracte pentru licențe, contractare credit BRD, analiza costurilor, analiză vânzări, organigrama societății, stabilirea bugetului de investiții etc.. Prin adresa din data de 27.01.2009 expertul contabil a solicitat societății să justifice modul de stabilire a prețurilor și tarifelor practicate pentru plata serviciilor de management și să se specifice dacă acestea au făcut obiectul analizei prețurilor de transfer, iar societatea a răspuns, prin expert consilier, că de fapt costul salariilor facturate nu face obiectul analizei prețurilor de transfer, **acceptarea acestora fiind admisă și suficientă prin acceptarea partenerului joint venture**. Ca urmare, expertul contabil a concluzionat că nu s-a făcut dovada prețurilor practicate între persoane afiliate așa cum au fost ele determinate la nivel de grup.

Se reține și faptul că deși societatea a prezentat Obiecțiuni la Raportul de expertiză contabilă susținând că potrivit clauzelor Contractului de asistență generală **serviciile de management au fost prestate în plus față relația de afiliere**, prin răspunsul la obiecțiuni se combat obiecțiunile.

Prin Răspunsul la obiecțiuni expertul contabil precizează :*"[...] justificarea prestării în fapt a serviciilor de management între persoane afiliate impunea prezentarea stabilirii prețurilor și tarifelor serviciilor de management facturate, condiție impusă de art.11 alin.2 din Codul fiscal coroborat cu art.19 alin.5 și cu pct.48 din Norme de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.*

De altfel, organului fiscal pe perioada controlului efectuat nu i s-a prezentat niciun fel de documente doveditoare care să ateste prestarea serviciilor de management astfel încât factura nu se poate constitui ca document doveditor pentru justificarea prestărilor efectuate.

Tocmai de aceea organul fiscal nu a solicitat prezentarea dosarului prețurilor de transfer, pentru că nu i se părezentase nicio dovadă a serviciilor efectuate. "

Potrivit celor prezentate se reține că obligația determinării și justificării prețurilor de transfer este prevăzută de la intrarea în vigoare a Codului fiscal, însă obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer de către

contribuabili care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate este legiferată prin Ordinul ANAF nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Ca urmare, până la această dată contribuabilii aveau obligația să justifice modul de determinare a prețurilor utilizate în cadrul tranzacțiilor cu persoane afiliate pe bază de documentații care să cuprindă informații suficiente și detaliate ce permit stabilirea dacă costurile cu serviciile de management sau funcții similare pot fi considerate deductibile, respectiv **dacă sunt furnizate în plus față de relația juridică de afiliere sau dacă sunt incluse în tariful serviciilor furnizate**, așa cum se prevede la pct.20 și pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Codul fiscal.

Ca urmare, în ceea ce privește serviciile de management facturate de .X. SA societății din .X. se reține că la data inspecției fiscale nu au fost prezentate niciun fel de documente cu excepția facturilor, acesta fiind motivul pentru care, având în vedere relația de afiliere și faptul că nu sunt justificate conform prevederilor la pct.20 și pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.11 din Codul fiscal, nu au fost acceptate la deducere și s-a dispus diminuarea pierderii fiscale.

Așa cum a concluzionat și expertul contabil ca urmare a analizării documentelor puse la dispoziție de societate, aceste servicii de management au fost prestate în .X. în folosul societății, persoanele nerezidente fiind remunerate în baza contractelor de muncă, respectiv de mandat prezentate, însă diferența de remunerație facturată de societatea mamă .X. SA, în sumă de .X. lei, nu este justificată de societate prin prezentarea de documente care să demonstreze modul de stabilire a prețurilor de transfer practicate între societăți afiliate.

Se reține că simpla afirmație a societății verificate că acest cost al salariilor facturat a fost admis prin acceptarea partenerului joint venture nu este suficientă. *“Joint venture”* reprezintă *“Metoda de reducere a riscurilor in care doua firme isi combina fortele de productie sau promoveaza impreuna un produs; metoda de penetrare a unei pieti straine in care firma colaboreaza cu o companie locala sub forma unui parteneriat, cu scopul producerii si promovarii produsului pe piata respectiva”*, metodă care implică tranzacții între două persoane juridice, în cazul în speță între persoane juridice afiliate, .X. SA deținând 51% din societatea din .X..

Conform prevederilor art.19 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia *tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie*

să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Din punct de vedere fiscal, prețurile practicate în cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate trebuie justificate conform prevederilor legale în materie, respectiv Codul fiscal și Normele de aplicare a acestuia, precum și toate actele normative la care se face trimitere.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală, în baza prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.20 și pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management procedând în mod legal la diminuarea pierderii fiscale cu aceste cheltuieli pe perioada verificată.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru măsura privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei pe perioada 2005 – 30.06.2008.

2. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008 în condițiile în care, având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 cu privire la pierderea fiscală pe perioada 2005 – 30.06.2008, la acea dată, nu se mai impunea emiterea unui astfel de act administrativ fiscal, pentru impozitul pe profit.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2005 – 30.06.2008.

Prin contestația formulată SC .X. .X. SRL solicită anularea parțială a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008 pe considerentul că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pe perioada 2005 – 30.06.2008.

În drept, potrivit art.88 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 și art.3 din OMFP nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"*, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 2

Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

Conform prevederilor de la lit.a și b din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"* la OMFP nr.1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.”

Totodată, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Baza de impozitare pentru impozitul pe profit o constituie profitul impozabil. În urma stabilirii bazei de impozitare pentru această obligație bugetară poate rezulta profit fiscal sau pierdere fiscală.

În urma realizării profitului fiscal societatea datorează bugetului impozit pe profit, obligație care se declară la organele fiscale și se achită sau, în situația în care nu a fost stabilită corect este determinată suplimentar de organele de inspecție fiscală și dispusă la plată prin Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, care, potrivit prevederilor art.86 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“ (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.”

În cazul în speță, societatea a realizat pierdere fiscală pe perioada 2005 – 2007, iar în urma inspecției fiscale s-a dispus măsura diminuării pierderii fiscale stabilită de societate în funcție de cuantumul cheltuielilor nedeductibile fiscal de unde reiese că baza de calcul a pierderii fiscale, care, ulterior influențează obligația de plată a impozitului pe profit, a fost modificată.

Ca urmare, în temeiul lit.b din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului "*Decizie privind nemodificarea bazei de impunere*" la OMFP nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului "*Decizie privind nemodificarea bazei de impunere*", cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația formulată de SC .X..X. SRL și se va anula parțial Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008, pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2005 – 30.06.2008.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de **SC .X..X. SRL** împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, pe perioada 2005 – 30.06.2008 stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.10.2008 .

2. Admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./31.10.2008 pentru impozitul pe profit aferent perioadei 2005 – 30.06.2008.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL