



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 60 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 908677 / 09.09.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr. .X./02.09.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908677/09.09.2010 cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X.**, str. X, bl. X, et. X, jud. .X., având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. X/2010.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X / 12.07.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. / 12.07.2010 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- **.X. lei** majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X. contestă Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./12.07.2010 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./12.07.2010.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. .X./12.07.2010 a fost comunicată societății la data de 15.07.2010, conform semnăturii și ștampilei societății aplicată pe adresa nr. .X./ 12.07.2010 de înaintare a deciziei de impunere, iar contestația a fost înregistrată la data de 16.08.2010 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. 1 lit. c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X.**, pentru suma totală de **.X. lei**.

I. S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./12.07.2010 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., precizând următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit:

1. *Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) :*

Sucursala a beneficiat de o serie de servicii (resurse umane, financiare, cercetare, dezvoltare și marketing) prestate de către firma mamă, .X. NV .X.. Întrucât aceasta a suportat costurile, fără a genera vreun venit, a decis refacturarea acestor cheltuieli către entitățile din grupul .X. care a beneficiat de serviciile mai sus menționate.

Cheia de alocare de 8.54% a fost determinată ca un procent al acestor cheltuieli indirecte în totalul cifrei de afaceri al Sucursalei .X. NV pentru anul 2008. Acest calcul a fost avizat de auditorii companiei .X. NV .X..

Mai mult, așa cum se prezintă în dosarul prețurilor de transfer, funcțiile de resurse umane, financiar, cercetare și dezvoltare sunt realizate de către .X. NV .X. și nu de sucursala din România, de aceea aceste costuri se refacturează sucursalei din România.

Din punct de vedere al prețurilor de transfer, tranzacțiile intragrup sunt realizate la prețul pieței.

Costurile refacturate de către .X. NV .X. au condus la obținerea de venituri impozabile de către societate și ținând cont de natura complexă a tranzacțiilor efectuate de societate acestea sunt indispensabile sucursalei pentru obținerea de venituri.

Conform art. 7 pct. 3 din Tratatul de evitare a dublei impuneri încheiat între .X. și România aceste cheltuieli suportate de sucursală ar trebui să fie considerate deductibile.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), precum și la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală nu au admis ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând refacturarea de către .X. NV .X. a diverselor costuri directe, respectiv: servicii subcontractare, închirieri mașini, închirieri birou, rambursări diverse, precum și cheltuielile reprezentând design și inginerie facturate de SC .X. .X., pe considerentul că aceste servicii nu au fost efectiv prestate și pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Organele de inspecție fiscală au făcut trimitere la adresa nr. .X./14.12.2009 prin care sucursalei îi era solicitat dosarul prețurilor de transfer, constatându-se faptul că acesta trebuia să conțină toate documentele justificative aferente acestor cheltuieli.

Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer nu precizează obligativitatea prezentării în conținutul dosarului prețurilor de transfer a documentelor justificative aferente tranzacțiilor cu părți afiliate.

Tranzacțiile dintre .X. NV .X. / SC .X. .X. și S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X. au fost efectuate la prețul pieței, iar singurul document din care rezultă aceasta este dosarul prețurilor de transfer.

Facturile de realocare costuri primite de S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X. de la .X. NV .X. și de la SC .X. .X. conțin atașate documente care atestă efectuarea respectivelor cheltuieli de către .X. NV .X. și SC .X. .X., cheltuieli angajate pentru desfășurarea proiectului .X..

Realizarea investiției pe care sucursala a realizat-o la .X. nu era posibilă fără serviciile prestate de diverși furnizori de servicii către .X. NV .X. și care la rândul lor au fost refacturate către sucursală, referindu-se integral la proiectul din România.

În susținerea celor de mai sus, societatea anexează în copie facturile emise de .X. NV .X. și SC .X. .X. către S.C. .X. NV .X. – Sucursala .X., precum și documentele pe baza cărora aceste facturi au fost emise.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei:

Sucursala a achiziționat autoturismul .X. pentru transportul de bunuri și persoane. Acesta nu a fost folosit în mod exclusiv de un salariat și a fost folosit în interesul sucursalei.

Art. 21 alin. (3) lit. n din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocat de organele de inspecție fiscală nu limitează deducerea cheltuielilor cu amortizarea autovehiculului achiziționat.

Întrucât autovehiculul a fost utilizat în scopul obținerii de venituri, cheltuiala cu amortizarea acestuia ar trebui să fie considerată deductibilă integral la calculul impozitului pe profit.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei):

Sucursala a achiziționat autoturismele .X. și .X. L 200 pentru transportul de bunuri și persoane. Acestea nu au fost folosite în mod exclusiv de un salariat și au fost folosite în interesul sucursalei pentru transportul de bunuri și persoane.

Prin construcția autoturismelor, acestea nu sunt destinate exclusiv transportului de persoane ci sunt un mix între transportul de bunuri și transportul de persoane, fiind folosite în interesul sucursalei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

Sucursala, în calitate de cumpărător, a încheiat cu SC X .X., în calitate de contractor, un contract de construire a unei instalații tehnice în valoare de .X. euro. Această instalație face parte din stația de procesare construită de sucursală în cadrul proiectului „Eliminarea reziduurilor și ecologizarea lagunelor de nămol”.

.X. a emis opt facturi către sucursală în valoare de .X. lei și a înregistrat TVA deductibilă aferentă în sumă de .X. lei.

Sucursala a acționat de bună credință în momentul contractării instalației tehnice. Instalația tehnică a fost construită corespunzător de .X. și a fost predată sucursalei.

Această instalație este esențială pentru activitatea sucursalei și există pe șantierul de la .X., conform inspecției fizice efectuate de inspectorii fiscali.

Pentru a demonstra că .X. a achitat obligațiile de plată privind TVA, societatea anexează în susținerea contestației deconturile de TVA depuse de .X., precum și ordinul de plată care atestă plata TVA și a penalităților de întârziere aferente.

Întrucât instalația a fost achiziționată pentru a fi folosită cu scopul de a obține venituri taxabile, tranzacția are substanță, iar TVA aferentă achiziției este deductibilă. Totodată, penalitățile de întârziere aferente reconsiderării TVA ca și nedeductibilă vor trebui să fie eliminate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. / 12.07.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X. / 12.07.2010, organele

de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., au constat următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit:

Perioada supusă inspecției fiscale: **16.05.2008 – 31.03.2010.**

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) :

Sumele de .X. lei și de .X. lei reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar pentru trimestrul IV 2008, respectiv trimestrul IV 2009 ca urmare a faptului că în lunile decembrie 2008 și decembrie 2009 societatea a înregistrat în contul 628 – „Alocare cheltuieli indirecte .X.” sumele de .X. lei, respectiv .X. lei reprezentând alocarea la finele anilor 2008 și 2009 de către compania mamă – .X. NV .X. a costurilor sale indirecte efectuate de către alte departamente (resurse umane, financiar, cercetare, dezvoltare și marketing).

Alocarea s-a realizat prin estimare, pe baza unui procentaj de 8.54% din cifra de afaceri a sucursalei sale din România la 31.12.2008, respectiv cifra de afaceri realizată în anul 2009.

În dosarul prețurilor de transfer .X. NV .X. – sucursala .X. nu fundamentează facturarea cheltuielilor indirecte conform prevederilor pct. 7.23 din Ghidul OCDE.

Având în vedere faptul că nu există o corectă corelare între alocarea de costuri și în același timp și de venituri de către societatea mamă – .X. NV .X. către sucursalele sale, respectiv faptul că societatea mamă a alocat către sucursala sa din România doar costuri, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei înregistrate în lunile decembrie 2008 și decembrie 2009 fiind nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei):

În luna decembrie 2008 și în anul 2009, societatea a înregistrat în contul 628 – „Cheltuieli diverse refacturate” sumele de .X. lei, respectiv de .X. lei reprezentând refacturarea diverselor costuri directe, respectiv: servicii subcontractare, închirieri mașini, închirieri birou, rambursări diverse, cazare, restaurant, transport, terțe părți, etc., de către .X. NV .X..

SC .X. NV .X. – sucursala .X. avea obligația de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative privind efectuarea acestor cheltuieli, respectiv: contracte, situații de lucrări, devize de lucrări, rapoarte, procese verbale, documentații, etc.) odată cu depunerea acestui dosar sau pe parcursul efectuării inspecției fiscale.

În anexa nr. 2 la dosarul prețurilor de transfer, societatea stabilește în analitic numai valoarea cheltuielilor directe facturate, fără a demonstra faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și fără a prezenta documentele deținute pentru a justifica respectivele cheltuieli.

Totodată, nici până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală SC .X. NV .X. – sucursala .X. nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative aferente acestor tranzacții. Aceste cheltuieli nu au putut fi justificate decât cu factura corespunzătoare serviciului prestat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a stabili dacă tranzacțiile efectuate între SC .X. NV .X. – sucursala .X. și SC .X. NV .X. sunt la „lungimea brațului”, datorită faptului că aceste cheltuieli trebuiau mai întâi acceptate ca fiind efectuate și apoi dacă tranzacțiile între părțile afiliate sunt la preț de piață.

Având în vedere faptul că SC .X. NV .X. – sucursala .X. nu a prezentat documente justificative privind efectuarea acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei:

În luna iunie 2009, societatea a înregistrat în contul 213 – „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”, achiziția unui mijloc fix în sumă totală de .X. lei constând în autoturism marca .X. H1 VAN, pentru care a calculat amortizare în sumă de .X. lei/lună începând cu data de 01.07.2009.

De asemenea, în trimestrul I 2010 societatea a înregistrat în contul 681 – „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” cheltuielile în sumă de .X. lei, cu amortizarea unui mijloc fix, respectiv autoturism marca .X. H1 VAN.

Având în vedere că SC .X. NV .X. – sucursala .X. are în dotare mijloace de transport (autoturisme) care deservește persoanele de conducere ale acesteia, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (3) lit. n din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că este nedeductibilă fiscal cheltuiala cu amortizarea în sumă de .X. lei, respectiv suma de .X. lei aferentă trimestrului I 2010.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă .X. lei și la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei:

În luna decembrie 2009 și în trimestrul I 2010, societatea a înregistrat în contul 628 – „Cheltuieli cu prestări servicii” sumele de .X. lei,

respectiv de .X. lei reprezentând prestări servicii de design și inginerie, în baza facturilor emise de SC .X. .X..

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste că prestările au fost efectuate (rapoarte de lucru, situații de lucrări, procese verbale, proiecte, etc.).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

Perioada supusă inspecției fiscale: **16.05.2008 – 30.04.2010.**

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei):

În lunile iunie 2009 și martie 2010 societatea a achiziționat două mijloace fixe constând în autoturisme marca .X. H1 VAN și .X. L 200, în sumă totală de .X. lei, respectiv de .X. lei.

Având în vedere prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă lunii iunie 2009, respectiv de .X. lei aferentă lunii martie 2010.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

În data de 23.10.2008, SC .X. NV .X., în calitate de cumpărător, a încheiat cu SC .X..X. .X., în calitate de contractor, contractul de construcție al instalațiilor prin care contractorul se obligă să proiecteze, construiască, finiseze și în urma probelor de recepție cu rezultate satisfăcătoare să livreze cumpărătorului instalația.

În perioada 30.06.2009 – 18.12.2009, SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România, comuna .X., a emis către SC .X. NV .X. – sucursala .X. un număr de opt facturi în valoare totală de .X. lei, în baza cărora sucursala a dedus TVA în sumă de .X. lei.

Urmare verificării încrucișate efectuată la SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România, comuna .X., a fost întocmit procesul verbal nr. .X./29.06.2010 prin care s-au constatat următoarele:

- Societatea verificată este plătitoare de TVA începând cu data de 13.04.2009;
- SC .X..X. .X. cu sediul permanent în comuna .X. nu a declarat și nu a achitat nici un fel de obligații fiscale la bugetul de stat, nu a depus

deconturi de TVA pentru perioada 13.04.2009 – 30.04.2010, nu a depus Declarațiile informative 394 privind achizițiile și livrările efectuate pe teritoriul României, nu a depus bilanțuri contabile semestriale și anuale, neavând un comportament fiscal adecvat conform legislației fiscale din România;

- Din deplasarea la domiciliul fiscal declarat din comuna .X. nu s-a identificat nici o societate – sediu permanent SC .X..X. .X. și niciun reprezentant legal al acesteia pentru a se verifica actele contabile cu privire la tranzacțiile efectuate cu SC .X. NV .X. – sucursala .X.;
- Din declarația scrisă dată de reprezentantul legal al SC .X. NV .X. – sucursala .X. – .X., a rezultat faptul că acesta nu cunoaște nici un reprezentant al SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România, facturile emise de către aceasta fiind primite prin poștă sau curierat din .X., fiind achitate în numele SC .X. NV .X. – sucursala .X. de către SC .X. NV .X..

Având în vedere faptul că nu s-au putut verifica tranzacțiile efectuate între cele două societăți, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile ca neavând un scop economic, constatându-se că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, stabilind TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de către SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România în perioada 30.06.2009 – 18.12.2009.

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

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile indirecte refacturate contestatoarei de către .X. NV .X., în condițiile în care deși prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat relația de afiliere, serviciile prestate nu au fost analizate din punct de vedere al relației juridice dintre acestea.

În fapt, în luna decembrie 2008, SC .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în contul 628 – „Alocare cheltuieli indirecte .X.” suma de .X. lei reprezentând alocarea la sfârșitul anului 2008 de către compania mamă – .X.

NV .X. a costurilor sale indirecte efectuate de către departamentele de resurse umane, financiar cercetare, dezvoltare și marketing.

Alocarea s-a realizat pe baza unui procentaj de 8,54% din cifra de afaceri a sucursalei din România la 31.12.2008.

Totodată, în luna decembrie 2009, SC .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în contul 628 – „Alocare cheltuieli indirecte .X.” suma de .X. lei reprezentând alocarea la sfârșitul anului 2009 de către compania mamă – .X. NV .X. a costurilor sale indirecte efectuate de către departamentele mai sus menționate.

Alocarea s-a realizat prin estimare, pe baza unui procentaj de 8.54% aferent anului 2008, calculat la cifra de afaceri realizată în anul 2009 de către sucursala din România.

În cele doua situații mai sus menționate, procentul de 8.54% a fost stabilit ca raport între costurile indirecte totale ale .X. NV .X. la nivel de grup și cifra de afaceri totală, aferente anului 2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli indirecte refacturate nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, întrucât nu există o corectă corelare între alocarea de costuri și în același timp și de venituri de către .X. NV .X., respectiv aceasta a alocat către sucursala din România doar costuri.

Astfel, pentru perioadele mai sus menționate a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei.

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

“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.”

Potrivit pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **“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.”**

Din aceste texte de lege, se reține ca principiu general că orice cheltuială, pentru a fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, SC .X. NV .X. – sucursala .X. este parte afiliată cu SC .X. NV .X., SC .X. .X., SC X NV .X., X NV .X. și SC X LTD.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. NV .X. – sucursala .X. în mod eronat a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând costurile indirecte refacturate de .X. NV .X., având în vedere faptul că aceasta a alocat către SC .X. NV .X. – sucursala .X. doar costuri, constându-se astfel că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Costurile indirecte refacturate de .X. NV .X. au fost efectuate de departamentele resurse umane, financiar, cercetare, dezvoltare și marketing.

Așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv dosarul prețurilor de transfer întocmit de SC .X. NV .X. – sucursala .X., costurile indirecte refacturate de către societatea mamă se referă în principal la următoarele cheltuieli: consumabile, personal închiriat, birotică, cheltuieli cu poșta, asigurarea echipamentelor, verificări și inspecții, persoane la dispoziția întreprinderii, publicitate, publicații, speze bancare, diverse costuri financiare etc.

De asemenea, potrivit dosarului prețurilor de transfer, beneficiile pentru SC .X. NV .X. – sucursala .X., ca urmare a refacturării de către societatea mamă a cheltuielilor indirecte, au fost următoarele:

- Asigurarea unei îndrumări strategice;
- Utilizarea mării experiențe în domeniul operațional și de strategie a membrilor consiliului de administrație al .X., fapt care permite creșterea rentabilității sediului permanent;
- Comunicarea cunoștințelor și a bunelor practici existente;
- Economii cu costurile, deoarece asigurarea acestor servicii, la nivel corporativ înseamnă că nu este necesar ca aceste servicii să fie duplicate (sau chiar executate) local;
- Studiile de piață legate de propunerea de investiții (toată activitatea de cercetare este executată de către sediul central);
- Îmbunătățirea activității locale în urma discuțiilor cu managerii Proiectului;
- Asigurarea de modele și instrumente financiare pentru facilitarea conducerii Proiectului și reducerii riscului acestuia;
- Economii cu costurile, deoarece entitatea locală nu trebuie să își angajeze propriul personal în sectorul financiar/resurse umane/etc.;
- Operațiuni eficiente și protecție obținute în urma standardizării mijloacelor de protecție juridică;
- Operațiuni eficiente în urma duplicării reduse a acțiunilor și economii la scară ce permit companiilor din cadrul grupului să funcționeze mai simplu.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a cheltuielilor mai sus menționate pentru a stabili concret natura acestora având în vedere faptul că SC .X. NV .X. – sucursala .X. este parte afiliată cu SC .X. NV .X..

Potrivit Ghidului de Prețuri de Transfer Pentru Companii Multinaționale și Administrații Fiscale, costurile indirecte reprezintă „costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).”

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

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

(4)

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

[...]”.

Totodată, pct.48 și pct.49 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, 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 desfășurate.

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

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza

tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

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

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.

Așa cum s-a reținut anterior, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a cheltuielilor indirecte refacturate de SC .X. NV .X.. Astfel, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă natura acestor cheltuieli, respectiv dacă acestea reprezintă cheltuieli cu serviciile de management, consultanță și asistență tehnică și dacă au fost prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului.

Totodată, referitor la definiția persoanelor afiliate, art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„[...]”

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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(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.”

Potrivit prevederilor pct.41 din Hotărârea Guvernului 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:

“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.

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că 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, cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.

Se reține că refacturarea unor astfel de servicii trebuie analizată din punct de vedere al relației juridice dintre cele două societăți având în vedere că, deși prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat relația de afiliere, respectiv cele două societăți fac parte din același grup, organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct. 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la serviciile prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului și care prevede că la analiza **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.**

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

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

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și 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.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. .X. / 12.07.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze aceste cheltuieli și să stabilească dacă au fost efectuate în scopul desfășurării activității SC .X. NV .X. – sucursala .X. și au fost respectate prevederile legale cu privire la serviciile prestate de nerezidenți afiliați, respectiv dacă au contribuit la realizarea de venituri impozabile în funcție de prevederile legale în vigoare.

În funcție de încadrarea acestor cheltuieli în una din categoriile precizate mai sus se va proceda la analizarea naturii acestora avându-se în vedere că noțiunea de „*management*” reprezintă activitatea de a conduce într-un context dat, de către un grup de persoane care au de atins un obiectiv comun, în conformitate cu finalitățile organizației din care fac parte și care presupune utilizarea cunoștințelor personale pentru a adapta metodele, tehnicile specifice la un context determinat, iar noțiunea de „*asistență*” are înțeles de a secunda, a ajuta pe cineva să ducă la îndeplinire o activitate începută, astfel că, aceste servicii nu întotdeauna pot fi cuantificate, putând consta în discuții, recomandări, îndrumări, punerea la dispoziție de către prestator a cunoștințelor și experienței proprii, etc., dar care pot conduce la obținerea de rezultate mai performante, așa cum rezultă și din dosarul

prețurilor de transfer în care se precizează că urmare refacturării costurilor indirecte de către SC .X. NV .X. au fost obținute beneficii de către sucursală constând în asigurarea unei îndrumări strategice, utilizarea mării experiențe în domeniul operațional și de strategie a membrilor consiliului de administrație al .X., comunicarea cunoștințelor și a bunelor practici existente, etc.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile directe refacturate de SC .X. NV .X. – societatea mamă sucursalei din România, în condițiile în care contestatoarea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, în lunile decembrie 2008 și în anul 2009, SC .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în contul 628 – „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, sumele de .X. lei, respectiv de .X. lei reprezentând refacturarea de către SC .X. NV .X. a costurilor directe, respectiv: servicii subcontractare, închirieri mașini, închirieri birou, rambursări diverse și alte servicii, cazare, restaurant, transport, terțe părți etc.

De asemenea, în luna decembrie 2009, SC .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în contul 628 – „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de design și inginerie facturate de SC .X. .X..

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. / 12.07.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu au putut stabili dacă tranzacțiile efectuate între SC .X. NV .X. – sucursala .X. și SC .X. NV .X. sunt la „lungimea brațului” întrucât aceste cheltuieli trebuiau mai întâi acceptate ca fiind efectuate și apoi să se stabilească dacă tranzacțiile între părțile afiliate sunt la preț de piață.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli a sumelor mai sus menționate, SC .X. NV .X. – sucursala .X. nu a prezentat documente justificative cu privire la efectuarea acestor cheltuieli stabilind în sarcina sucursalei un impozit pe profit în sumă totală de .X. lei astfel:

Sumele de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului IV 2008 și de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2009 au fost stabilite ca urmare a refacturării de către SC .X. NV .X. a costurilor directe, iar suma .X. lei reprezintă impozit pe profit stabilit pentru anul 2009 ca urmare a înregistrării cheltuielilor cu serviciile de design și inginerie facturate de SC .X. .X..

În susținerea contestației, societatea precizează că deține documente justificative, documente pe care le anexează în susținerea contestației.

În drept, sunt incidente prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizate la pct. 1 din prezenta decizie, potrivit căroră, la calculul profitului impozabil sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, **“următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

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

[...]”.

Potrivit pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

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

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”, iar potrivit pct. 49 din același act normativ, **„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 acestor servicii.

Pentru serviciile de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza acestora trebuie avute în vedere principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, SC .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în evidența contabilă costurile directe refacturate de SC .X. NV .X., respectiv servicii subcontractare, închirieri mașini, închirieri birou, rambursări diverse, etc.

În dosarul prețurilor de transfer întocmit de SC .X. NV .X. – sucursala .X. sunt menționate costurile directe efectuate pentru proiectul din România, respectiv achiziții de echipamente de mici dimensiuni; subcontractare servicii; verificări și inspecții; transport personal; costuri poștale, de recepție, restaurant; speze bancare, etc.

De asemenea, se reține că SC .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu serviciile de design și inginerie facturate de SC .X. .X..

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./12.07.2010, organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe considerentul că sucursala nu a prezentat documente justificative privind efectuarea acestor cheltuieli, neputându-se stabili dacă tranzacțiile efectuate între SC .X. NV .X. – sucursala .X. și SC .X. NV .X. sunt la „lungimea brațului” întrucât trebuiau mai întâi acceptate ca fiind efectuate și apoi dacă tranzacțiile între părțile afiliate sunt la preț de piață.

Referitor la definiția persoanelor afiliate, art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

„[...]”

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.”

Așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, SC .X. NV .X. – sucursala .X. este parte afiliată cu SC .X. NV .X., SC .X. .X., SC X .X., X NV .X. și SC X LTD.

La art.11 alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

“(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.”

Potrivit prevederilor pct.41 din Hotărârea Guvernului 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:

“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.

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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, cum este cazul de față, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional, 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.

Se reține că în susținerea contestației SC .X. NV .X. – sucursala .X. depune copii ale facturilor emise de SC .X. NV .X. și o serie de documente, netraduse în limba română, pe baza cărora, susține contestatoarea, au fost emise facturile.

Din analiza documentelor depuse de contestatoare (anexa 2), referitor la costurile directe refacturate de SC .X. NV .X., se reține că au fost depuse „invoice – uri” emise către SC .X. NV .X. – sucursala .X. pentru perioadele ianuarie - decembrie 2008, ianuarie – martie 2009 și iunie – decembrie 2009.

La fiecare invoice sunt anexate o serie de documente netraduse în limba română, reprezentând situații, analize, precum și facturi emise direct către SC .X. NV .X. de diverși furnizori.

De asemenea, din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că în acestea se regăsesc numele unor persoane, având calitatea de angajați ai .X. NV .X. ce lucrează pentru proiectul din România, pe funcția de suport din afara șantierului, așa cum rezultă din dosarul prețurilor de transfer. Exemplu: în documentele anexate la invoice-ul aferent lunii mai 2009 se regăsește numele X, documentele nefiind traduse în limba română nu se poate stabili dacă acestea se referă la cheltuielile directe refacturate de .X. NV .X. și dacă justifică aceste cheltuieli.

Totodată, în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de design și inginerie facturate de SC .X. .X., se reține că au fost depuse invoice – uri la care au fost anexate o serie de situații, de asemenea netraduse în limba română.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. / 12.07.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele mai sus menționate, pentru a stabili dacă în baza acestora, serviciile în cauză au fost efectiv prestate și dacă se justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu aceste servicii.

Se reține că organele de inspecție fiscală au analizat aceste cheltuieli cu serviciile numai din punct de vedere al deductibilității acestora la calculul profitului impozabil conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să analizeze aceste servicii, din punct de vedere al prevederilor art. 7 pct. 21 lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la relația de afiliere dintre sucursală, .X. NV .X. și SC .X. .X., deși în raportul de inspecție fiscală s-a constatat că cele trei societăți fac parte din același grup.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct. 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare date în explicarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și care se referă la servicii de management și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului.

Se reține că, refacturarea unor astfel de servicii trebuie analizată din punct de vedere al relației juridice dintre sucursală, .X. NV .X. și .X. .X.. Organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct.49 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, conform căroră, la analizarea **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.**

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 brat 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 brat, potrivit caruia 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 internaționale de impunere, evitând astfel răspunsuri unilaterale la probleme multilaterale.”

În ceea ce privește natura serviciilor de consultanță de management se reține că, având în vedere definiția noțiunii de „management” fiind activitatea de a conduce într-un context dat, de către un grup de persoane care au de atins un obiectiv comun, în conformitate cu finalitățile organizației din care fac parte și care presupune utilizarea cunoștințelor personale pentru a adapta metodele, tehnicile specifice la un context determinat și definiția noțiunii de „asistență” ce are înțeles de a secunda, a ajuta pe cineva să ducă la îndeplinire o activitate începută, aceste servicii nu întotdeauna pot fi cuantificate, putând consta în discuții, recomandări, îndrumări, punerea la dispoziție de către prestator a cunoștințelor și experienței, etc. dar care pot conduce la obținerea de rezultate mai performante. Astfel, în vederea stabilirii realității prestării serviciilor se impune ca necesară analizarea atât a serviciilor ce pot fi cuantificate, cât și a celor necuantificabile conform documentelor anexate de contestatoare, precum și analizarea rezultatelor societății respectiv, dacă, urmare serviciilor de consultanță, asistență, design și inginerie a crescut cifra de afaceri a sucursalei, respectiv profitul realizat.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii

obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

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

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și 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.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. .X. / 12.07.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspekție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere

contestată, să reanalizeze cheltuielile directe refacturate de .X. NV .X., precum și cheltuielile cu serviciile de design și inginerie facturate de SC .X. .X. și să stabilească dacă au fost prestate în scopul desfășurării activității .X. NV .X. – sucursala .X. și dacă au fost respectate prevederile legale cu privire la serviciile prestate de nerezidenți afiliați, respectiv dacă au contribuit la realizarea de venituri impozabile sau dacă reprezintă costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare între persoanele afiliate din interiorul grupului.

Pentru incadrarea corectă a cheltuielilor cu prestarile de servicii reglementate în mod expres prin art. 21 (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se va reanaliza prioritar realitatea prestării serviciilor în cauză și necesitatea acestor servicii pentru activitatea desfășurată de societate pe baza documentelor prezentate pentru care se va solicita traducerea autorizată, precum și relația de afiliere între cele trei societăți.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă este deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuiala cu amortizarea unui autoturism, în condițiile în care .X. NV .X. – sucursala .X. are în dotare mijloace de transport care deservește persoanele de conducere ale acesteia.

În fapt, în luna iunie 2009, .X. NV .X. – sucursala .X. a înregistrat în contul 213 – „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” achiziția unui mijloc fix în sumă totală de .X. lei constând în autoturism marca .X. H1 VAN, pentru care a calculat amortizare în sumă de .X. lei/lună începând cu data de 01.07.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu este deductibilă la calculul profitului impozabil cheltuiala cu amortizarea autoturismului mai sus menționat întrucât .X. NV .X. – sucursala .X. are în dotare mijloace de transport care deservește persoanele de conducere ale acesteia.

În drept, art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. i și lit. n din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

„(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.”

[...]

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

[...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții”.

Din textele de lege menționate mai sus, se reține faptul că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile cu amortizarea, precum și cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale unei persoane juridice, au deductibilitate limitată.

La art. 24 alin. (1), alin. (2) și alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se precizează:

„(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.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”

[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

[...]

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că mijlocul fix amortizabil reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Totodată, se reține că pentru achiziționarea autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale .X. NV .X. – sucursala .X., cheltuielile cu amortizarea fiscală au deductibilitate limitată la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./12.07.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată,

.X. NV .X. – sucursala .X. are în dotare mijloace de transport (autoturisme) care deserveșc persoanele de conducere ale acesteia, astfel că sucursala în mod eronat a calculat și înregistrat cheltuiala cu amortizarea autoturismului marca .X. X atâta timp cât aceste cheltuieli au deductibilitate limitată, așa cum s-a reținut mai sus.

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele contestatoarei referitoare la faptul că art. 21 alin. (3) lit. n din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu limitează deducerea cheltuielii cu amortizarea autovehiculului achiziționat întrucât aceasta limitare este reglementată de art. 24 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționat, potrivit căruia amortizarea fiscală se calculează numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n, respectiv numai pentru cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu funcții de conducere și de administrare.

De asemenea, argumentele referitoare la faptul că autoturismul achiziționat nu a fost folosit în mod exclusiv de un salariat și a fost folosit în interesul sucursalei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatoarea nu anexează documente din care să rezulte că autoturismul a fost utilizat pentru producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit în sarcina .X. NV .X. – sucursala .X. impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesușținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF 519/2005 care precizează:

„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;

[...].”

4. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, având în vedere că prin prezenta decizie la pct. nr. 1 și pct. nr. 2, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei (.X. lei + .X. lei), a fost desființată Decizia de impunere nr. .X./12.07.2010, iar la pct. nr. 3 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei contestația formulată de .X. NV .X. – sucursala .X. a fost respinsă ca neîntemeiată, iar din Raportul de

inspecție fiscală nr. .X. / 12.07.2010 și anexele la acesta nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care a fost respinsă contestația și cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care a fost desființată decizia de impunere contestată, iar stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, se va desființa parțial Decizia de impunere si pentru suma totală de **.X. lei** cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă .X. NV .X. – sucursala .X. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unor autoturisme, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că acestea sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, au o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg pentru fiecare autoturism și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

În fapt, în luna iunie 2009, .X. NV .X. – sucursala .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziționării unui autoturism marca .X. H1 VAN.

De asemenea, în luna martie 2010 sucursala a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziționării unui autoturism marca .X. L 200.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) pe considerentul că autoturismele mai sus menționate sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, au o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

În drept, art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere a TVA, precizează :

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru

vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹".

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține că autoturismele .X. H1 VAN și .X. L 200 achiziționate de .X. NV .X. – sucursala .X. în luna iunie 2009, respectiv martie 2010 sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, au o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care să nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că autoturismele achiziționate nu au fost folosite în mod exclusiv de un salariat și au fost folosit în interesul sucursalei, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât .X. NV .X. – sucursala .X. nu

anexează documente din care să rezulte aceasta, respectiv contracte, certificate de înmatriculare ale autoturismelor și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit în sarcina .X. NV .X. – sucursala .X., taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF 519/2005 care precizează:

„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;

[...].”

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, 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 nu au acordat .X. NV .X. – sucursala .X. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România, pe considerentul că aceasta nu a achitat nici un fel de obligații la bugetul de stat, nu a depus declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA, nu a putut fi identificat la sediul declarat, fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în data de 23.10.2008, .X. NV .X., în calitate de cumpărător, a încheiat cu SC .X..X. .X., în calitate de contractor, contractul de construcție a instalațiilor prin care contractorul se obligă să proiecteze, construiască, finiseze și în urma probelor de recepție cu rezultate satisfăcătoare să livreze cumpărătorului instalația.

În perioada 30.06. – 18.12.2009, SC .X..X. .X. cu sediu permanent în România, comuna .X. a emis către .X. NV .X. – sucursala .X. un număr de opt facturi fiscale în valoare totală de .X. lei pentru care contestația și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat sucursalei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată intrucât urmare verificării efectuată la SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România s-a constatat că aceasta nu a

achitat nici un fel de obligații la bugetul de stat, nu a depus declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA și nu a putut fi identificată la sediul declarat.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere că nu au putut verifica tranzacțiile efectuate între cele două societăți, furnizorul neputând fi identificat, au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au reconsiderat tranzacțiile ca neavând scop economic, constatându-se nerespectarea prevederilor art. 145 alin. (2) din legea mai sus menționată.

În drept, art. 145 alin.(1), alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

a) operațiuni taxabile;
[...].”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează :

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

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

[...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură fiscală.

Acestea se coroborează cu prevederile pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

"Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale

electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială."

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

"Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția

intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană

impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că furnizorul SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România nu a declarat nici un fel de obligații la bugetul de stat, nu a depus deconturi de TVA pentru perioada 13.04.2009 – 30.04.2010, Declarațiile informative 394 privind achizițiile și livrările efectuate pe teritoriul României, bilanțuri contabile semestriale și anuale, iar din deplasarea la domiciliul declarat din comuna .X. județul .X. nu s-a identificat nici o societate - sediu permanent SC .X..X. .X. și nu a fost identificat vreun reprezentant legal al acesteia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au reconsiderat tranzacțiile ca neavând un scop economic, constatându-se nerespectarea prevederile art. 145 alin. (2) din legea mai sus menționată.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC .X..X. .X. cu sediul permanent în România fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului de completare, pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura în parte, care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă prestările de servicii au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate desfășurat de societate, dacă au fost efectiv realizate, respectiv dacă potrivit contractului de construcție, contractorul SC

.X..X. .X. cu sediul permanent în România a construit instalațiile care fac obiectul contractului și dacă aceste instalații au fost livrate cumpărătorului, respectiv dacă s-a efectuat recepția finală astfel încât să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și dacă aceste servicii sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, faptul că societatea furnizoare care a emis facturile de prestări servicii nu a fost identificată la sediul declarat, nu a depus declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere.

Mai mult, se reține că în susținerea contestației, .X. NV .X. – sucursala .X. a depus, conform anexei 3, deconturi de TVA aferente perioadelor septembrie – decembrie 2009 și ianuarie – iunie 2010, precum și Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național pentru semestrul II al anului 2009 și semestrul I al anului 2010.

De asemenea, conform anexai 3, .X. NV .X. – sucursala .X. susține că a depus ordine de plată care certifică plata TVA de către SC .X..X. .X., aceste ordine de plată nefiind traduse în limba română.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează servicii pe bază de facturi și acceptă înregistrarea acestora în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea de servicii, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate.

Așadar, se reține că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și nu au analizat dacă societatea justifică utilizarea acestor bunuri în scopul prevăzut la art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și condițiile impuse de pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

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

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

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

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și 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.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin raportul de inspekție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./12.07.2010 organele de inspekție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.145 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fără să menționeze în ce sens nu au fost acestea respectate, pentru reanalizarea situației privind TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, pe perioada verificată se va face aplicarea

prevederilor art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Astfel, urmează să se desființeze parțial decizia de impunere contestată, referitoare la taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

7. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie la pct. nr. 5 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** (**.X. lei + .X. lei**) a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. NV .X. – sucursala .X.**, iar la pct. nr. 6 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** a fost desființată Decizia de impunere nr. **.X./12.07.2010**, iar din Raportul de inspecție fiscală nr. **.X. / 12.07.2010** și anexele la acesta nu se poate stabili cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care a fost respinsă contestația și cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care a fost desființată decizia de impunere contestată, iar stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, se va desființa decizia de impunere pentru suma totală de **.X. lei** cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

8. În ceea ce privește suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, precum și în ceea ce privește contestația formulată de **SC .X. NV .X. – sucursala .X.** împotriva Deciziei nr. **.X. / 12.07.2010** privind nemodificarea

bazei de impunere, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de sucursală, în condițiile în care .X. NV .X. – sucursala .X., prin contestația formulată, nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată, .X. NV .X. – sucursala .X. nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, stabilită de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X. / 12.07.2010.

SC .X. NV .X. – sucursala .X. contestă Decizia nr. .X./12.07.2010 de nemodificare a bazei de impunere.

În susținerea contestației societatea nu aduce argumente sau documente referitoare la Deciziei nr. X / 12.07.2010 privind nemodificarea bazei de impunere.

În drept, la art.206 alin. (1) lit. c și lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct. 2.4. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care precizează:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care

să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de .X. NV .X. – sucursala .X. ca nemotivată și nesuținută cu documente pentru suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, precum și pentru contestația formulată împotriva deciziei nr. .X./12.07.2010 de nemodificare a bazei de impunere.

9. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./08.07.2010, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a se poate pronunța asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de **X lei**, în condițiile în care nu are competență materială de soluționare având în vedere cuantumul sumei contestate.

În fapt, prin Dispoziția nr. .X./08.07.2010 organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale aferentă trimestrului I 2010 cu suma totală de Xlei, pe baza următoarelor considerente:

- .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca urmare a neadmiterii deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii reprezentând design și inginerie
- .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca urmare a neadmiterii deductibilității cheltuielilor cu amortizarea unui mijloc fix
- Xlei reprezintă chiria unui apartament folosit de un angajat al sucursalei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:

“Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodata, art. 209 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

„(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 București, 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, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, 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, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

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.”

Intrucat măsurile stabilite în sarcina SC .X. NV .X. – sucursala .X. prin Dispoziția de măsuri nr. .X./08.07.2010 vizează *diminuarea pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei*, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii specializate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice unde are domiciliul fiscal contestatoarea, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art. 209 alin. (1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de faptul că se contestă două acte administrative fiscale diferite, respectiv Decizia de impunere nr. .X./12.07.2010 și Dispoziția privind diminuarea pierderii fiscale nr. .X./08.07.2010, nu poate fi stabilită o altă competență de soluționare decât cea care rezultă din contestarea fiecărui act administrativ fiscal luat individual.

Prin urmare pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale a Finantelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala in calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri, pentru a face aplicarea art. 207 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere nr. .X. / 12.07.2010 referitoare la suma totala de **X lei** reprezentand impozit pe profit în suma de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. NV .X. – sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X. / 12.07.2010 pentru suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. NV .X. – sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X. / 12.07.2010 referitoare la suma totală de **X lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

4. Transmiterea contestației formulata de .X. NV .X. – sucursala .X. împotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie

fiscala nr. .X./08.07.2010 Directiei Generale a Finantelor Publice X, spre
competenta soluționare.

5. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. NV
.X. – sucursala .X. împotriva Deciziei nr. X / 12.07.2010 privind
nemodificarea bazei de impunere

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

DIRECTOR GENERAL
X