

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA nr. 323/20.10.2004

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de **S.C. "S" S.R.L.** cu privire la adresa Parchetului de pe langa Curtea de Apel prin care s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de administratorul societatii comerciale motivat de faptul ca nu sunt intocmite elementele constitutive ale infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art.13 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Prin Decizia nr.78/2004 s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de **S.C. "S" S.R.L.** impotriva procesului verbal incheiat de organele de control din cadrul Directie controlului fiscal, urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Urmare a solicitarilor Directiei generale de solutionare a contestatiilor, Parchetul de pe langa Curtea de Apel remite o copie a Rezolutiei prin care se face trimitere doar la sesizarea inaintata de organele de control la intocmirea procesului verbal .

Urmare a adresei Directiei generale de solutionare a contestatiilor prin care se solicita precizari in legatura cu scoaterea de sub cercetare penala a administratorului societatii pentru sesizarea inaintata in completarea unei alte sesizari ca urmare a incheierii Procesului verbal Directia controlului fiscal transmite adresa Parchetului de pe langa Curtea de Apel prin care se face precizarea: "*Dosarul a avut ca obiect aspectele semnalate de dumneavoastra prin sesizarile penale .*"

Societatea contesta masurile dispuse de organul de control prin procesul verbal , prin care aceasta este obligata la plata :

- impozitului pe profit;
- dobanzilor aferenta impozitului pe profit;
- penalitatilor de intarziere impozit pe profit.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.169(1), art.174 si art.178 din Ordonanta nr. 92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata.

I. Prin contestatia formulata societatea invoca sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

1. S.C. "S" S.R.L. contesta impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente cheltuielilor inregistrate in baza contractului de comision din 2002 incheiat cu persoana fizica straina X reprezentant al societatii "MD" cu sediul in Monaco, ce are ca obiect identificarea de clienti pe piata externa pentru produsul matrite.

In baza unei adrese societatea imputerniceste persoana fizica straina X sa reprezinte societatea in raport cu firma "T" SRL din Torino si SC "Y" SNC raspunzand de aducerea la indeplinire a obligatiilor contractuale.

Contestatoarea prezinta in sustinere o serie de adrese din care rezulta comunicari efectuate de persoana fizica straina X cu privire la verificarile pieselor de proba si matritelor din punct de vedere tehnic efectuate la "T" SRL Torino si SC "Y" SNC precum si o alta adresa prin care se aduc precizari cu privire la identificarea unor potentiali clienti pentru inceperea de noi colaborari in ceea ce priveste proiectarea si fabricarea de matrite.

Societatea contestatoare motiveaza ca organele de control trebuiau sa ia in considerare toate documentele care fac parte din contract.

Referitor la constatarea organelor de control potrivit careia din adresa reiese faptul ca firmele mentionate nu sunt clienti ai **S.C. "S" S.R.L.** si ca aceasta nu a primit comenzi si nu a livrat produse catre acestea, contestatoarea aduce in sustinere un Raportul intocmit in baza adresei respective iar in urma acestuia administratorul s-a deplasat la Linz Austria pentru a studia posibilitatea incheierii unor contracte iar negocierea cu "V" dureaza si la data curenta.

De asemenea, referitor la constatarea organelor de control conform careia relatia cu persoana fizica straina X nu a generat venituri contestatoarea sustine ca din evidenta prezentata rezulta ca a inregistrat luna de luna cheltuiala respectand principiul independentei exercitiului conform caruia o cheltuiala trebuie inregistrata in contabilitate in perioada la care se refera contravaloarea sumei datorate neafectand rezultatul fiscal de la o perioada la alta.

Societatea contestatoare precizeaza ca a respectat prevederile art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 precum si ale pct.9.14 din HG nr.859/2002 deoarece a prezentat si dovedit realitatea serviciilor efectuate de catre persoana fizica straina X, a incheiat Contractul de

comision din anul 2002 precizand toate datele referitoare la prestator, durata contractului, obligatiile prestatorului si valoarea totala a contractului si a inregistrat cheltuielile efectuate in favoarea persoanei fizice straine X pe intreaga perioada a contractului si, pe cale de consecinta, nu datoreaza obligatiile fiscale calculate in sarcina sa.

2. S.C. "S" S.R.L. contesta impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente cheltuielilor reprezentand plati efectuate in luna iunie 2003 societatii "C" S.R.L. cu sediul in Torino.

Societatea contestatoare considera ca sumele sunt deductibile fiscal, organele de control aplicand eronat prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, intrucat deducerea s-a efectuat in baza contractului incheiat intre "C" SRL si **S.C. "S" S.R.L.** si a facturii externe nr.13/09.04.2003 care a fost achitata conform dispozitiei de plata valutara externa in data de 02.06.2003. Contravaloarea facturii a fost inregistrata in contabilitate pe cheltuieli de exploatare in luna septembrie 2003, prin nota contabila 46570, conform Raportului administratorului societatii, in momentul in care societatea a primit documentele justificative care atesta efectuarea prestatiilor.

Contestatoarea aduce in sustinere urmatoarele documente:

Lucrari efectuate din mai 2002 pana in februarie 2003;

Proiect de maxima electrica;

Proiect de maxima termica;

Studiu lay-out stabiliment nou construit;

Proiect de maxima;

Asistenta tehnica;

Studiu pentru toate masinile utilaje ce trebuie utilizate,

din care reiese ca prestatorul extern a intocmit proiectele pentru instalatiile de climatizare, incalzire si termice pentru spatiul ce urmeaza a se construi pe terenul pe care societatea il detine in Str. Grivitei inaintand si ofertele pentru devizele referitoare la instalatii.

Totodata, precizeaza ca proiectele pentru instalatiile de climatizare, incalzire si termice pentru spatiul ce urmeaza a se construi au fost intocmite avand la baza proiectele pentru obiectivul "hala productie si birouri " intocmit de SC "P" SRL ce au fost prezentate organelor de control dar nu au fost mentionate in procesul verbal.

De asemenea, contestatoarea motiveaza ca este imposibil ca intr-un timp atat de scurt prestatia efectuata de "C" SRL sa produca venituri si faptul ca nici un act normativ nu precizeaza perioada in care o cheltuiala inregistrata in contabilitate sa fie aferenta veniturilor impozabile pentru a fi considerata deductibila fiscal.

Ca urmare, societatea sustine ca incadrarea facuta de organele de control la art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 este eronata si

considera platile inregistrate in luna septembrie 2003 pe cheltuieli de exploatare sunt deductibile fiscal si nu datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale calculate.

3. S.C. "S" S.R.L. contesta impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente cheltuielilor cu prestarile de servicii efectuate in baza contractului de prestari servicii incheiat in anul 2003 cu S.C." A" S.R.L. .

Contestatoarea sustine ca organele de control au considerat ca nu poate proba realitatea prestatiei efectuata de S.C. "A" S.R.L. si aduce in sustinere urmatoarele motivatii:

Contractul de prestari de servicii din anul 2003 are ca obiect *"efectuarea de lucrari de proiectare de stante si studiul programelor de masinare in sistem CAM pentru piesele de caroserie DB30, DB33, DB36, DB37, DB38, DB39"* .

In baza autorizatiei de perfectionare activa societatea efectueaza operatiuni de import temporar de materii prime si materiale de la "T" SRL Torino- Italia.

Contestatoarea are incheiate contracte de prestari servicii cu societati din tara carora le trimite spre prelucrare bunurile importate temporar in baza avizelor de insotire a marfii impreuna cu desenele pieselor si proiectele stantelor.

In conformitate cu contractul de comision incheiat cu persoana fizica straina X in anul 2002, aceasta instiinteaza lunar societatea cu privire la calitatea pieselor trimise in Italia.

Printr-o adresa persoana fizica straina X a instiintat societatea ca piesele nu sunt la cotele cerute si solicita modificarea matritelor.

In baza Contractului de prestari servicii incheiat cu S.C. "A" S.R.L., dupa un studiu aprofundat al proiectelor pentru care se acorda asistenta tehnica in baza unei adrese se comunica care sunt modificarile ce urmeaza a fi facute pentru a se aduce piesele la cotele cerute.

Societatea detine modificari ale proiectelor pentru reperatele mai sus mentionate prin care dovedeste ca operatiunea a avut loc si care au fost aratate echipei de control insa acestea au constatat ca din verificarile anterioare cu privire la reperatele DB30, DB33, DB36, DB37, DB38, DB39 serviciile de proiectare contractate cu S.C. "A" S.R.L. nu mai aveau obiect

Organele de control nu au retinut faptul ca au fost facturate catre beneficiarul extern piese auto, mostre si o parte din operatiile aferente reperelor si nu au avut in vedere ca numai cele care nu au fost exportate necesitau modificari ale proiectelor.

Fata de aspectul mentionat de organele de control potrivit caruia societatea nu a prezentat refuzuri sau reclamatii din partea

beneficiarului extern contestatoarea sustine ca aceasta s-a efectuat prin adrese transmise de persoana fizica straina X.

Dupa efectuarea modificarilor societatea a exportat matritele si a realizat venituri impozabile si ca urmare nu datoreaza impozitul pe profit calculat .

4. Societatea contesta impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente cheltuielilor cu materiile prime importate in sistem de perfectionare activa, motivand ca valoarea materiilor prime (elemente normalizate), importate in sistem temporar de la societatea "Y" SPA Italia, in baza Autorizatiei de perfectionare activa a fost inclusa in cheltuieli de exploatare si este cuprinsa in valoarea exportului pe care societatea l-a efectuat beneficiarului extern "T" SRL Torino.

Totodata, sustine ca organele de control ar fi trebuit sa observe ca veniturile inregistrate de societate s-au majorat cu valoarea elementelor normalizate inclusa pe cheltuieli de exploatare iar inregistrarea acestor cheltuieli in contabilitate s-a efectuat in baza deconturilor justificative intocmite de societate si vizate de catre Directia Regionala Vamala. De mentionat este ca societatea nu a inregistrat in contabilitate elementele normalizate la data primirii de la beneficiarul extern organizand evidenta extracontabila ci numai pe cele aprovizionate de la SC "Y" SNC Italia.

Potrivit celor sustinute contestatoarea considera ca a facut dovada ca operatiunea a fost efectuata in realitate astfel ca, organele de control au stabilit eronat ca nedeductibila aceasta cheltuiala.

5. S.C. "S" S.R.L. contesta impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente exportului, motivand ca societatea a realizat o prestare de serviciu pentru care beneficiaza de cota de 12,5 % pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor din exportul de servicii in total venituri realizate.

Contestatoarea sustine ca desfasoara o prestare de serviciu la export constand in intocmirea proiectelor si matematicii produselor exportate, fapt ce nu a fost consemnat in actul de control astfel ca, a incasat valuta in conturile bancare din Romania si se incadreaza in art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit pentru partea ce corespunde ponderii veniturilor incasate din export in volumul total al veniturilor. De asemenea, sustine ca a calculat cota redusa de impozit pe

profit numai la veniturile realizate din activitatea de proiectare si matematica a produselor exportate.

Totodata, contestatoarea se prevaleaza de prevederile art.2 pct.2 si ale pct.2.13 din HG nr.22/2003 de modificare si completare a HG nr.859/2002 sustinand ca i se aplica cota redusa de impozit pentru exporturile complexe in care sunt incluse si serviciile de proiectare.

In ceea ce priveste prestarile de servicii efectuate de societate pentru SC "E" SRL Italia pentru care organele de control au constatat ca nu poate beneficia de cota redusa de impozit pe profit conform pct.2.8 din HG nr.859/2002 contestatoarea sustine ca Legea nr.345/2002, la art.33 alin.2, prevede ca o conditie de forma ca documentele justificative pentru serviciile contractate cu beneficiarii din strainatate sunt factura externa, factura fiscala si contractele incheiate cu partenerii externi **sau comenzile acestora**. Fata de cele precizate contestatoarea sustine ca serviciile de proiectare s-au realizat in baza comenzilor si totusi, chiar in conditiile in care s-a incasat contravaloarea prestarilor de servicii organele de control au stabilit ca nu beneficiaza de cota redusa de impozit pe profit.

Ca urmare a celor prezentate contestatoarea considera ca a respectat prevederile art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002, pct.2.4 si 2.8 din HG nr.859/2002 si potrivit pct.2.13 din HG nr.859/2002 beneficiaza de cota redusa de 12,5% la calculul profitului impozabil pentru partea din profitul impozabil ce corespunde ponderii veniturilor incasate din export in total venituri.

II. Prin procesul verbal incheiat de Directia Controlului Fiscal, s-au constatat urmatoarele :

Urmare a adresei formulate de Inspectoratul Politiei Judetenedin, o echipa de control a efectuat o verificare fiscala la **S.C. "S" S.R.L.**, pentru perioada aprilie 2003 - septembrie 2003, avand ca obiect *"stabilirea cuantumului valorii impozitelor si taxelor care au fost diminuate prin introducerea in evidentele contabile de cheltuieli nereale"*.

Potrivit art.13, lit.I din O.G. nr.70/1997, asa cum a fost modificata prin O.G. nr.62/2002, aprobata prin Legea nr.49/2003 administratorul societatii a dat declaratie pe propria raspundere prin care se mentioneaza ca au fost prezentate toate documentele privind evidenta contabila a societatii si certifica realitatea si legalitatea operatiunilor efectuate si consemnate in documentele justificative , in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile veniturile si cheltuielile.

Din verificarile efectuate asupra documentelor puse la dispozitia organului de control s-au constatat urmatoarele:

1. In anul 2003 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile obligatiile de plata catre persoana fizica straina X , reprezentant al societatii "MD" cu sediul in Monaco, in baza Contractului de comision nr.1/2002, ce are ca obiect identificarea de clienti pe piata externa pentru produsul matrite.

Pentru aceste cheltuieli societatea a prezentat Contractul din anul 2002, corespondenta intre societate si persoana fizica straina X rezident in Monaco constand in adrese.

Din corespondenta prezentata de societate organele de control au constatat ca persoana fizica straina X a comunicat societatii ca a verificat daca produsele expediate au fost corect efectuate fara sa probeze realizarea obiectului contractului de identificare de noi clienti pentru produsul matrite in conditiile in care "T" din Torino este client al societatii anterior incheierii Contractului de comision din anul 2002 asa cum rezulta din factura nr. 402634/19.09.2002.

De asemenea, organele de control au constatat ca dintr-o adresa remisa de persoana fizica straina X reiese ca "*s-ar putea incepe noi colaborari pentru proiectarea si fabricarea matritelor*" insa din analiza balantelor analitice a clientilor rezulta ca firmele mentionate nu sunt clienti ai **S.C. "S" S.R.L.** nefiind livrate produse sau servicii catre aceste firme si nefiind primite comenzi de la aceste societati deci, cheltuielile angajate pe relatia persoana fizica straina X nu au generat venituri .

Referitor la structura contractului incheiat cu persoana fizica organele de control au constatat lipsa datelor referitoare la modalitatile de evaluare a serviciilor contractate, la termenele de executie a serviciilor, la termenele de verificare a efectuarii prestatiilor, la defalcarea cheltuielilor in perioada de valabilitate a contractului. Lipsa acestor date precum si absenta unor situatii de lucrari care sa prezinte natura serviciului prestat, data la care acestea au fost realizate, cheltuielile angajate de prestator, lipsa pretului, respectiv tariful perceput pentru realizarea serviciului nu probeaza realitatea efectuarii serviciilor contractate.

In consecinta, conform prevederilor art.9 alin.1 si art.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 si a pct.9.14 din H.G. nr.859/2002, organele de control au constatat nedeductibilitatea cheltuielilor de consultanta pentru care au calculat **impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere** .

2. In luna septembrie 2003, S.C. "S" S.R.L. a inregistrat pe cheltuieli plati efectuate in luna iunie 2003 societatii "C" SRL cu sediul in Torino.

Societatea a prezentat organului de control urmatoarele documente: contractul fara data si numar, legalizat in anul 2003, factura externa nr.13/09.04.2003, dispozitia de plata externa, raportul administratorului S.C. "S" S.R.L. si proiectul de climatizare pentru noul sediu.

Din analiza continutului contractului privind prestarile efectuate de catre "C" SRL in favoarea S.C."S" S.R.L. organul de control a constatat lipsa unor date referitoare la: tarifele percepute, la termenele de executie, defalcarea cheltuielilor pe durata realizarii contractului, receptia lucrarilor, modul de evaluare a acestora.

Din Raportul intocmit de administratorul societatii reiese ca "C" SRL a emis factura externa nr.13/09.04.2003, S.C. "S" S.R.L. a intocmit DPVE din 2003 iar in luna septembrie 2003 a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea acesteia motivand ca a primit documentele justificative in aceasta luna, fara ca acest raport sa contina alte date referitoare la lucrarile executate, receptia acestora si modalitatea de evaluare.

Mai mult, din analiza documentelor contabile s-a constatat ca S.C. "S" S.R.L. nu detine constructia la care se face referire in proiectul denumit "Constructie industrială" .

In consecinta, conform prevederilor art.9 alin.1 si art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 si a pct.9.14 din H.G. nr.859/2002, organele de control au constatat nedeductibilitatea fiscala a acestora, drept pentru care au calculat **impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere** .

3. Referitor la cheltuielile inregistrate in baza contractului de prestari servicii incheiat cu S.C. "A" S.R.L., in luna iunie 2003, s-a constatat:

Pentru aceste cheltuieli societatea prezinta Contractul de prestari servicii ce are ca obiect efectuarea de lucrari de proiectare de stante si studiul programelor de masinare in sistem CAM pentru piesele de caroserie, facturile fiscale 5966107/30.06.2003 si 5966109/30.06.2003 si fisa contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti"

Din nota de constatare reiese ca la data incheierii contractului, S.C. "A" S.R.L. nu avea personal calificat in domeniul proiectarii si nici nu detinea licente pentru programe informatice destinate proiectarii, angajand ulterior, o persoana cu specializarea - inginer mecanic precum si faptul ca

nu a efectuat cheltuieli cu realizarea obiectului contractului decat cheltuieli salariale conform declaratiei administratorului acestei societati.

Totodata, din declaratia data de administratorul S.C. "A" S.R.L. rezulta ca nu mai sunt alte contracte de prestari servicii si nici acte aditionale incheiate cu **S.C. "S" S.R.L** si prezinta o adresa transmisa catre **S.C. "S" S.R.L.**, semnata de persoana angajata ce are calitatea de inginer mecanic prin care se comunica acesteia ca sunt necesare modificari datorita realizarii necorespunzatoare a diverselor elemente, propunere ce nu a fost confirmata de beneficiar si nici demonstrata cu documente din care sa reiasa ca prestatia s-a efectuat.

De atfel intre contractul incheiat si din adresa mentionata mai sus rezulta neconcordante referitoare la tipul prestatiilor efectuate si valoarea tarifelor negociate.

Organele de control au constatat ca societatea nu a probat transmiterea proiectelor de matrite pe care le-a contractat sau a modificarilor de proiecte catre societatile prelucatoare respectiv societatea "F" nu a prezentat reclamatii sau refuzuri din partea beneficiarului "T" SRL care sa justifice modificarile produselor deci nu justifica cu documente realitatea efectuarii prestatiilor.

Din verificarile anterioare, organele de control au constatat aspectele:

SC "U" SA trimite catre **S.C. "S" S.R.L** piese turnate din fonta DB36 iar ulterior societatea trimite aceste piese pentru prelucrare catre SC "R" SA. In luna septembrie 2002 societatea trimite catre "T" SRL Italia piese auto DB33, DB37, DB 38 si DB39.

In luna octombrie 2002 SC "U" SA trimite catre **S.C. "S" S.R.L** piese turnate din fonta DB30, iar in decembrie 2002 societatea trimite spre prelucrare catre societatea "F" SA aceste piese .

In luna decembrie 2002 SC "P" SA trimite catre **S.C. "S" S.R.L** matrita DB 30 .

In luna martie 2003 **S.C. "S" S.R.L** trimite catre "T" SRL Italia matrita de stantat DB30.

In luna aprilie 2003 **S.C. "S" S.R.L** trimite catre "E" SNC Italia modificare proiect DB30.

Prin urmare, avand in vedere aspectele consemnate, societatea nu poate proba realizarea in fapt a prestatiilor contractate, organele de control stabilind, conform prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, nedeductibilitatea fiscala a cheltuielii si calculand in sarcina societatii **impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere.**

4. Referitor la suma inregistrata de societate in contul 601"Cheltuieli cu materii prime si materiale", in luna iulie 2003 si

august 2003, organul de control a constatat faptul ca societatea nu detine spatii amenajate pentru productie, nu are salariati direct productivi si nu organizeaza flux de productie.

Din analiza inregistrarilor contabile organele de control au constatat ca societatea efectueaza temporar operatiuni de import de elemente normalizate de la firma SC "Y" SPA Italia iar ulterior achita contravaloarea materiilor prime importate conform DPVE.

Prelucrarea materiei prime in produse finite se face de diversi operatori specificati in Autorizatia de perfectionare activa dupa care aceste produse finite sunt exportate catre "T" SRL Italia.

In vederea clarificarii prevederilor art.111 din Regulamentul operatiunilor vamale aprobat de Legea nr.141/1997 referitoare la regimul de perfectionare activa organele de control au solicitat Directiei Regionale Vama precizarea tipului de import care confirma operatiunile de import temporar iar inregistrarea acestora in conturile de stocuri este nejustificata intrucat societatea nu devine proprietar al acestora, acestea trebuiau inregistrate in contul 8032"Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare".

Ca urmare, societatea nu prezinta documente justificative prin care sa se faca dovada consumului de materii prime, adica bonuri de consum si fisele limite de consum si nu probeaza organizarea unui proces de productie.

In consecinta, conform prevederilor art.9 alin.7 lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, organele de control au stabilit nedeductibilitatea fiscala a sumei si au calculat **impozit pe profit, dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere** .

5. Referitor la cota redusa de impozit pe profit pe perioada 01.04.2003 - 30.09.2003 organele de control au constatat urmatoarele:

In perioada verificata societatea a efectuat operatiuni de import temporar de materii prime si materiale de la parteneri externi care sunt transmise spre prelucrare la diversi prestatori din tara: SC "R" SA, SC "U" SA, "P" SA cu care are incheiat contract de prestari servicii. Acestea transmit produsele finite catre **S.C. "S" SRL** care la randul ei factureaza catre partenerii externi si exporta produsele obtinute de la prestatori din tara. **S.C. "S" SRL** inregistreaza prestatiile efectuate de prestatori din tara astfel:

% = 401	total factura
461	contravaloarea serviciilor efectuate de terti
4426	TVA deductibila
4111 =	total factura
704	contravaloarea serviciilor efectuate de SC "S" SRL

461 contravaloarea serviciilor efectuate de terti.

Conform contractelor incheiate agentul economic avea obligatia evidentierii facturilor de prestari servicii in conturile de cheltuieli respectiv venituri si nu in contul 461 "Debitori diversi".

Din analiza documentelor primare a rezultat ca produsele exportate nu au fost realizate din activitatea proprie a societatii astfel ca, nu sunt respectate prevederile art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002 si ale pct.2.4 din HG nr.859/2002.

In ceea ce priveste prestarile de servicii efectuate de societate pentru "E" SNC Italia se retin aspectele consemnate in Decizia nr. 70/2003 care invoca adresa directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice astfel ca, intrucat societatea nu a prezentat contracte pentru serviciile efectuate catre beneficiarul extern nu poate beneficia de cota redusa de impozit pe profit conform pct.2.8 din HG nr.859/2002.

6. Referitor la inregistrarea efectuata in contul 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", organele de control au constatat ca in luna iulie 2003 societatea a inregistrat cheltuieli cu salariile, cu deplasarile externe si cheltuieli cu diurna pentru salariatii societatii "F" facturate societatii verificate.

Astfel in baza prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 organele de control au stabilit ca fiind nedeductibila fiscal si au calculat impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative invocate, se retine :

1. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente cheltuielilor cu comisioanele, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii contravaloarii serviciilor de identificare de clienti pe piata externa in vederea vanzarii produsului matrite, achitata persoanei fizice straina X reprezentant al societatii "MD" cu sediul in Monaco, in baza Contractului de comision din anul 2002 in conditiile in care societatea nu probeaza cu documente realitatea efectuarii unor astfel de servicii.

Perioada verificata : aprilie 2003 - septembrie 2003.

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma achitata persoanei fizice straine X

reprezentant al societății "MD" cu sediul în Monaco cu care, societatea a încheiat Contractul de comision din anul 2002.

Obiectul Contractului de comision din anul 2002, anexat la pag.163-165 din dosarul cauzei, constă în identificarea de clienți pe piața externă pentru vânzarea produselor matrite iar la art.3 din contract se prevede:

"Comisionarul se angajează:

- a) Să caute furnizori pentru bunurile amintite la Art.1;*
- b) Să semneze acte de angajament cu furnizorii, în limitele conferite de prezentul contract, în nume propriu și pe cheltuielile comitentului;*
- c) Să asiste la predarea bunurilor beneficiarului, împreună cu delegatul comitentului."*

La art.5 din contract se prevede modalitatea de plată respectiv *"Pentru îndeplinirea obiectului contractului cu deplină respectare a tuturor clauzelor acestuia, îi vor reveni comisionarului 5-20% din totalul general plătit pentru achiziționarea bunurilor. Comisionul va fi plătit comisionarului ca urmare a îndeplinirii tuturor obligațiilor sale."*

În drept, pentru astfel de cheltuieli cu prestațiile de servicii efectuate în schimbul unui comision sunt incidente prevederile art.9 (7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform căreia:

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

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

Potrivit pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

"[...] 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."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că documentele pe care le prezintă societatea în executarea Contractului de

comision din anul 2002 sunt o adresa si corespondenta intre persoana fizica straina X si administratorul societatii contestatoare.

Prin adresa anexata la pag.44 in dosarul cauzei, **S.C. "S" SRL** este imputernicita persoana fizica straina X, in baza Contractului de comision incheiat in anul 2002 sa reprezinte societatea in raporturile cu SC "T" SRL si "Y" SNC din Italia in ceea ce priveste ducerea la indeplinire a obligatiilor contractuale privind predarea bunurilor si aducerea acestora la parametrii tehnici corespunzatori instiintand lunar comitentul cu privire la situatia pieselor si matritelor livrate catre SC "T" SRL.

Din cele de mai sus se retine ca, desi prin adresa societatea face trimitere la Contractul de comision stabilind persoanei fizice straine X servicii suplimentare, acestea nu au legatura cu obiectul contractului. Chiar daca aceasta adresa ar reprezenta un act aditional la Contractul de comision se retine ca din corespondenta prezentata rezulta doar ca persoana fizica straina X s-a deplasat la sediul "T" SRL Torino si a verificat matritele si piesele exportate de contestatoare iar intr-un caz a comunicat ca piesele nu corespund din punct de vedere tehnic.

In ceea ce priveste corespondenta anexata la contestatie respectiv adresele ce se regasesc in dosarul cauzei la pag. 167-173, contestatoarea sustine ca organele de control au verificat perioada 01.01.2003 - 30.09.2003 si nu au avut in vedere toate documentele puse la dispozitia acestora.

Astfel, din adrese rezulta ca persoana fizica straina X s-a deplasat la SC "T" SRL pentru a verifica daca matritele sau piesele expediate de **S.C. "S" SRL** au fost corect precum si faptul ca "*piesele VW dupa probele efectuate, nu sunt inca la cota ceruta. Va rog sa luati masurile ce se impun pentru a rezolva aceasta problema*".

Doar printr-o singura adresa se fac precizari cu privire la obiectul Contractului de comision in care se mentioneaza: "***urmare a studiului efectuat pe pietele europene am gasit cateva societati cu care s-ar putea incepe noi colaborari pentru proiectarea si fabricarea matritelor***" precum si faptul ca aceste firme trebuie vizitate. Se retine ca, aceasta adresa se refera **la eventuale noi colaborari** in vederea proiectarii si fabricarii matritelor **fara a exista certitudinea ca in perioada imediat urmatoare vor fi incheiate acte de angajament cu potentiali noi clienti.**

Mai mult, se retine ca obiectul contractului asa cum se prevede la art.1 "*Comisionarul se angajeaza sa caute clienti pentru produsul matirte si sa prezinte produsul acestora pe piata externa*" se refera la cautarea de clienti in vederea vanzarii produsului matrite ori comunicarea din adresa mentionata se refera la proiectarea si fabricarea

matritelor si nu la vanzarea-cumpararea de matrite, conform Contractului de comision.

Ca urmare, printr- o singura adresa se face refere la serviciile prevazute in Contractul de comision prin care persoana fizica straina X comunica societatii contestatoare ca "**s-ar putea incepe noi colaborari**" in ce priveste proiectarea si fabricarea matritelor insa societatea nu aduce in sustinere documente din care sa rezulte realitatea serviciilor efectuate, respectiv studii de piata, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de control nu au mentionat in procesul verbal Raportul intocmit de administratorul **S.C. "S" SRL** nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat este un document intocmit la o data ulterioara perioadei verificate iar acest document nu face dovada ca pe perioada 01.12.2002 - 30.11.2003 persoana fizica si-a indeplinit obligatiile contractuale, respectiv a identificat clienti pentru vanzarea matritelor, a semnat acte de angajament in nume propriu, etc. si isi poate incasa contravaloarea totala sau partiala a comisionului pentru serviciile executate.

Mai mult, din Contractul de comision reiese lipsa datelor referitoare la modalitatea de evaluare a serviciilor avand in vedere ca acestea nu sunt cuantificabile, respectiv stabilirea unei cote procentuale din valoarea contractelor de livrare incheiate cu clientii identificati de aceasta, in functie de numarul de matrite livrate ca urmare a serviciilor aduse de persoana fizica, reguli cu privire la finantarea periodica a persoanei fizice aflata in strainatate si defalcarea cheltuielilor efectuate de persoana fizica pe baza documentelor intocmite de aceasta.

Lipsa unor astfel de date si a situatiilor de lucrari care sa prezinte detaliat natura serviciului prestat de persoana fizica, cheltuielile angajate de societate pentru efectuarea studiilor de piata raportat la profitul obtinut ca urmare a acestora, modul de evaluarea a unor astfel de servicii, etc. conduc la faptul **ca nu este probata cu documente realitatea serviciilor prestate de persoana fizica straina X, conditie impusa de lege si, deci cheltuielile inregistrate in contabilitate nu-si gasesc corespondent in venituri.**

Se va face aplicarea prevederilor art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit caroira:

"(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

si ale pct.9.1 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, conform carora:

"Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor."

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia cheltuielile nu s-au concretizat în venituri în aceeași perioadă urmând ca rezultatele acestor cheltuieli și a deplasărilor administratorului în Austria în vederea negocierilor cu "V" să fie fructificate într-o perioadă următoare, se reține că, în conformitate cu prevederile OMF nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prevede la secțiunea IV- Terți, pct.4.96, următoarele:

" Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exercițiile următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans, respectiv venituri în avans."

utilizându-se contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" a cărui funcție contabilă prevăzută de OMFP nr.306/2002, este:

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile viitoare."

Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" este un cont de activ.

În debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:

- sumele reprezentând abonamentele, chiriile și alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531);
- valoarea dobânzilor aferente contractelor de leasing financiar, potrivit prevederilor contractuale (167).

În creditul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:

- ***sumele repartizate în perioadele/exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 658, 666, 668);***

Soldul contului reflectă cheltuielile efectuate în avans."

de unde reiese că nu afectează cuantumul cheltuielilor ce intră în calculul profitului impozabil, urmând că la momentul realizării veniturilor acestea să fie trecute pe cheltuieli deductibile.

Având în vedere cele reținute la acest capitol se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru impozitul pe profit.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si ale art.12 si 13 din OG nr.61/2002 si art.109 si art.114 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fsicala se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata si pentru aceste capete de cerere, retinandu-se totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al acestora.

2. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente serviciilor prestate de "C" SRL din Italia, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii contravaloarii serviciilor prestate de "C" SRL cu sediul in Torino inregistrata pe cheltuieli, in conditiile in care prin documentele prezentate atat cu ocazia controlului cat si odata cu formularea contestatiei nu se justifica realitatea serviciilor prestate.

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuielile **lunii septembrie 2003** contravaloarea serviciilor prestate de "C" SRL cu sediul in Torino **achitate in luna iunie 2003**, in baza contractului incheiat cu aceasta.

Din contractul fara numar si data, anexat la pag. 180-181 din dosar, rezulta ca obiectul consta in :

"Lucrari efectuate din mai 2002 pana in februarie 2003

Proiect de maxima electrica

Proiect de maxima termica

Studiu lay-out stabiliment nou construit

Proiect de maxima

Asistenta tehnica

Studiu pentru toate masinile utilaje ce trebuie utilizate"

costul ce a fost facturat de "C" SRL cu factura nr.13/09.04.2003.

Din Raportul cu privire la prestarile de servicii efectuate de "C" SRL in favoarea **SC "S" SRL**, anexat la pag.182 din dosarul cauzei, reiese ca societatea a achitat contravaloarea serviciilor dar a efectuat inregistrarea pe cheltuieli deductibile ulterior deoarece in acel moment a primit documentele justificative, fara sa se aduca alte precizari in legatura cu realitatea efectuarii prestatiiilor .

De retinut este faptul ca, desi cu ocazia verificarii organele de control au solicitat societatii documentele justificative care atesta efectuarea prestarilor de servicii iar societatea a declarat pe propria raspundere ca a prezentat toate documentele privind evidenta contabila a

societatii conform prevederilor art.13 lit.l) din OG nr.70/1997 modificata prin OG nr.62/2002, la formularea contestatiei aduce in sustinere si alte documente cum sunt oferte de devize estimative privind instalatia de incalzire si climatizare pentru birouri, vestiare, cantina si toalete, demisol, parter, etajele 1 si 2 al noului edificiu/sediu al **SC "S" SRL** si proiect pentru instalatiile de climatizare si pentru instalatiile termice, ce se regasesc la dosarul cauzei la pag.75-100.

Din analiza documentelor prezentate reiese ca proiectele fac referire la o "*constructie industrială ce face obiectul contractului, există și se dovedește în faza de extindere*" din localitatea N însă la pct.1 din preambulului Proiectului de climatizare pentru noul sediu al societății contestatoare se precizează provincia Cuneo în timp ce prin contestatie, la pag.6, societatea precizează: "*Prestatorul extern a întocmit proiectele pentru instalatiile de climatizare, incalzire și termice (anexa 8) pentru spațiul ce urmează a se construi pe terenul pe care societatea îl deține.[...]*".

Potrivit celor de mai sus apar neconcordanțe între obiectivul precizat prin contractul încheiat cu "C" SRL la care s-au efectuat prestațiile, respectiv o construcție deja existentă ce urmează a se extinde și cele motivate de contestatoare potrivit cărora proiectele pentru instalatiile de climatizare, incalzire și termice întocmite de prestatorul extern sunt aferente unui spațiu ce urmează a fi construit pe un teren pe care societatea îl deține în str. Grivitei.

De asemenea, prin contestatie se aduc argumente conform cărora prestatorul extern a întocmit proiectele pentru instalatiile de climatizare, incalzire și termice în baza proiectelor pentru obiectivul "*hală producție și birouri*" întocmit de către SC "H" SRL și prezentat organelor de control dar care nu au fost precizate în actul de verificare, fără ca aceste proiecte să fie anexate a dosarul cauzei.

Mai mult, din contractul încheiat cu "C" SRL nu rezultă tarifele certe percepute, termenele de execuție, defalcarea cheltuielilor pe durata realizării prestațiilor, din documentele prezentate la contestatie rezultând doar ofertele de devize, societatea ne prezentând procesele verbale de recepție ale lucrărilor efectuate cu situațiile de lucrări, rapoartele de lucru și devizele certe ale acestora anexate la recepții în baza cărora s-a efectuat plata către prestator.

În drept, potrivit celor precizate nu au fost respectate prevederile art.9 (7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform cărora:

(7) 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;"

și pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

"[...] 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."

societatea contestatoare nefacând dovada cu documente justificative a realității efectuării prestațiilor de către "C" SRL, ofertele de devize nu reprezintă documente justificative care să demonstreze realitatea efectuării prestațiilor de servicii și caracterul deductibil al acestor cheltuieli.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia este imposibil ca într-un timp atât de scurt să producă venituri precum și faptul că nici un act normativ nu precizează perioada în care o cheltuială înregistrată în contabilitate să fie aferentă veniturilor nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art.9(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit prevede că la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor realizate iar în ceea ce privește modul de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor anticipate acesta este prevăzut la pct.4.96 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

În ceea ce privește motivația societății că nu a realizat venituri cu atât mai mult contestația face dovada că aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor realizate și nu au fost respectate prevederile art.9.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit situație în care avea posibilitatea înregistrării contravalorii proiectelor în conturile de imobilizări corporale în curs și nu pe cheltuieli iar ulterior valoarea imobilizărilor

corporale realizate se inscrie pe cheltuieli pe masura amortizarii imobilizarii conform Legii nr.15/1994, republicata.

Ca urmare, avand in vedere cele retinute la acest capitol se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent acestor servicii.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si ale art.12 si 13 din OG nr.61/2002 si art.109 si art.114 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata si pentru aceste sume, retinandu-se totodata ca societatea nu contesta modul decalcul al acestora.

3. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente serviciilor prestate de SC "A" SRL, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii contravaloarii serviciilor prestate de SC "A" SRL inregistrata pe cheltuieli in luna iunie 2003, in conditiile in care documentele aduse in sustinere de contestatoare se refera la modificari ale proiectelor realizate si nu la intocmirea de proiecte asa cum se prevede in contract, neprezentandu-se insa documente din care sa rezulte realitatea serviciilor prestate.

In fapt, **in luna iunie 2003, SC "S" SRL** a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea serviciilor prestate de SC "A" SRL in baza facturilor fiscale emise de aceasta in baza Contractului de prestari de servicii.

Obiectul Contractului de prestari de servicii, incheiat intre contestatoare in calitate de beneficiar si SC "A" SRL in calitate de prestator consta in "*efectuarea de lucrari de proiectare de stante si studiul programelor de masinare in sistem CAM pentru piesele de caroserie DB30, DB33, DB36, DB37, DB38 si DB39*", pe o durata de un an.

Pentru realizarea obiectului contractului, la art.VI din contract se prevede:

"Prestatorul de servicii se obliga :

a) sa predea lucrarea la termenul stabilit;
b) sa realizeze obiectul prezentului contractului in conformitate cu exgentele cerute de beneficiar;
c) sa asigure consultanta tehnica pe perioada executarii lucrarii;

d) va transmite beneficiarului orice intarziere datorata eventualelor neconcordanțe din documentatia tehnica pusa la dispozitie de acesta."

iar la art.IV din contract se prevede pretul prestatiei pentru reperul DB 30 si pentru restul reperelor DB33, DB36, DB37, DB38 si DB39.

Din Nota de constatare incheiata, anexata la dosarul cauzei de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal ca urmare a verificarii incrucisate a SC "A" SRL in vederea solutionarii cererii de rambursare TVA formulata de **SC "S" SRL**, rezulta ca la data incheierii Contractului, SC "A" SRL nu avea angajat personal calificat iar, ulterior angajeaza pentru servicii de proiectare o fizica - inginer mecanic. Din analiza evidentei tehnico-operative pe perioada mai-august 2003 a rezultat ca SC "A" SRL nu a efectuat cheltuieli in vederea realizarii obiectului contractului inregistrand numai cheltuieli cu salariile precum si faptul ca societatea nu detine licente pentru programe informatice in vederea realizarii de proiecte pe calculator. Totodata, managerul societatii prestatoare a declarat ca nu mai exista alte contracte de prestari servicii incheiate cu **SC "S" SRL** si nici anexe sau acte aditionale.

Desi managerul SC "A" SRL a declarat ca activitatea de proiectare s-a desfasurat la sediul **SC "S" SRL** ulterior prezinta organelor de verificare o adresa transmisa catre **SC "S" SRL** si semnata de angajatul societatii prin care se comunica beneficiarului ca "[...] *ar fi necesare urmatoarele modificari ale proiectelor datorita realizarii necorespunzatoare a diverselor elemente*" fara ca aceasta adresa sa reprezinte o modificare a obiectului contractului incheiat si fara ca managerul SC "A" SRL sa o confirme prin declaratia data in fata organelor de control.

Avand in vedere cele precizate se retine ca prin adresa SC "A" SRL propune beneficiarului aducerea de modificari proiectelor deja realizate situatie in care Contractul ramane fara obiect.

Totodata, din compararea adresei cu Contractul de prestari servicii rezulta neconcordante in ceea ce priveste tipul prestatiilor efectuate si valoarea tarifelor negociate, astfel:

Prin Contractul de prestari servicii se prevede proiectarea de stante pentru DB30 si pentru celelalte piese in timp ce prin adresa se prevede modificarea proiectelor pentru piesele DB30 si a celorlalte piese DB33, DB36 si DB39 si DB 38 astfel ca, per total, modificarea proiectelor se ridica la o valoare mai mica decat prevedea contractul.

De asemenea, se retine ca societatea contestatoare aduce argumente in sensul ca detine proiecte pentru reperatele sus mentionate prin care se dovedeste ca operatiunea a avut loc, fara sa le prezinte la

dosar si fara sa faca astfel dovada ca aceste proiecte au fost intocmite de SC "A" SRL in baza Contractului de prestari servicii .

Desi, din adresa adusa ca document justificativ pentru a dovedi realitatea prestarilor de servicii privind intocmirea de proiecte reiese ca, cele comunicate beneficiarului se refera la modificari de proiecte si nu la intocmirea de proiecte care fac obiectul contractului societatea continua sa-si fundamenteze contestatia aducand argumente cu privire la faptul ca au avut loc modificari ale proiectelor conform celor precizate in contestatie "*echipa de control desi a precizat in procesul verbal contestat ca au fost facturate catre beneficiarul extern piese auto mostre si o parte din operatiile aferente reperelor DB30; DB33; DB33; DB36; DB37; DB38;DB 39 trebuia sa tina cont ca o mare parte din operatiunile efectuate ce necesitau modificari ale proiectelor nu au fost exportate si facturate"* insa nu poate demonstra cu documente realitatea acestor prestari de servicii de modificare a proiectelor deja realizate.

Astfel, chiar daca s-ar lua in considerare faptul ca prestarile de servicii efectuate de SC "A" SRL au constat in modificari ale proiectelor deja realizate societatea nu a prezentat la verificare proiectele modificate fata de cele realizate initial, nu a prezentat refuzuri sau reclamatii din partea beneficiarului ci doar o adresa prin care persoana fizica straina X comunica faptul ca reperele nu sunt realizate la parametrii tehnici solicitati, nu prezinta o situatie pieselor executate defectuos exportate si a celor neexportate si refacute la parametrii tehnici solicitati de client si nu a probat transmiterea modificarilor de proiecte catre societatile prestatoare cu care are incheiate contracte de SC "F" SA, SC "R" SA, SC "U" SA, "P" SA .

Potrivit celor precizate mai sus societatea contestatoare nu face dovada realitatii efectuării prestarilor de proiectare cu documente si nici a prestarilor privind modificarile de proiecte realizate desi obiectul contractului in baza caruia au fost facturate prestarile de servicii se refera la intocmirea de proiecte .

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

(7) *Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:*

s) *cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, prestări de servicii sau asistentă, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;"*

si ale pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

"[...] 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."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus si cele invocate in decizie se va respinge contestatia ca nentemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe profit .

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, ale art.12 si 13 din OG nr.61/2002 si art.109 si art.114 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala precum si faptul ca nu se contesta modul de calcul al acestora se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata si pentru aceste capete de cerere.

4. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente elementelor normalizate achizitionate din import in regim de perfectionare activa, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta cu privire la deductibilitatea contravaloarii elementelor normalizate achizitionate din import in regim de perfectionare activa inscrise pe cheltuieli de exploatare in conditiile in care prin procesul verbal organele de control nu au analizat daca contravaloarea acestor elemente normalizate este inclusa in valoarea de vanzare la export a matritelor catre "T" SRL din Italia .

Perioada supusa controlului : lunile iulie si august 2003.

In fapt, organele de control au constatat ca *"[...] SC "S" SRL efectueaza operatiuni de import temporar - elemente normalizate - in baza Autorizatiei de perfectionare activa si a declaratiilor vamale tip IM. 5 de la firma "Y" SPA Italia. Ulterior SC "S" SRL achita contravaloarea materiilor*

prime importate in regim temporar, asa cum rezulta din DPVE' si nu au acceptat la deducere contravaloarea elementelor normalizate inregistrate pe cheltuieli de exploatare pe motiv ca fiind importate in regim de perfectionare activa sunt materii prime ce urmeaza a fi date spre prelucrare iar societatea nu devine proprietar al acestor materii prime, precum si faptul ca nu detine documente prin care sa justifice consumul in procesul de productie al acestora.

Prin contestatie, se precizeaza ca "[...] elementele normalizate au fost incluse in produsele finite care au fost exportate in favoarea beneficiarului extern "T" srl Torino".

Conform celor de mai sus contestatoarea aduce in sustinere documentele "Situatia veniturilor din prestari servicii catre "T" srl" si "Situatia elementelor normalizate primite de la "Y" SPA si incluse pe cheltuieli" anexate la pag.117-120 din dosarul cauzei, iar prin contestatie, la pag. 37 aceasta motiveaza ca :"[...] echipa de control trebuia sa observe ca practic s-au majorat veniturile inregistrate de catre societatea noastra in contul 704" Venituri din prestari servicii" cu valoarea elementelor normalizate inclusa pe cheltuieli de exploatare ".

Intrucat, prin procesul verbal contestat organele de control nu au analizat daca in costul matritelor exportate catre "T" srl Torino este inclusa si valoarea elementelor normalizate importate de la "Y" SPA Italia se va desfiinta actul de control pentru impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere, urmand ca o echipa de control, alta decat cea care a efectuat verificarea sa analizeze aceste aspecte si in functie de cele constatate si de motivatiile contestatoarei sa recalculeze, daca este cazul, obligatiile fiscale datorate bugetului avand in vedere strict acelasi impozit si aceeasi perioada.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.185 "Soluții asupra contestației" din OG nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura , conform caruia:

" (3) 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."

5. Referitor la impozitul pe profit, dobanzile si penalitatile de intarziere calculate pentru export, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea beneficiaza de cota redusa de impozit pe profit pentru prestarile de servicii constand in proiectarea si matematica produselor exportate catre "T" SRL Italia si pentru prestarile de servicii de

proiectare exportate catre "E" SNC Italia in conditiile in care produsele exportate nu au fost realizate din activitatea proprie iar contestatoarea nu prezinta documentele necesare dovedirii exportului de servicii.

Perioada verificata: 01.04.2003 - 30.09.2003.

In fapt, societatea si-a calculat cota redusa de impozit pe profit de 12,5% pentru partea din profitul impozabil ce corespunde ponderii veniturilor incasate din export in total venituri realizate.

Organele de control nu au acceptat cota redusa de impozit pe profit pe considerentul ca produsele exportate nu au fost realizate din activitatea proprie prin procesarea materiilor prime in produse finite de catre societate ci au fost prelucrate de alti prestatori interni pe baza de contract de prelucrare precum si faptul ca pentru serviciile de proiectare exportate catre "E" SNC Italia societatea nu a prezentat contractele incheiate cu beneficiarii externi.

In ceea ce priveste produsele exportate catre "T" SRL Italia se retine ca societatea a importat materiile prime si materialele de la SC "Y" SNC Italia in baza Autorizatiei de perfectionare activa pe care le-a trimis pe baza de aviz de insotire catre diversi prelucratori interni - SC "R" SA, SC "F" SA, SC "O" SA - cu care avea incheiate contracte de prestari de servicii. Produsele obtinute - matrite - erau remise **SC "S" SRL** cu avize de insotire a marfii si facturi fiscale pentru prestatiile efectuate iar **SC "S" SRL** exporta produsele. Pentru aceste produse exportate societatea contestatoare sustine ca a realizat prestari de servicii constand in intocmirea proiectelor si matematicii acestora astfel ca, intrucat a incasat venituri in valuta din exportul produselor si-a calculat cota redusa de impozit pe profit conform prevederilor art.2.4 din HG nr.859/2002 si a art.2 alin.2 din HG nr.22/2003 care acorda cota redusa de impozit pe profit pentru exporturile complexe.

In drept, potrivit art.2 alin.4 si 5 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

"Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor și/sau al prestațiilor de servicii, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Suma aferentă reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% se repartizează la sfârșitul anului ca sursă proprie de finanțare, în limita profitului rămas după înregistrarea cheltuielii cu impozitul pe profit.

Prestările de servicii pentru care se aplică cota de impozit redusă sunt cele pentru care beneficiarul prestării este în străinătate.

(5) Începând cu data de 1 ianuarie 2003 cota de impozit pe profit este de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor. Începând cu data de 1 ianuarie 2004 cota de impozit pe profit este de 25% ."

iar prin HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, se prevede:

"2.4. Pentru a calcula impozitul pe profit cu cota redusă exportatorii de bunuri trebuie să facă dovada prin înregistrările din contabilitatea de gestiune, în funcție de specificul activității, că aceste bunuri sunt realizate din activitatea proprie prin procesarea materiei prime, prelucrarea sau transformarea acesteia.

2.5. Serviciile realizate din activitatea proprie includ orice servicii executate pentru care beneficiarul prestării este în străinătate.

2.6. Beneficiază de această facilitate și comisionarii care au încheiat contracte de comision cu o entitate străină, pentru veniturile încasate ca urmare a prestării serviciilor prevăzute în aceste contracte. În această situație producătorii beneficiază de cota redusă corespunzătoare valutei încasate într-un cont bancar din România, pentru partea ce reprezintă contravaloarea aportului propriu la realizarea exportului.

2.7. În vederea aplicării acestei facilități se întocmește o situație a veniturilor încasate din export la cursul de schimb în vigoare la data încasării, nediminuate cu costurile privind transferul bancar. Ponderea veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor înregistrate conform reglementărilor contabile se face cumulat de la începutul anului. Cota redusă se aplică asupra profitului impozabil aferent acestei ponderi, calculat și evidențiat, cumulat de la începutul anului fiscal.

2.8. Justificarea efectuării operațiunilor de export, inclusiv a operațiunilor de lohn, se face pe baza contractelor încheiate cu beneficiarii externi, însoțite de facturi, DVE și/sau DIV, extrase de cont bancar."

Conform prevederilor legale de mai sus se disting doua ipostaze in care contestatoarea beneficiaza de cota redusa de impozit pe profit:

a) pentru exportul direct sau in comision a produselor realizate din activitatea proprie asa cum se prevede la pct.2.4 si 2.6 din HG

nr.859/2002 situatie pe care societatea contestatoare nu o revendica prin contestatie;

b) pentru serviciile executate pentru beneficiarii externi, situatie pe care societatea o revendica sustinand ca a desfasurat activitate de proiectare si matematica a produselor exportate.

Referitor la cheltuielile de proiectare si matematica a produselor exportate inregistrate de societate pe cheltuieli deductibile se retine ca acestea au facut obiectul pct.3 din prezenta decizie. In considerentele deciziei s-a retinut ca societatea nu poate demonstra cu documente efectuarea unor astfel de prestari de servicii de catre prestatorul SC "A" SRL cu care societatea contestatoare a incheiat contractul de prestari servicii intrucat documentele aduse in sustinere se refera la modificari ale proiectelor produselor exportate sau care urmau a fi exportate.

Insa, asa cum se prevede la pct.2.5 din actul normativ invocat precum si prin adresa directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de politica si legislatie fiscala -, emisa intr-o speta similara, care precizeaza:

*"Referitor la prestarile de servicii pentru care se aplica cota redusa de impozit pe profit, **acestea includ orice servicii executate pentru care beneficiarul prestarii este in strainatate**, potrivit pct.2.5 din HG nr.859/2002, **justificarea efectuarii operatiunilor de export de prestari de servicii, facandu--se pe baza contractelor incheiate cu beneficiarii externi, insotite de facturi, extrase de cont bancar.**"*

se retine ca, prin contestatie se aduc argumente conform carora societatea sustine ca a aplicat cota redusa de impozit pe profit de 12,5% numai pentru veniturile incasate din serviciile de proiectare si matematica a produselor exportate care beneficiaza de aceasta facilitate, fara sa prezinte Contractele incheiate cu beneficiarii externi. Mai mult, recunoaste prin contestatie ca nu posedea contracte incheiate cu beneficiarii externi, precizand ca "*activitatea de proiectare catre partenerul extern s-a realizat in baza comenzilor*" fara sa prezinte aceste documente.

In ceea ce priveste serviciile de proiectare prestate de **SC "S" SRL** catre "E" SNC Italia de asemenea, contestatoarea nu prezinta contractele incheiate cu beneficiarii externi sustinand ca a efectuat exportul pe baza de comenzi, fara sa prezinte comenzile.

Ca urmare, societatea nu are incheiate contracte de prestari servicii cu beneficiarii externi pentru prestarile de servicii de proiectare si

matematica a produselor exportate si pentru serviciile de proiectare exportate direct catre "E" SRL Italia. Totodata, desi sustine ca a exportat servicii pe baza de comenzi nici acestea nu sunt prezentate deci, nu poate justifica exportul de servicii cu documente astfel ca, nu poate beneficia de cota redusa de impozit pe profit.

Referitor la motivatia contestatoarei potrivit careia pentru prestarile de proiectare exportate catre "E" SNC Italia, HG nr.598/2002 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata la art.33 alin.2) prevede ca o conditie de forma ca documentele justificative ce trebuie prezentate sunt factura externa, factura fiscala precum si contractele incheiate cu parteneri externi sau comenzile acestora nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat conform pct.2.8. din HG nr.859/2002 se prevede ca o conditie de justificare a exportului in vederea acordarii cotei reduse de impozit pe profit existenta contractelor incheiate cu beneficiarii externi insotite de facturi, DVE, DIV, extrase de cont, etc.

In ceea ce priveste motivatia contestatoarei potrivit careia beneficiaza de cota redusa de impozit pe profit in baza art.2 alin.2 din HG nr.22/16.01.2003 pentru modificarea si completarea HG nr.859/2002, potrivit caruia:

"2.13. În cazul exporturilor complexe cota redusă de impozit pe profit se acordă atât contractantului general, cât și subcontractanților definiți potrivit legii, proporțional cu contribuția la realizarea exportului.

Prin export complex, în sensul legii, se înțelege exportul de echipamente, instalații sau părți de instalații, separat sau împreună cu tehnologii, licențe, know-how, asistență tehnică, proiectare, construcții-montaj, lucrări de punere în funcțiune și recepție, precum și piesele de schimb și materialele aferente. nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat societatea nu are incheiate contracte de export cu atat mai mult pentru exporturi complexe.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe profit.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si ale art.12 si 13 din OG nr.61/2002 si art.109 si art.114 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata si pentru aceste sume.

6. In ceea ce priveste impozitul pe profit, dobanzile si penalitati de intarziere aferente neacceptarii la deducere a cheltuielilor cu diurna, cauza supusa solutionarii este daca Agentia

Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta daca societatea datoreaza aceste sume in conditiile in care nu se aduc argumente prin contestatie.

In fapt, contestatoarea nu este de acord cu plata obligatiilor fiscale calculate ca urmare a neacceptarii la SC "F" SA fara sa aduca argumente prin contestatie cu privire la acestea.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.175 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, conform carora:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;"

elemente pe care trebuie sa le cuprinda contestatia, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivatiile pentru care aceasta intelege sa conteste suma stabilita la control.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca nemotivata pentru acest capitol.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.9(1), art.9(7) lit.s) si art.9(7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.2.4, pct.2.8 si pct.9.14 din HG nr.859/2002, ale art.175 si art.185 din OG nr.92/2003 republicata coroborat cu art. 178 (1) lit. c) si art. 185(3) din OG nr.92/2003 Codul de procedura fiscala, republicata se:

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "S" S.R.L.** ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu comisioanele, cu serviciile prestate de SC "C" SRL din Torino si SC "A" SRL si activitatii de export, dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

2. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "S" S.R.L.** ca nemotivata pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu diurna, dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

3. Desfiintarea procesului verbal incheiat la data de 26.01.2004 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materiile prime importate in regim de perfectionare activa, dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente, urmand ca reverificarea sa fie efectuata de o

echipa de control, alta decat cea care a intocmit procesul verbal, pe aceeaasi perioada si pentru aceleasi debite, in functie de cele precizate in decizie

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 30 de zile de la comunicare.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.323/20.10.2004

IMPOZIT PE PROFIT

-deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu comisioane, servicii de consultanta, management si alte prestari de servicii

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu materiile prime importate in regim de perfectionare activa

- calcularea cotei reduse de impozit pe profit in cazul exportului direct si exportului in lohn

PROCEDURA

- Contestatie nemotivata