

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.158/29.08.2006

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. U S A

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice a judetului - Activitatea de Control Fiscal, prin adresa cu privire la contestatia formulata de **S.C. U S.A.** impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala.

Societatea contesta:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Totodata, contestatoarea solicita anulara Dispozitie de masuri precum si anulara masurii de compensare a obligatiilor fiscale suplimentare contestate cu impozitul pe profit achitat in plus si cu TVA de rambursat.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.177 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data comunicarii catre contribuabil a Deciziei de impunere, comunicare facuta in data de 04.10.2005 potrivit mentiunii inscrisa de contestatoare pe adresa de inaintare, anexata la dosaul cauzei, si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice a judetului asa cum reiese din stampila aplicata pe aceasta, respectiv 28.10.2005 .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 , art.177 si art. 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de S.C. U S.A.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de control fiscal, societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

1). Referitor la cheltuielile cu managementul, contestatoarea sustine ca a incheiat Contractul cu societatea C Franta prin care aceasta se obliga sa presteze servicii de asistenta generala in materie de strategie si gestiune, coordonare si asistenta in materie comerciala si in politici de comunicare, asistenta financiara, cercetare-dezvoltare, etc.

Desi contractul a fost semnat la data de 12.06.2003, partile au determinat ca se va aplica pentru perioada cuprinsa in intervalul de la 1 ianuarie 2003 pana la 31.12.2003.

Contestatoarea considera ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile de management pe perioada ianuarie - mai 2003.

In sustinerea contestatiei S.C. U S.A. din Iasi argumenteaza ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare la data semnarii contractului, respectiv ca impozitul pe profit se calculeaza anual. Desi legiuitorul a stabilit a fi calculat anual a dispus la art.20 alin.1 din actul normativ invocat sa se efectueze plati trimestriale urmand ca la sfasitul anului sa se procedeze la o definitivare a situatiei.

Ca urmare a celor prezentate societatea sustine faptul ca, in ceea ce priveste cheltuielile nedecarate intr-un anumit trimestru al anului fiscal, acestea pot fi declarate in celelalte trimestre si chiar la sfarsitul anului fiscal micsorand profitul pentru anul financiar respectiv. Singura diferenta pentru contribuabil si pentru bugetul general consolidat este ca suma platita in contul impozitului pe profit in trimestrele anterioare aceluia in care este introdusa cheltuiala deductibila vor fi mai mari.

Totodata, contestatoarea sustine ca prevederile art.9 pct.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 si ale pct.9.14 din HG nr.859/2002 nu prevad o anumita data din cuprinsul anului fiscal la care sa existe forma scrisa a unui contract de prestari servicii pentru ca societatea sa beneficieze de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management prestate in baza acestuia de unde se poate trage concluzia ca forma scrisa a contractului de management poate fi disponibila oricand in cuprinsul anului fiscal atat timp cat nu s-a incheiat anul fiscal.

In ceea ce priveste argumentele organului de inspectie fiscala conform carora aceste cheltuieli sunt nedeductibile deoarece *“legea dispune pentru viitor ea neavand putere retroactiva”* precum si faptul ca, pe perioada ianuarie - mai 2003, societatea nu avea contract in forma scrisa contestatoarea aduce in sustinere urmatoarele argumente:

Asa cum este admis in doctrina si practica juridica principiul neretroactivitatii legii presupune ca o lege in sens de act normativ emis de o autoritate cu prerogative legislative isi produce efecte la intrarea sa in vigoare urmand astfel a se reglementa numai relatiile sociale ulterioare intrarii sale in vigoare, adica numai pentru viitor. Astfel, societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a facut o confuzie intre principiul neretroactivitatii legii si principiul fortei obligatorii a contractului prevazut de art.969 alin.1 din Codul Civil potrivit caruia *“Conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante”*. De asemenea, acelasi act normativ prevede la art.942 *“Contractul este acordul de vointa intre doua sau mai multe persoane spre a constitui sau stinge intre dansii un raport juridic”*.

Potrivit celor prezentate contestatoarea sustine ca principiul neretroactivitatii legii nu are cum sa se aplice in materia contractuala partilor fiindu-le permis sa incheie acte juridice cu *“putere retroactiva”* care sa faca dovada existentei relatiei contractuale dintre parti pe o perioada anterioara datei incheierii respectivului in scris.

In concluzie, pentru perioada ianuarie - mai 2003, partile au incheiat contractul de management cu scopul crearii unui document scris care sa confirme existenta raporturilor juridice pe perioada anterioara semnarii sale, care au constat in servicii de management de catre C astfel ca, principiul neretroactivitatii invocat de catre organul de inspectie fiscala nu poate sa justifice ignorarea existentei contractului ce confirma existenta raporturilor dintre parti.

Contestatoarea considera ca a respectat si cea de-a doua cerinta a art.9 pct.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, respectiv ca a beneficiat in mod efectiv de serviciile de management prestate de C avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au contestat prestarea acestor servicii pe perioada ianuarie - mai 2003.

In ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie fiscala conform careia societatea a inregistrat cheltuieli de management F pe baza de cheltuieli previzionale pe care le considera cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit stabilindu-se deductibilitatea acestora la data primirii facturii de la C Franta

contestatoarea sustine ca nu are relevanta juridica in sustinerea celor constatate deoarece modul in care a actionat societatea este o reflectare a faptului ca la momentele respective nu fusese inca incheiat un in scris care sa confirme relatia contractuala dintre societate si prestator, ceea ce nu insemna, totusi ca un astfel de in scris nu ar fi putut fi incheiat ulterior si nici ca sumele ar avea un caracter nedeductibil. Insasi conduita societatii contestatoare de a considera nedeductibile cheltuielile aferente contractului si de a considera aceste cheltuieli drept deductibile doar la primirea facturii fiscale si achitarii acestora este expresia unei conduite conforme cu legea si nu poate fi folosita ca un argument care sa sustina incalcarea legii din partea contestatoarei.

Nu se poate interpreta faptul ca este vorba de incheierea unor contracte de management fictive deoarece societatea a dovedit pe perioada verificarii existenta efectiva a relatiei contractuale, serviciile fiind efectiv prestate in beneficiul S.C. U S.A.

Totodata, contestatoarea sustine ca si in situatia in care nu ar fi acceptate argumentele prezentate in vederea faptului ca organele de inspectie fiscala nu au considerat data semnarii contractului ca fiind 12.06.2003 ci data de 19.06.2003, data la care a fost inregistrat contractul de catre societate. Considera ca este nelegala calificarea acestei date ca fiind data incheierii formei scrise a contractului de management atat timp cat nici o lege din Romania nu confera inregistrarii astfel de efecte asa incat, data incheierii formei scrise a Contractului de management este data de 12.06.2003.

2. Referitor la cheltuielile efectuate in baza Contractului incheiat cu B Elvetia, contestatoarea sustine ca societatea C a fost preluata de catre GRUPUL B la data de 01.01.2004. In aceste circumstante societatea a incheiat un contract de management cu B SA prin care aceasta se obliga sa presteze servicii intre care si servicii de contabilitate, control financiar, asigurari, audit, marketing, etc. Totodata, contestatoarea sustine ca toate serviciile cuprinse in contractul de management au fost prestate de aceleasi persoane care au prestat in perioada anterioara serviciile in baza contractului incheiat cu C.

La art.5 din contract se prevede ca acesta produce efecte pentru o perioada de un an incepand cu data de 1 anuarie 2004 pana la data de 31.12.2004.

Pentru serviciile prestate in baza contractului incheiat cu B SA societatii i-au fost emise doua facturi.

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au considerat data inregistrarii contractului ca fiind data cand incepe sa produca efecte juridice au stabilit ca, respectivele cheltuieli de

management pentru perioada anterioara datei de 3 decembrie 2004 nu ar putea fi considerate ca fiind cheltuieli deductibile conform art.21 pct.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal pe considerentul ca nu ar fi indeplinita cerinta formei scrise a contractului pe aceasta perioada. Invocand neretroactivitatea legii civile organul de inspectie fiscala a considerat sumele in cauza ca nefiind deductibile la calculul impozitului pe profit si ca societatea datoreaza impozit pe profit pe perioada pana la data de 03.12.2004 calculand drept sume deductibile numai a patra parte din valoarea celei de-a doua facturi emise.

Avand in vedere prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal contestatoarea sustine ca legea nu impune cerinta formei scrise a contractului de servicii de management pentru deductibilitatea cheltuielilor efectuate in baza acestuia.

Din dispozitiile relevate de Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal contestatoarea sustine ca acestea nu conditioneaza existenta unui contract in forma scrisa care sa fie anterior prestarii serviciilor de management asa cum se prevedea in Legea nr.414/2002 ci se refera doar la necesitatea incheierii existentei unor contracte un baza carora serviciile sa fie prestate.

Potrivit principiilor libertatii contractuale si a autonomiei de vointa in materie comerciala este suficient acordul de vointa a partilor pentru a considera contractul incheiat, forma acestuia punandu-se doar *ad probationem* in ceea ce priveste raporturile dintre parti iar intrucat organul de inspectie fiscala este tert fata de contract, contractul fata de el este un fapt juridic ce poate fi dovedit prin orice mijloace de proba si nicidecum numai cu inscrisuri .

Nici prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal nu se mai refera expres la necesitatea existentei unor contracte in forma scrisa.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala ignora faptul ca potrivit Codului Fiscal impozitul pe profit se determina anual existand obligatia de plata trimestriala cu titlu de impozit pe profit aferent anului fiscal. Argumentul organului de inspectie fiscala in privinta aplicabilitatii principiului neretroactivitatii legii sunt vadit eronate potrivit celor prezentate in contestatie privind contractul de management incheiat cu C Franta.

Pe cale de consecinta, urmare a celor prezentate contestatoarea sustine ca stabilirea de organele de inspectie fiscala a impozitului pe profit este nelegala.

Ca urmare, in baza principiului *accessorium sequitur principale* contestatoarea invoca nelegalitatea stabilirii in sarcina

acesteia a dobanzilor si a penalitatilor de intarziere aferente, urmand ca acestea sa fie anulate si sa se constate ca nu sunt datorate .

Din aceleasi motive prezentate contestatoarea sustine ca necesara anulara si a masurilor impuse prin Dispozitia de masuri avandu-se in vedere ca ar avea efect inregistrarea in contabilitate a unor rezultate financiare nereale si contrare dispozitiilor legale aplicabile.

Totodata, S.C. U S.A. invoca faptul ca a achitat suplimentar impozitul pe profit suma nefiind datorata bugetului iar organele de inspectie fiscala au efectuat compensarea nelegala a acesteia cu sumele reprezentand impozit pe profit stabilit in sarcina societatii ca urmare a inspectiei fiscale.

Ca urmare, contestatoarea solicita anulara masurii privind refuzul de a i se restitui sumele achitate fara a fi datorate.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala eronat au aplicat masura compensarii sumelor considerate a fi datorate cu titlu de impozit pe profit, respectiv au compensat suma stabilita cu titlu de impozit pe profit suplimentar cu sumele reprezentand TVA de rambursat din decontul lunii iunie 2005.

De asemenea, contestatoarea sustine ca in mod eronat organele de inspectie au constatat, la cap.VI din raportul de inspectie fiscala, faptul ca societatea ar fi fost de acord cu compensarea sumelor stabilite suplimentar cu TVA de rambursat la 30 iunie 2004 in realitate societatea s-a opus la efectuarea acestei compensari. Astfel, contestatoarea sustine ca pentru ca acest drept la rambursare sa poata fi in mod efectiv exploatat prin recunoasterea sa de catre organul competent se impune anulara masurii nelegale a compensarii efectuate de organele fiscale.

Totodata, intelege sa utilizeze proba cu inscrisuri in dovedirea pretentiilor formulate.

Potrivit celor prezentate contestatoarea solicita anulara partiala a Raportului de inspectie, a Deciziei de impunere si a Dispozitiei de masuri in ceea ce priveste obligatiile fiscale privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor efectuate in baza contractelor de management cu B SA, respectiv C, considerate nedeductibile de organele de inspectie fiscala si sa se constate ca:

1.Societatea nu datoreaza impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente;

2. Societatea are dreptul sa beneficieze de deductibilitate a acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit aferent anului 2003 si

pe cale de consecinta, pierderea fiscala pe anul 2003 este in quantum mai mare decat a stabilit organul de inspectie fiscala;

3. Sa dispuna anularea masurilor nelegale impuse in sarcina societatii prin Dispozitia de masuri;

4. Sa se restituie societatii impozitul pe profit virat in plus de societate pentru anul 2004 si care a fost compensat ilegal cu impozitul pe profit suplimentar stabilit eronat de organele de inspectie fiscala.

5. Sa se dispuna anularea masurii de compensare a diferentei de impozit pe profit suplimentar cu sume reprezentand TVA de rambursat la data de 30 iunie 2005.

II. Prin Decizia de Impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de inspectie fiscala s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au constatat urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului cu optiune de rambursare a soldului negativ de taxa pe valoarea adaugata pentru luna mai 2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat soldul sumei negative a TVA provenita din decontul lunii mai 2005 in decontul lunii iunie 2005, depus la directia finantelor publice conform prevederilor art.53 alin.(1) din HG nr.44/2004, se considera renuntare la solutionarea decontului depus pentru luna mai 2005 urmand ca prin prezenta verificare sa fie solutionat decontul lunii iunie 2005 prin care se solicita rambursarea TVA.

In ceea ce priveste impozitul pe profit

Perioada verificata 01.01.2003 - 31.12.2004.

A) Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2003 societatea prezinta pierdere fiscala. Aceasta a fost diminuata cu cheltuielile de management F pentru perioada ianuarie - mai 2003, inregistrate in contabilitate in baza Contractului incheiat cu C Franta, considerate de societate ca fiind deductibile la stabilirea impozitului pe profit la data de 30.06.2003.

Organul de control a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit intrucat contractul de prestari de servicii este incheiat la data de 19.06.2003 si potrivit principiilor de drept legea dispune numai pentru viitor neavand putere retroactiva.

Astfel ca, pentru perioada 01.01.2003 - 19.06.2003, societatea nu are incheiat contract in forma scrisa si in consecinta nu poate deduce cheltuielile de management F pentru aceasta perioada .

Actele normative incalcate sunt art.9 pct.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si pct.9.14 din HG nr.859/2002 .

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2003 societatea a inregistrat astfel de cheltuieli pe baza de calcule previzionale pe care le considera nedeductibile la calculul impozitului pe profit, deductibilitatea acestora stabilindu-se la data primirii facturii de la C Franta.

Ca urmare, s-a stabilit in sarcina societatii pierderea fiscala iar pentru impozitul pe profit suplimentar datorat pe trim. II au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere pentru perioada 25.07.2003 - 25.10.2003.

B) Pentru anul 2004, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2004 societatea a inregistrat cheltuieli reprezentand contravaloare taxa de management F pentru anul 2004 datorata societatii B SA Elvetia in baza contractului pentru comisionul de management. In cursul anului 2004 societatea a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, considerandu-le deductibile la data de 31.12.2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat contractul a fost incheiat la data de 03.12.2004 si potrivit principiului de drept civil conform caruia legea dispune pentru viitor, neavand putere retroactiva rezulta ca pentru perioada 01.01.2004 - 03.12.2004 societatea nu are incheiat contract in forma scrisa si pe cale de consecinta nu poate deduce cheltuielile de management F pentru aceasta perioada. Organele de inspectie fiscala a acordat drept de deducere pentru cheltuielile de management F pentru luna decembrie 2004 iar diferenta este nedeductibila la calculul profitului impozabil.

Actele normative incalcate sunt art.21 pct.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.48 din HG nr.44/2004.

Ca urmare, s-a stabilit in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

C) Pentru anul 2004 societatea a virat impozit pe profit in plus fata de datorat, suma care s-a compensat cu impozitul pe profit suplimentar stabilit prin prezentul raport de inspectie.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile

organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

I.) In ceea ce priveste:

**impozit pe profit stabilit suplimentar;
dobanzi aferente impozitului pe profit;
penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.**

1.a) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta suma trebuia inregistrata in decizia de impunere in conditiile in care decizia de impunere se emite pentru obligatiile suplimentare de plata.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, s-au constatat diferente suplimentare de impozit pe profit precum si faptul ca: *"Pentru anul 2004 societatea a virat in plus fata de datorat, suma care s-a compensat cu impozitul stabilit suplimentar prin prezentul raport de inspectie fiscala in suma de, ramanand de virat suma de [...]"*.

De asemenea, si din adresa Activitatii de control fiscal rezulta ca: *" Prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma dedin care s-a compensat cu impozitul pe profit achitat in plus pentru anul 2004 suma de [...]"* .

In drept, conform prevederilor art.83 *"Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat"* din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata:

"(1) Impozitele, taxele, contributiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

[...]

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri".

La art.92 *"Obiectul și funcțiile inspecției fiscale"* din același act normativ, se prevede :

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

Mai mult, potrivit pct.107.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

“a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;”

astfel incat din interpretarea textelor de lege rezulta ca decizia de impunere se emite pentru obligatii suplimentare de plata.

Din analiza deciziei de impunere contestata si a anexei la aceasta, respectiv Raportul de inspectie fiscala, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au in scris in decizia de impunere diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar fata de cat si-a constituit si declarat societatea ca obligatie datorata si nu diferenta de plata a obligatiei bugetare, tinand cont de viramentele efectuate de societate, contrar dispozitiilor Codului de Procedura Fiscala enuntate si normelor date in aplicare.

De asemenea, se retine ca potrivit art.84 alin.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform caruia: *“(6) **Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora**”* astfel incat, decizia de impunere este susceptibila de executare pentru sumele pe care le cuprinde, de la data comunicarii, fapt ce da expresie principiului executarii *“ex officio”* a actului administrativ fiscal.

Ca urmare, diferenta de impozit pe profit a fost in scrisa in mod eronat in decizia de impunere, intrucat aceasta nu mai reprezinta impozit pe profit de plata potrivit retinerilor de mai sus, fapt pentru care se va anula Decizia de impunere pentru aceasta suma.

In ceea ce priveste accesoriile calculate se retine faptul ca desi impozitul pe profit in scrisa in decizia de impunere, dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pentru suma efectiva de plata rezultata din raport, asa cum de altfel se precizeaza si prin adresa Activitatii de control fiscal: *“Calculul accesoriilor pentru diferenta de impozit pe profit s-a efectuat in conformitate cu prevederile Ordinului nr.149/15.02.2005 privind modul de calcul al dobanzilor aferente sumelor reprezentand eventuale diferente intre impozitul pe profit platit la data de 25 ianuarie a*

anului urmator celui de impunere si impozitul pe profit datorat conform declaratiei de impunere intocmite pe baza situatiei financiare anuale”.

1.b) Referitor la:

**dobanzi aferente impozitului pe profit pe anul 2003;
penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
pe anul 2003;
impozit pe profit pe anul 2004;
dobanzi aferente impozitului pe profit pe anul 2004;
penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
pe anul 2004**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile de management F la calculul impozitului pe profit, pe perioada ianuarie - mai 2003 si respectiv 01.01 - 03.12.2004, in conditiile in care acestea nu au fost executate in baza unui contract scris.

Perioada verificata: 01.01.2003 - 31.12.2004.

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile, pe perioada ianuarie - mai 2003, reprezentand cheltuieli cu managementul F, in baza Contractului de prestari servicii intragrup, incheiat cu C Franta in data de 19.06.2003, ulterior executarii serviciilor.

Pe anul 2004, societatea a inregistrat cheltuieli cu taxa de management, pentru perioada 01.01. - 03.12.2004, in suma de 2.195.546 lei, datorata societatii B SA Elvetia in baza Contractului pentru comisionul de management nr.1606/03.12.2004.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe perioada ianuarie - mai 2003 si, respectiv pe perioada 01.01.2004 - 03.12.2004, pe motiv ca, intrucat contractele de prestari servicii au fost incheiate la data de 19.06.2003, respectiv la data de 03.12.2004, pe aceste perioade societatea nu are incheiate contracte in forma scrisa.

Totodata, aceste cheltuieli au fost inregistrate drept cheltuieli nedeductibile pe baza de calcule previzionale, deductibilitatea acestora stabilindu-se la data primirii facturii.

Ca urmare, a fost diminuata pierderea inregistrata de societate pe anul 2003, drept pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere pentru impozitul pe profit suplimentar datorat pe trim.II 2003 ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor de management F.

In ceea ce priveste anul 2004, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

In drept, pe anul 2003 sunt aplicabile prevederile art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit caruia:

“ Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

*s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, **în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă** și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”*

Iar la pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, dat in explicitarea celor precizate mai sus, se prevede ca:

*“9.14. [...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, **să fie executate în baza unui contract scris** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.*

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.”

Pe anul 2004 sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, conform carora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmtoarele conditii:

*- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, **sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprind date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele*

percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca pentru acceptarea la deducere a cheltuielilor cu managementul F pe perioada ianuarie - iunie 2003 si ianuarie - 03.12.2004 societatea trebuia sa prezinte contracte in forma scrisa din care sa rezulte prestatorii, termenele de executie, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Intrucat serviciile efectuate nu au fost executate in baza unor contracte incheiate cu societatile prestatoare, pe perioadele constatate la verificarea fiscala, se retine ca societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management.

Se retine faptul ca legiuitorul a conditionat deductibilitatea acestora de existenta unui contract incheiat intre parti care sa fie pus in executare potrivit clauzelor referitoare la tarife percepute, prestatori, termene de executie, etc.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia in cele doua contracte a prevazut clauze prin care acestea se aplica retroactiv iar conform art.969 alin.1 din Codul Civil “*Conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante*”, se retine faptul ca potrivit dispozitiilor art. 5 din Codul Civil “*Nu se poate deroga prin conventii sau dispozitii particulare**), la legile care interesează ordinea publica și bunele moravuri”. Or, potrivit dispozitiilor Legii nr.414/2002 si Legii nr.571/2003, acte normative care prin domeniul de reglementare, intereseaza ordinea publica, vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente iar vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate si nu sa deroge de la acestea.

Astfel, vointa juridica care sta la baza contractului trebuie sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate intrucat prevederile contractelor incheiate intre parti intra in vigoare si produc efecte juridice

de la data incheierii acestora iar clauzele potrivit carora contractele sunt valabile si pe perioade anterioare datei la care au fost incheiate nu pot deroga de la principiul de drept conform caruia legea dispune numai pentru viitor, neavand putere retroactiva. Principiul neretroactivitatii legii isi are ratiunea in faptul ca nimeni nu-si poate dirija conduita dupa reguli care inca nu exista, astfel incat, partile contractante trebuie sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi existente.

Ca urmare, societatea nu poate sa-si includa in contractele incheiate clauze cu aplicabilitate retroactiva datei la care acestea au fost incheiate, explicitarea normei legale este suficient de clara pentru participantii la viata economica. Prin folosirea de catre legiuitor a sintagmei "*serviciile [...] sa fie executate in baza unui contract*" neputandu-se presupune ca partile pot sa-si fixeze cadrul contractual privind termenele, tarifele, valoarea totala a contractului ulterior prestarii in fapt a serviciilor de consultanta, asa cum sustine contestatoarea sau faptul ca legea nu prevede expres forma ad probationem a contractului, fiind suficienta demonstrarea cu orice mijloc de proba.

Referitor la afirmatia contestatoarei conform careia aceste servicii au fost efectiv prestate pe perioada ianuarie - iunie 2003 si 01.01 - 03.12.2004, respectiv pana la data incheierii in forma scrisa a contractelor de prestari servicii si astfel a respectat si cea de-a doua cerinta a art.9 pct.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, aceasta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat legiuitorul a sanctionat cu nedeductibilitatea cheltuielilor si aspectul formal, respectiv existenta conventiilor intre parti, cele doua conditii, trebuind a fi indeplinite cumulativ.

Totodata, se retine ca afirmatia societatii conform careia la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2003 organele de inspectie fiscala eronat au considerat data incheierii contractului de prestari servicii ca fiind 19.06.2003 intrucat contractul a fost semnat la data de 12.06.2003 nu este relevanta deoarece potrivit celor consemnate in raportul de inspectie fiscala la pag.3 "*pierderea fiscala stabilita a fost redusa cu suma de lei reprezentand cheltuieli de management F pentru luna ianuarie - mai 2003 [...]*" nefiind afectat rezultatul financiar pe luna iunie 2003.

Avand in vedere cele prezentate in mod legal organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea pe perioada ianuarie - mai 2003 cu impozitul pe profit aferent cheltuielilor de management si a calculat diferenta de impozit pe profit pe perioada 01.01 - 03.12.2004 astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit.

Pe cale de consecinta, in baza prevederilor art.24 din Legea nr.414/2002 coroborate cu OG nr.61/2002, republicata si ale art.114 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, se datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar si avandu-se in vedere si principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere pentru neplata al termen a impozitului pe profit.

In ceea ce priveste solicitarea contestatoarei privind anularea masurii de compensare a obligatiilor stabilite suplimentar cu impozitul pe profit achitat se retine ca, desi in mod eronat organele de inspectie fiscala s-au exprimat in sensul efectuarii unei "compensari" intre impozitul pe profit stabilit suplimentar si impozitul pe profit virat in plus de societate pe anul 2004, in fapt organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe profit de plata, tinand cont de viramentele efectuate de societate, aceasta nefiind de natura compensarii prevazuta de Codul de Procedura Fiscala.

In ceea ce priveste solicitarea contestatoarei privind anularea masurii de compensare a obligatiilor de plata cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat se retine ca aceasta operatiune nu a facut obiectul Raportului de inspectie fiscala, nefiind nici de competenta organelor de inspectie fiscala.

II. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Iasi, Activitatea de control fiscal, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care prin Dispozitia de masuri nu se stabilesc diferente de obligatii fiscale.

In fapt, prin Dispozitia de masuri organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC U SA urmatoarele masuri:

- inregistrarea in evidenta contabila a diferentelor de impozit pe profit si TVA si virarea acestora;
- arhivarea documentelor in ordine cronologica;
- inregistrarea documentelor contabile la perioada la care se refera.

In drept, art.179 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum

și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează: [...]

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

Potrivit pct.1 din Anexa nr.2 la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind msurile stabilite de organele de inspectie fiscala: *“Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini masurile stabilite”*.

Masura stabilita in sarcina SC U SA prin Dispozitia de masuri nu priveste stabilirea unor diferente suplimentare de obligatii fiscale intrucat stabilirea impozitelor si taxelor se efectueaza potrivit dispozitiilor art.83 si urmatoarele din Codul de procedura fiscala.

Se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, acestea neavand caracterul unor titluri de creanta fiscala, fiind expres si limitativ prevazute de Codul de Procedura Fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere dosarul privind contestatia SC U SA va fi transmis spre competenta solutionare Directiei generale a finantelor publice Iasi - Activitatea de control fiscal, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.83 alin.1 lit.b), art.84 alin.6 si art.92 din OG nr.92/2003, republicata, pct.107.1 din HG nr.1050/2004, art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002, pct.9.14 din HG nr.859/2002, art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, pct.48 din HG nr.44/2004, OMFP nr.1939/2004 coroborate cu art.177 si art.179 din Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Anularea Deciziei de impunere pentru impozitul pe profit achitat.

2. Respingerea contestatiei formulata de **SC U SA** ca neintemeiata, pentru:

dobanzi aferente impozitului pe profit pe
anul 2003;
penalitati de intarziere aferente impozitului
pe profit pe anul 2003;
impozit pe profit pe anul 2004;
dobanzi aferente impozitului pe profit pe
anul 2004;
penalitati de intarziere aferente impozitului pe
profit pe anul 2004

3. Transmiterea contestatiei SC U SA in ceea ce priveste
capatul de cerere formulat impotriva Dispozitiei de masuri, spre
competenta solutionare Activitatii de Control Fiscal in calitatea sa de
organ emitent.

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

ANEXA LA DECIZIA NR.158/29.08.2006

IMPOZIT PE PROFIT

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu comisiioane,
servicii de consultanta, management, prestari servicii;

PROCEDURA

- contestatie indreptata impotriva dispzitei de masuri
 - anulara deciziei de impunere pentru sume reprezentand diferente suplimentare fata de cat si-a stabilit societatea si nu diferente de plata
- NOU