



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA nr. din .2009
privind soluționarea contestației formulate de **S.C.**
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală pentru contribuabili mijlocii prin adresa nr.*, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.* asupra contestației formulate de S.C.

S.C. contestă parțial Decizia de impunere nr.* emisă de Direcția generală a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală pentru contribuabili mijlocii pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.*, respectiv 12.02.2009, conform adresei de înaintare nr.* a actelor administrative contestate, existentă în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la data de 16.03.2009 sub nr.*, conform ștampilei aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C.

I. Prin contestație, societatea susține că prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal cu privire la cheltuielile cu serviciile de consultanță, management sau alte prestări de servicii se aplică doar în ipoteza în care contribuabilul se află în situația în care nu poate justifica necesitatea prestării acestora și nu există încheiat un contract.

În accepțiunea societății, dacă una dintre condițiile prevăzute de respectivul articol de lege este îndeplinită, în cazul de față existența contractelor, atunci în mod automat, cheltuielile cu serviciile prestate de terți

sunt deductibile fiscal. Totodată, societatea susține că punctul 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal adaugă la lege, în sensul că transformă în condiții obligatorii de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile, cele două condiții, respectiv : necesitatea prestării efective a serviciilor, a justificării acestora, cumulativ cu existența contractelor încheiate între părți, ceea ce este inadmisibil într-un sistem juridic coerent.

Societatea menționează că în raportul de inspecție fiscală se precizează că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de terți a fost tratată de contribuabil neuniform, în sensul că tratamentul provizoriu aplicat incorect în cursul anului fiscal 2006, nu produce efecte fiscale definitive. Astfel, calificarea inițială efectuată de societate a acestor cheltuieli ca nedeductibile fiscal în cursul anului 2006, nu a fost de natură să producă prejudiciu bugetului de stat, iar ulterior, auditul intern al societății constatând greșeala, a decis încadrarea corectă a cheltuielilor în cauză la cheltuieli deductibile din perspectiva impozitului pe profit.

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de aferent redevențelor achitate pentru utilizarea logo-ului, societatea susține că a încheiat cu firma A din Franța contractul privind utilizarea anumitor elemente de proprietate intelectuală, care autorizează societatea să folosească pentru derularea propriei activități economice următoarele elemente protejate : numele și logo-ul I, S și respectiv P O.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au omis să analizeze situația exactă a elementelor pentru care s-au achitat redevențe în baza contractului de mai sus și se limitează să afirme că societatea contestatoare „are ca asociat unic firma SC A din Franța al cărei logo este cuprins în denumirea societății”, făcând chiar confuzie între denumirea comercială a societății cu logo-ul acesteia. Astfel, termenii sunt total diferiți, logo-ul reprezentând un element definitoriu al unei identități comerciale, în jurul său se crează o imagine pe piață, promovează brand-ul și are un impact puternic asupra clientului, cheltuielile în discuție fiind cheltuieli aferente utilizării logo-ului și nu numelui companiei.

Societatea arată că utilizează logo-ul, înregistrat și protejat pe teritoriul României, în schimbul plății redevențelor calificate de societate drept cheltuieli deductibile. Utilizarea logo-ului și mărcilor înregistrate este benefică societății, este tipică oricărei entități economice care acționează independent pe o piață liberă, fiind aferentă obținerii de venituri *“deoarece creează per se un avantaj competitiv în contextul pieței produselor societății”*.

Referitor la modalitatea de calcul a redevențelor, societatea argumentează că *“similar cu practica internațională a utilizat procente aplicate cifrei de afaceri realizată de fiecare controlată în parte”*.

B. Referitor la impozitul pe profit în sumă de aferent serviciilor prestate de terți în interesul societății, aceasta susține că a încheiat cu A din Franța un contract de asistență generală prin care societatea mamă i-a asigurat societății contestatoare un întreg set de servicii financiare, de consultanță în

domeniul resurselor umane, de comunicare, achiziții, informatică tehnologică, operațiuni și management care i-au permis acesteia funcționarea independentă pe piața din România.

1. Societatea face trimitere la legalitatea actului administrativ privită din punctul de vedere al atribuțiilor organului fiscal prevăzute la art. 7 alin.2 și alin.3 din Codul de procedură fiscală prin care acesta este îndreptățit și are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, în sensul îndrumării contribuabilului pentru depunerea declarațiilor și a altor documente și pentru corectarea acestora.

Societatea susține că structura de afaceri a unei multinaționale presupune centralizarea anumitor servicii, care consolidate la nivelul societății mamă nu justifică cheltuieli suplimentare la nivelul fiecărei entități independente care nu ar putea funcționa fără aceste servicii, totodată în organigrama sa nu sunt prezente departamente care să asigure serviciile asigurate prin contractul de prestări încheiat cu firma mamă.

Cu privire la relația de afiliere societatea susține că organul fiscal a negat deductibilitatea sumelor contestate fără a analiza obiectiv poziția companiei în cadrul grupului, aceasta făcând trimitere la Normele OECD la care toate statele membre se raportează.

Serviciile care trebuiau analizate se încadrează în categoria serviciilor pe care le-ar contracta orice entitate independentă, iar utilitatea lor este probată de rezultatele economice ale contestatoarei, respectiv cifra de afaceri, profit brut, profit net, număr angajați, cifra de afaceri/ angajat, creșterea procentuală profit net detaliate de societate.

Societatea susține că serviciile prestate de societatea mamă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la pct.20 al art.11 din Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal respectiv : serviciile aduc un beneficiu economic acelei entități. Mai mult, serviciile nu au fost prestate de prestator doar în calitate sa de asociat în considerarea relației juridice care structurează modelul de afaceri al grupului în cauză, serviciile au fost efectiv prestate, o persoană care acționează independent ar contracta liber astfel de servicii.

2. Societatea susține că prin contractul încheiat cu societatea mamă, aceasta i-a asigurat beneficiul unei întregi arii de servicii, pentru care a anexat cu titlu exemplificativ datorită volumului excesiv de documente, anumite documente care dovedesc atât efectivitatea cât și beneficiul acestor servicii, dar dovada prestării serviciilor se regăsește în principal pe suport electronic datorită sistemelor informatice folosite de companie.

Societatea consideră că cele două condiții obligatorii prevăzute la art. 21 alin. 4 lit. m) pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, respectiv existența unui contract încheiat între părți - Contract din 2004 prelungit prin acord tacit pe perioade succesive de un an, prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora în activitatea societății, sunt îndeplinite, iar ultima dintre

ele, necesitatea unui serviciu în activitatea societății, țin exclusiv de aprecierea managerului unei societăți economice. Atunci când managerul unei societăți a decis că un anumit serviciu este necesar societății, atunci el este în mod cert opozabil terților și produce efecte fiscale ale unei cheltuieli efectuate în vederea realizării scopului societății, singura în măsură să cenzureze aceasta cheltuială, fiind Adunarea Generală a Asociaților societății.

Societatea consideră că nededucerea cheltuielilor cu serviciile pe motiv că serviciul nu este necesar „este nu numai abuzivă dar încalcă în mod grav libertatea economică a agentului economic”, prezentând cu titlu demonstrativ o „*documentație neexhaustivă care probează atât efectivitatea prestațiilor cât și faptul că Inergy era în imposibilitate de a-și asigura eficient beneficiul acestora*”.

În ceea ce privește cheile de alocare care se iau în considerare la alocarea costului serviciilor acestea pot fi potrivit practicii internaționale cifra de afaceri sau profitul obținut, făcând trimitere și la punctele 7.24 și 7.25 din Liniile directoare OECD, societatea considerând că este dificilă sau chiar imposibilă separarea acestor costuri pe fiecare entitate membră a grupului.

3. Societatea contestatoare arată că a încheiat cu A din Franța un acord de suportare în comun a costurilor aferente cheltuielilor cu cercetarea și dezvoltarea pe care le suportă societatea mamă.

Societatea susține că obținerea unui avantaj competitiv pe piața producătorilor auto în contextul unei evoluții tehnologice accelerate necesită alocarea unor resurse pentru cercetare/dezvoltare, societatea beneficiind de serviciile departamentului R&D al societății mamă, poate utiliza în mod legal brevetele obținute în urma activității de cercetare dezvoltare, anexa 6, plătind pentru aceste servicii ca orice actor independent, oportunitatea acestei cheltuieli ținând exclusiv de aria de competență a managementului companiei.

Cheia de alocare care se ia în considerare la alocarea costului serviciilor este tipică acestui tip de acorduri și este conformă cu recomandările OECD, societatea anexând documentația referitoare la aportul serviciilor de R&D-anexa 7.

4. În baza contractului, A din Franța acționează ca un adevărat departament de marketing, PR, vânzări și comercial pe relația cu clientul Renault S.A. căruia îi asigură interfața. Astfel, societatea mamă menține relația cu clientul R, asigură transmiterea de informații necesare acestuia, garantează o abordare unitară a proiectelor destinate aceluiași client la nivel de grup, negociază prețurile aplicate, politicile de garanții acordate și piese de schimb, asigură know-how-ul necesar dezvoltării relației cu același client, etc. Costul serviciilor este rezonabil prin prisma beneficiilor obținute, societatea anexând cu titlu exemplificativ documentația care atestă efectivitatea serviciilor și aportul acestora, anexa 8.

Societatea susține că în analiza legalității unui act administrativ este aplicabil principiul proportionalității, concluzia fiind că neregnoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor care fac obiectul raportului de inspecție fiscală reprezintă, fără echivoc un exces de putere al organului de inspecție fiscală.

Pentru motivele invocate mai sus, S.C. solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Prin Decizia de impunere nr.* organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au stabilit debite suplimentare în baza următoarelor constatări din Raportul de inspecție fiscală nr.* :

Perioada supusă verificării este : 01.01.2006 – 30.09.2008.

Obiectul principal de activitate îl constituie fabricarea de piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare de automobile.

Firma A din Franța este asociat unic al societății contestatoare, iar prin actul constitutiv al firmei din România la art.1 Denumirea societății este menționat numele de „A”, logo-ul societății, înregistrat la Registrul Comerțului , conform certificatului de transcriere de mențiuni nr.*.

A. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal la trim. IV 2006 suma de lei reprezentând cheltuieli de utilizare a numelui înregistrate în contul analitic 612.3 „Cheltuieli de royalitate-utilizare logo”. Această sumă a fost înregistrată în baza facturilor nr.* emise de firma A din Franța, ca explicație pentru serviciile prestate fiind înscrisă plata serviciilor de royalitate pentru utilizarea numelui și logo, respectiv sigla și însemnele “ A”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceeași firmă franceză a emis și factura nr.* în sumă de EUR, echivalentul a lei având același conținut, sumă pe care societatea a înregistrat-o în același cont analitic dar a tratat-o diferit, ca nedeductibilă fiscal la data de 31.12.2006.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că utilizarea numelui a fost un fapt impus prin voința asociatului unic încă de la înființare, conform actului constitutiv al societății.

În contractul încheiat între părți privind utilizarea denumirii și logo-ului, firma A din Franța furnizează începând cu data de 01.01.2003 dreptul de folosință asupra numelui și logo-ului pe documentele întocmite cât și asistența necesară în vederea protejării numelui.

Din verificarea efectuată a rezultat că S.C. a livrat produsele realizate în cursul anului 2006 în cea mai mare parte către societățile A D și R S.R.L., societăți care fac parte din grupul din Franța, client principal al A din Franța . Produsele vândute, respectiv sisteme de alimentare cu combustibil, sunt produse specifice gamei de automobile create de R, deci promovarea produselor pe alte piețe nu ar fi putut fi efectuată de S.C. A, promovarea produselor fiind coordonată de grup, prin firmele din Franța.

La articolul din contract legat de plată, suma stabilită este un procent din cifra de afaceri a S.C. facturile întocmite pentru acest serviciu neavând înscris algoritmul de calcul care a stat la baza sumelor facturate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite de societate pentru utilizarea logo-ului înregistrate de societate la 30.06.2006 și 30.09.2006 au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, conform registrului de evidență fiscală, iar la finele anului 2006, tratamentul lor fiscal a fost modificat, în sensul deducerii acestor cheltuieli. De asemenea, societatea a tratat ca nedeductibile din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli și la calculul impozitului pe profit din anul 2007 și respectiv 30.09.2008, acest tratament fiscal diferit al cheltuielilor însemnând de fapt, recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege.

Deducerea acestor cheltuieli a fost efectuată pe sumele din facturi, acestea nefiind detaliate pe elemente componente, societatea contestatoare nejustificând că acestea sunt necesare și aferente veniturilor.

Având în vedere relația de afiliere existentă între A din Franța și S.C. prevederile art.11 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct.20 al art.11 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile în sumă de lei ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal și au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, în baza prevederilor art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

B. Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul trimestrului IV 2006 societatea a considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal suma totală de lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii înregistrate în următoarele conturi analitice :

- în contul **628.22 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți-asistență generală”** cu suma de lei din facturile emise de firma A din Franța nr. *, ca explicație pentru serviciile prestate fiind înscrisă plata pentru asistență generală. Facturile au fost emise în baza contractului de asistență generală încheiat la Paris în data de 28.06.2001, între firma A din Franța și S.C. serviciile urmând a fi prestate de firma A M aparținătoare a grupului de firme “Inergy”.

În conținutul contractului se precizează că : “ S C a solicitat societății A M care a acceptat, să poată beneficia, permanent,de serviciul de animare, de furnizare de sfaturi și studii cât și de o asistență care să răspundă cu eficiență necesităților sale”, iar la art.1 se prevede că : “Obiectul contractului menționează că societatea din Romania va fi beneficiara cunoștințelor, resurselor și experienței societății franceze având acces liber la serviciile Grupului Inergy în domeniile : financiar, resurse umane, comunicare, juridic, domeniul cumpărărilor și cel informatic”.

În contractul de mai sus nu se precizează tarifele serviciilor, termenele de efectuare a acestora, valoarea contractului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în justificarea serviciilor de asistență generală, societatea contestatoare nu a prezentat documente, respectiv : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să ateste că respectivele servicii au fost prestate în fapt.

În lipsa acestor documente precum și în lipsa detalierilor legate de stabilirea sumelor facturate și a legăturii acestora cu veniturile societății, cheltuielile cu prestările de servicii cu asistența generală sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de societate până la data încheierii trimestrelor anterioare, respectiv 30.06.2006 și 30.09.2006 au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, conform registrului de evidență fiscală, iar la finele anului 2006, tratamentul lor fiscal a fost modificat, în sensul deducerii acestor cheltuieli. De asemenea, în perioadele următoare, în lipsa documentelor justificative necesare, societatea a tratat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal, acest tratament fiscal diferit al cheltuielilor însemnând de fapt, recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege.

- în contul **628.30** „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți-cercetare*” cu suma de lei din facturile nr.* emise de firma A din Franța, ca explicație pentru serviciile prestate fiind înscrisă plata pentru servicii de cercetare.

Facturile au fost emise în baza „*Acordului de suportare în comun a costurilor*” nr. *, încheiat între firma A din Franța și S.C. serviciile urmând a fi prestate de firma A R aparținătoare a grupului de firme „A”.

În conținutul contractului se precizează că Inergy France coordonează pentru toate unitățile grupului de societăți Inergy relațiile de afaceri cu clientul R din Franța fiind „*dispusă să împartă cu SC rezultatele lucrărilor de cercetare obținute ca urmare a contractului, cu condiția ca SC sa platească cota parte din suma plătită de A France către A R în baza contractului.*”

Totodată la art.2 din contract se specifică : ” *Obiectul contractului, se menționează că societății din Romania i se acordă de către A din France dreptul de acces la informațiile generale cu privire la sistemele de alimentare cu combustibil. În ceea ce privește activitățile specifice ce pot fi solicitate de SC sau asistența tehnică aferentă pentru elaborarea unui sistem specific de alimentare cu combustibil, conform alin.3 din cadrul aceluiași capitol „acestea vor fi cotate separat și vor fi suportate de SC în mod corespunzător”.*

În contractul nr.* nu se precizează detaliat serviciile, termenele de efectuare a acestora, valoarea contractului, iar la articolul legat de plată, suma stabilită este o contribuție la împărțirea costurilor suportate de A France

cu realizarea cercetării, proporțional cu ponderea vânzărilor societății din România în cadrul grupului către clientul nominalizat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în justificarea serviciilor cu cercetarea-dezvoltarea, societatea nu a prezentat documente, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să ateste că respectivele servicii au fost prestate în fapt.

În lipsa acestor documente precum și în lipsa detalierilor legate de stabilirea sumelor facturate și a legăturii acestora cu veniturile societății, cheltuielile cu prestările de servicii cu cercetarea - dezvoltarea sunt cheltuieli nedeductibile fiscal. De asemenea, s-a constatat că societatea a înregistrat la cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor necorporale și costul proiectelor legate punctual de fiecare model de produs realizat și comercializat de către aceasta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de societate până la data încheierii trimestrelor anterioare, respectiv 30.06.2006 și 30.09.2006 au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, conform registrului de evidență fiscală, iar la finele anului 2006, tratamentul lor fiscal a fost modificat, în sensul deducerii acestor cheltuieli. De asemenea, în perioadele următoare, în lipsa documentelor justificative necesare, societatea a tratat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal, acest tratament fiscal diferit al cheltuielilor însemnând de fapt, recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege.

- contul **628.27** „Cheltuieli cu servicii executate de terți-reprezentare comercială” cu suma de lei din facturile emise de firma A din Franța ca explicație pentru serviciile prestate fiind înscrisă plata pentru servicii comerciale. Facturile nr.* au fost emise în baza contractului de reprezentare comercială semnat la Paris în data de 14.05.2004 încheiat între firma A din Franța și societatea contestatoare, serviciile urmând a fi prestate chiar de firma SC ambele firme aparținând grupului de firme „A”.

În conținutul contractului se precizează ca A din France proiectează, fabrică, comercializează și vinde sisteme de carburanți pentru industria de automobile dorind să acționeze ca reprezentant comercial al beneficiarului.

Astfel, la art.I : *”Obiectul contractului, se menționează că firma din Franța este unic reprezentant al beneficiarului din Romania în fața producătorului de automobile R”*, iar la art.III Obligațiile reprezentantului : *”se precizează că acesta va căuta potențiali clienți pentru beneficiar și va obține de la clienți comenzi pentru acesta asigurându-i asistența inclusiv cu privire la managementul relațiilor cu clientul”*.

În contractul de mai sus nu se precizează detaliat serviciile, termenele de efectuare a acestora, valoarea totală a contractului, iar la articolul legat de

plată, suma stabilită este o valoare calculată proporțional cu vânzările societății din România către clientul nominalizat.

Organele de inspecție fiscală au precizat că suma de lei din factura nr.* este aferentă anului fiscal 2005, înregistrarea acesteia în cheltuieli deductibile fiscal încălcând și prevederile art. 19 alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în justificarea serviciilor cu reprezentarea comercială, societatea contestatoare nu a prezentat documente, respectiv : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să ateste că serviciile au fost prestate în fapt.

În lipsa acestor documente precum și în lipsa detalierilor legate de stabilirea sumelor facturate și a legăturii acestora cu veniturile societății, cheltuielile cu prestările de servicii cu reprezentanța comercială sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele înregistrate de societate până la data încheierii trimestrelor anterioare, respectiv 30.06.2006 și 30.09.2006 au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, conform registrului de evidență fiscală, iar la finele anului 2006, tratamentul lor fiscal a fost modificat, în sensul deducerii acestor cheltuieli.

Astfel, societatea contestatoare a considerat nedeductibilă din punct de vedere fiscal o parte din suma înregistrată în contul 628.27, respectiv suma de lei aferentă facturii nr.*

De asemenea, în perioadele următoare, în lipsa documentelor justificative necesare, societatea a tratat aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal, acest mod de tratare diferită a cheltuielilor însemnând de fapt, recunoașterea implicită de către societate a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege.

Având în vedere relația de afiliere existentă între A din Franța și S.C., organele de inspecție fiscală au ținut cont și de prevederile art.11 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La determinarea profitului impozabil la 31.12.2006, organele de inspecție fiscală au ținut cont, în sensul diminuării bazei impozabile de suma de lei reprezentând anularea unui provizion înregistrat de societate în anul 2005 în contul 628.31 "*Cheltuieli cu servicii executate de terți-provizioane*", în baza prevederilor art.20 alin.1 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Suma reprezentând provizion constituit pentru facturi de prestări servicii nesosite la data închiderii anului fiscal, a fost considerată de societate nedeductibilă din punct de vedere fiscal în anul 2005. Anularea sumelor s-a efectuat de societate în anul 2006 prin stornarea contului 628.31 la sosirea facturilor, acestea fiind înregistrate la cheltuieli cu serviciile pe analiticele 628.30 și 628.22 care au fost analizate detaliat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, coroborate cu cele ale pct.20 al art.11 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 au stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând cheltuieli cu asistența generală, cercetare - dezvoltare și reprezentare comercială.

Pentru nevirarea impozitului pe profit suplimentar în sumă de aferent anului 2006, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere, conform art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în sumă de lei, modul de calcul al acestora fiind detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr.*

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Referitor la susținerea societății cu privire la nelegalitatea actului administrativ, cu trimitere la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.7 Rolul activ alin.2 și 3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform cărora :

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

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul ”,

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece Raportul de inspecție fiscală nr. a fost întocmit cu respectarea atribuțiilor organelor de inspecție fiscală prevăzute la 94 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică

“ (2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții :

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

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

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

Mai mult la Cap. V Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr.* se specifică :*“conform punctului de vedere anexat, societatea prin reprezentanții săi este de acord cu toate constatările din actul de control încheiat și cu modul de desfășurare a controlului”*, astfel încât se poate concluziona că societatea a interpretat subiectiv prevederile Codului de procedură fiscală, făcând trimitere la articole de lege care nu privesc sfera inspecției fiscale, afirmația societății referitoare la violarea unui principiu fundamental, respectiv rolul activ al organului de inspecție fiscală fiind tendențioasă și nefundamentată.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent sumelor achitate pentru utilizarea logo-ului

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității sumelor achitate firmei mamă pentru serviciile de royalitate pentru utilizarea numelui și logo - ului, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă necesitatea respectivelor cheltuieli în scopul realizării de venituri la nivelul societății contestatoare.

Perioada verificată este 01.01.2006 – 30.09.2008.

În fapt, S.C. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 612.3 “Cheltuieli de royalitate - utilizare logo”, sumele plătite în baza facturilor nr.* în sumă totală de lei emise de firma A din Franța, pentru serviciile de royalitate pentru utilizarea numelui și logo-ului, respectiv sigla și însemnele A. Produsele vândute de contestatoare, respectiv sisteme de alimentare cu combustibil sunt specifice gamei de automobile create de grupul R.

Având în vedere că societatea nu a justificat că respectivele cheltuieli sunt necesare desfășurării activității și aferente veniturilor, organele de inspecție fiscală au stabilit, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2006, cheltuielile cu serviciile de royalitate pentru utilizarea numelui și logo în sumă totală de lei și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Societatea susține că utilizează logo-ul “ A”, înregistrat și protejat pe teritoriul României, în schimbul plății redevențelor calificate de societate drept cheltuieli deductibile. Utilizarea logo-ului și mărcilor înregistrate este benefică societății, este tipică oricărei entități economice care acționează independent pe piața liberă, fiind aferentă obținerii de venituri *“deoarece creează per se un avantaj competitiv în contextul pieței produselor societății”*.

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

“ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, coroborate cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

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

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu prestările de servicii trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie necesare desfășurării activității societății.

Conform dicționarului explicativ, logo-ul sau sigla este un element grafic reprezentativ pentru o companie al cărui scop este de a fi imediat recunoscut atunci când este văzut, este punctul de pornire al identității unei companii și primul element vizual care deosebește firma de competitori.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, firma A din Franța este asociat unic al S.C.

Prin actul constitutiv al societății contestatoare, aflat în copie la fila 146 din dosarul cauzei, la art.1 Denumirea societății este menționat numele de “A” și logo-ul acesteia, având specificate expres culoarea, dimensiunea și caracterelor literelor, elemente înregistrate la Registrul Comerțului conform certificatului de transcriere de mențiuni nr. *, rezultând că utilizarea numelui și logo-ului a fost un fapt impus prin voința asociatului unic încă de data înscrierii logo-ului la Registrul Comerțului

Având în vedere relația de afiliere existentă între A din Franța și S.C. în speță sunt incidente și prevederile pct. 20 al art.11 din Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 :

“ 20. (...) Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă ;

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

Din analiza contractului din 17.05.2004 privind utilizarea denumirii și logo-ului încheiat între A din Franța, denumită în continuare “ A” și S.C. , aflat

în copie la fila 164 din dosarul cauzei, rezultă că firma “A *autorizează SC să utilizeze numele și logo-ul A*”, începând cu 01.01.2003, pe documentele de vânzare și cele comerciale, cât și asistența necesară în vederea protejării logo-lui respectiv, așa cum reiese din art.1 Scopul contractului.

Totodată la art.2 - Plata din contract se specifică :*”pentru utilizarea drepturilor consemnate în art.1 al prezentului contract, SC din Romania va plăti către A o sumă egală cu 0,5 % din cifra de afaceri”*.

Din analiza comparativă a actului constitutiv al S.C. și a contractului din 17.05.2004 privind utilizarea denumirii și logo-ului încheiat cu firma mamă A din Franța, reiese că **scopul respectivului contract, detaliat la art.1 este identic** cu prevederile art.1 din actul constitutiv al societății contestatoare, astfel încât apare inutilă plata unei cote din cifra de afaceri pentru utilizarea logo-ului, deoarece prin chiar actul constitutiv, societatea contestatoare avea obligația de a utiliza respectivul logo.

Astfel, susținerea din contestație potrivit căreia utilizarea logo-ului este benefică societății, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în speța dedusă judecării nu este vorba despre necesitatea utilizării logo-ului în derularea propriei activități economice, ci este vorba despre faptul că obligația folosirii logo-ului “A” a fost impusă de firma mamă, așa cum reiese din art.1 din actul constitutiv al societății înregistrat la Registrul Comerțului cu certificatul de transcriere de mențiuni nr.*, astfel încât apare inutilă prevederea aceleiași obligații la art.1 din contractul din **17.05.2004** privind utilizarea denumirii și logo-ului, potrivit căreia “A *autorizează SC din România să utilizeze numele și logo-ul A*”.

Nici susținerea societății contestatoare potrivit căreia utilizarea logo-ului ar fi creat produselor sale un avantaj competitiv în contextul pieței, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece S.C. a livrat cea mai mare parte din producția realizată în cursul anului 2006, către societățile A D și R I, care fac parte din grupul Renault Franța, client principal al A din Franța, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală de la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Mai mult, deoarece produsele vândute de societatea contestatoare, respectiv sisteme de alimentare cu combustibil sunt specifice gamei de automobile create de grupul R din Franța, promovarea acestor produse pe alte piețe nu ar fi putut fi efectuată de S.C. promovarea produselor fiind coordonată de grup, prin firmele din Franța.

În ceea ce privește plata către firma mamă din Franța a unei cote de 0,5 % din cifra de afaceri, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că facturile întocmite pentru acest serviciu nu au înscris algoritmul de calcul care a stat la baza sumelor facturate, iar deducerea acestor cheltuieli a fost efectuată pe sumele din facturi, acestea nefiind detaliate pe elemente componente, societatea contestatoare nejustificând că respectivele cheltuieli sunt necesare și aferente veniturilor.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că firma A din Franța a emis, în baza aceluiași contract de utilizare a numelui și logo-ului și factura nr.* în sumă de euro, echivalentul a lei, sumă pe care contestatoarea a înregistrat-o în același cont, respectiv contul 612.3 “Cheltuieli de royalitate - utilizare logo”, **dar a tratat-o în mod diferit din punct de vedere fiscal și anume ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil la data de 31.12.2006.**

Totodată sumele înregistrate de societate în contul 612.3 “Cheltuieli de royalitate - utilizare logo” au fost tratate ca nedeductibile fiscal la 30.06.2006, la 30.09.2006, la calculul impozitului pe profit pe anul 2007 și la 30.09.2008, conform registrului de evidență fiscală, aspect omis cu intenție de către societatea contestatoare din conținutul contestației.

Acest tratament fiscal diferit aplicat de societatea contestatoare în perioada 2006-2008 sumelor înregistrate în contul 612.3 “Cheltuieli de royalitate-utilizare logo”, constituie recunoașterea implicită de către societatea contestatoare a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, în lipsa elementelor prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate.

Față de cele prezentate anterior, se reține că societatea contestatoare nu a putut face dovada necesității înregistrării de cheltuieli cu achiziția produsului “logo” pentru desfășurarea activității proprii generatoare de venituri, în condițiile în care deținătorul logo-ului, firma A din Franța, în poziția de unic asociat al S.C. a decis atribuirea logo-ului încă de la înființarea societății contestatoare, cheltuielile în sumă totală de lei reprezentând în fapt plata unui produs deja deținut de contestatoare.

În concluzie, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală la Cap. III A din Raportul de inspecție fiscală nr.*, organele de inspecție fiscală stabilind în mod legal ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2006 suma totală de lei reprezentând contravaloarea facturilor achitate către firma A din Franța, motiv pentru care urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu serviciile de asistență generală, cercetare și reprezentare comercială

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor de asistență generală, cercetare, reprezentare comercială, facturate de societatea mamă din Franța, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor la nivelul societății contestatoare.

În fapt, S.C. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal facturile emise în perioada 01.01.2006-30.09.2008 de :

- A M din Franța pentru cheltuieli cu asistența generală,
- A R din Franța pentru cheltuieli cu servicii de cercetare,
- A din Franța pentru cheltuieli de reprezentare comercială.

A din Franța este asociat unic al S.C. totodată firmele A M și A R fiind membre ale grupului de firme " A ".

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în justificarea serviciilor de asistență generală, de cercetare-dezvoltare și reprezentanța comercială, societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate în interesul societății contestatoare și totodată au stabilit în lipsa detaliilor legate de stabilirea sumelor facturate și a legăturii acestora cu veniturile societății că respectivele cheltuieli cu prestările de servicii sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, impozit pe profit suplimentar în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Societatea arată că prin contractul încheiat cu societatea mamă i-a fost asigurat beneficiul unei întregi arii de servicii, susținând că dacă una dintre condițiile prevăzute de art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal este îndeplinită, în cazul de față existența contractelor, atunci în mod automat, cheltuielile cu serviciile prestate de terți sunt deductibile fiscal, iar pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal adaugă la lege, în sensul că transformă în condiții obligatorii de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile, cele două condiții, respectiv necesitatea prestării efective a serviciilor, a justificării acestora, cumulativ cu existența contractelor încheiate între părți.

Referitor la cheile de alocare care se iau în considerare la alocarea costului serviciilor, societatea invocă prevederile pct. 7.24 și 7.25 din Liniile directoare OECD, societatea considerând că este dificilă sau chiar imposibilă separarea acestor costuri pe fiecare entitate membră a grupului.

În drept, art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede următoarele :

*" (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 prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească **cumulativ** următoarele condiții :*

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

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

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Cu alte cuvinte, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, atât cele tangibile cât și cele intangibile de natura serviciilor de management și consultanță, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume serviciile să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în baza unui contract și condiții specifice necesare și suficiente pentru a da drept de deducere acestui gen de cheltuieli, condiții reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării.

Față de cele de mai sus, afirmația constatoarei potrivit căreia pentru acordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile este suficientă îndeplinirea doar a uneia dintre condițiile prevăzute de art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume existența contractelor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece legiuitorul prin respectivul articol de lege nu a dat posibilitatea alegerii uneia dintre cele două condiții, termenul folosit de acesta este “și”, respectiv “*pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte*”, în cuprinsul textului de lege neapărând termeni precum „ sau, ori ”, condițiile fiind cumulative.

Mai mult, prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, explicitează prevederile Codului Fiscal în sensul

obligativității îndeplinirii cumulative a celor două condiții prevăzute la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 pentru a deduce cheltuielile cu serviciile, fiind date pentru interpretarea și aplicarea unitară a legii, făcând corp comun cu legea, astfel încat este total eronată interpretarea dată de societate potrivit căreia acestea „*adaugă la lege*”.

Se reține că toate contractele de prestări servicii au fost încheiate de S.C. cu firma mamă A din Franța, după cum urmează :

- contractul de asistență generală încheiat la Paris în data de 2001, serviciile urmând a fi prestate de firma A M aparținătoare a grupului de firme “A”,
- „*Acordul de suportare în comun a costurilor*” nr.*, serviciile urmând a fi prestate de firma A R aparținătoare a grupului de firme „A”,
- contractul de reprezentare comercială semnat la Paris în data de 2004, serviciile urmând a fi prestate chiar de firma A din Franța.

În ceea ce privește deductibilitatea la nivelul societății afiliate a cheltuielilor de management și consultanță în vânzări, aceasta este condiționată de furnizarea efectivă, faptică a serviciilor suplimentare sau de includerea costurilor administrative în prețul produselor societății, potrivit pct. 20 al art.11 din Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 :

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

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

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

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

Asadar, legiuitorul sancționează neîndeplinirea acestor condiții prin neadmiterea la deducere a respectivei cheltuieli, textul legii stabilind fără echivoc în sarcina contribuabilului obligația de a justifica printr-un probatoriu

adecvat prestarea serviciului. În baza documentelor prezentate, organul fiscal poate verifica justa comensurare a cheltuielii, valoarea de piață a acesteia acolo unde este cazul, necesitatea efectuării ei în folosul activității contribuabilului.

Având în vedere existența relațiilor de afilare între societatea contestatoare și firma A din Franța, în speță sunt aplicabile și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră :

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ”.

Din analiza contractelor de prestări servicii încheiate de S.C. cu firma mamă A din Franța, susmenționate, existente la filele 52, 153 și 158 din dosarul cauzei, reiese că în speță este vorba despre servicii de consultanță, management, cercetare-dezvoltare și reprezentare comercială.

Deși la art.1 din contractul de asistență generală încheiat la Paris în 2001 se specifică :” *societatea din Romania va fi beneficiara cunoștințelor, resurselor și experienței societății franceze având acces liber la serviciile Grupului A în domeniile : financiar, resurse umane, comunicare, juridic, domeniul cumpărărilor și cel informatic*”, totuși în justificarea serviciilor de asistență generală, societatea contestatoare nu a prezentat documente, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să ateste că serviciile au fost prestate în fapt, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.*

Totodată, se reține că deși la art.2 din „*Acordul de suportare în comun a costurilor*” nr. * încheiat între firma A din Franța și contestatoare se specifică : ”*societății din Romania i se acordă de către A France dreptul de acces la informațiile generale cu privire la sistemele de alimentare cu combustibil. În ceea ce privește activitățile specifice ce pot fi solicitate de SC din Romania sau asistența tehnică aferentă pentru elaborarea unui sistem specific de alimentare cu combustibil, conform alin.3 din cadrul aceluiași capitol „acestea vor fi cotate separat și vor fi suportate de SC din România în mod corespunzător*”, totuși în justificarea serviciilor cu cercetarea-dezvoltarea nu au fost prezentate documentele prevăzute la pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care să ateste că respectivele servicii au fost prestate în fapt.

Se reține de asemenea din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că în conținutul contractelor de prestări servicii sus menționate, nu sunt precizate tarifele serviciilor, termenele de efectuare a acestora și nici valoarea contractului, astfel încât să se poată verifica dacă serviciile angajate prin contracte au fost prestate la termen, în cantitatea și de calitatea

prevăzută în contracte și pe cale de consecință dacă valoarea facturată este corectă.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat documentele prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, în justificarea prestării efective a serviciilor contractate, deși la art.I din contractul de reprezentare comercială semnat la Paris în 2004 încheiat între firma A din Franța și societatea contestatoare se menționează : *“că firma din Franța este unic reprezentant al beneficiarului din Romania în fața producătorului de automobile R SA”, iar la art.III Obligațiile reprezentantului : “se precizează că acesta va căuta potențiali clienți pentru beneficiar și va obține de la clienți comenzi pentru acesta asigurându-i asistența inclusiv cu privire la managementul relațiilor cu clientul”.*

Se reține de asemenea din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că nici în conținutul contractului contractul de reprezentare comercială din 2004 nu se precizează detaliat serviciile, termenele de efectuare a acestora și nici valoarea totală a contractului.

Referitor la justificarea prestării efective a serviciilor, contestatoarea se rezumă la a menționa în subsolul paginii 7 din contestație faptul că dovada prestării acestor servicii se regăsește în principal pe suport electronic și parțial sub forma de documente anexate la contestație.

Astfel, societatea contestatoare a prezentat odată cu adresa nr.*, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.* o serie de documente, respectiv lista de mărci folosite în România, poze, articole de presă, extrase din internet, grafic charter de control al calității, un plan 5 S de debarasare, aranjare, curățenie, standardizare la laboratorul de metrologie, grafice privind influența parametrilor, nu pot fi considerate că reprezentând rezultanta unor servicii prestate strict în folosul S.C. Totodată, se reține că acestea nu sunt în conformitate cu cerințele menționate la pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că fiind documente cu caracter general cu referire la grupul „A”, nu sunt relevante în justificarea prestării efective a serviciilor în folosul contestatoarei .

De asemenea, deși au fost prevăzute în contracte chei de alocare cu privire la stabilirea costurilor prestațiilor, prin contestație, invocând în susținere prevederile pct.7.24 și 7.25 din Ghidul OECD de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, societatea face o referire generală la acestea, în sensul că sunt aliniate la practica internațională și omite să precizeze modul de stabilire a valorii fiecărei prestații, considerând că este dificilă sau chiar imposibilă separarea acestora pe fiecare entitate membră a grupului.

În concluzie, deoarece agentul economic nu a prezentat nici un document justificativ prevăzut de pct.48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat, care să ateste că respectivele servicii de asistență generală, de cercetare-dezvoltare și reprezentanță comercială, au

fost efectiv prestate în interesul societății contestatoare, conform prevederilor legale mai sus citate, rezultă că organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea deductibilității fiscale cheltuielilor înregistrate în baza facturilor emise de A M din Franța, A R din Franța și A din Franța, în perioada verificată.

Mai mult, societatea omite cu intenție din conținutul contestației faptul că la 30.06.2006 și 30.09.2006, conform registrului de evidență fiscală a înregistrat la cheltuieli nedeductibile fiscal toate cheltuielile cu serviciile de asistență generală, cercetare și reprezentare comercială, schimbând tratamentul fiscal doar la închiderea exercițiului financiar 2006. De asemenea, aceleași cheltuieli efectuate în anul 2007 și până la data de 30.09.2008 au fost considerate de societate tot nedeductibile la calculul profitului impozabil, ceea ce înseamnă recunoașterea implicită că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în lipsa elementelor prevăzute de lege.

În concluzie, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de lei. Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația societății și pentru majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit respins la punctele 1 și 2 din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor art.21 alin.1, art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.20 din Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, coroborate cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. pentru suma totală de lei reprezentând : - impozit pe profit suplimentar ; - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la comunicare.