

DECIZIA nr. 455/12.05.2016
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. Brașov, județul Brașov,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr. X/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I.ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Brașov sub nr. X, având domiciliul fiscal în mun. Brașov, str. X, nr. x, jud. Brașov.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii sub nr. X/2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BV X/2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV X/2015, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de X lei, din care X lei impozit pe profit, X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prin contestația depusă și înregistrată în condițiile menționate mai sus, S.C. X S.R.L. solicită desființarea parțială a dispozițiilor cuprinse în decizia de impunere cu privire la:

- X lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar
- X lei reprezentând dobânzi și penalități.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BV X/2015, respectiv data de **28.12.2015**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov, respectiv data de 28.01.2016, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului Y.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din municipiul Brașov, jud. Brașov, prin administratorul Y.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din Brașov solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-BV X/2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV X/2015, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov– Activitatea de Inspecție Fiscală, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

În deschiderea prezentării, operatorul economic face următoarele precizări:

- S.C. X S.R.L. și S.C. Y S.A. sunt două societăți afiliate care activează în domenii diferite, au structura capitalului social diferită și funcții și riscuri complementare, nu convergente.

- S.C. X S.R.L., este o societate specializată în comerțul cu ridicata al

produselor farmaceutice, CAEN 4646, având ca activități economice auxiliare și cercetarea-dezvoltarea în biotehnologie, dar nu poate efectua în regie proprie aceleași activități pe care le efectuează S.C. Y S.A. întrucât nu deține spații autorizate și personal calificat.

- S.C. Y S.A. este o companie specializată în producția de medicamente având cod CAEN 2120, deține un flux autorizat GMP (Good Manufacturing Practice), este autorizată de A.N.M. să desfășoare aceste activități, deține personal calificat și instalații necesare desfășurării obiectului de activitate. Totodată, societatea deține și un laborator autorizat utilizat pentru cercetare-dezvoltare în domeniul produselor farmaceutice din care a obținut venituri importante pe parcursul anilor 2012-2014.

1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. 2/2012 încheiat cu S.C. Y S.A., înscrise pe factura X/2014, contestatara precizează următoarele:

- Începând cu anul 2011 S.C. X S.R.L. a decis să își diversifice sursele de venituri și a început să activeze în domeniul cercetării/dezvoltării în scopul obținerii de noi APP (autorizații de punere pe piață). Contribuabilul face precizarea că APP se eliberează de către Agenția Națională a Medicamentului în urma înregistrării unei cereri conform prevederilor titlului XVIII art. 706 din Legea 95/2006.

- Din contractul nr. 2/02.04.2012 și din actele adiționale, care sunt parte integrantă în contract, prezentate în timpul inspecției fiscale, rezultă că părțile au stabilit că serviciile de gestionare dosare farmaceutice se realizează atât pentru medicamentele pentru care X deține APP cât și pentru medicamentele pentru care se dorește obținerea acestora, petenta precizând că dosarele în curs, au ca obiect ACID ACETILSALICILIC 500 mg APP nr. 7600/2015/02, ACID ACETILSALICILIC T X 500 mg APP nr. 7605/2015/02, XPLUS 500 mg/3 mg APP nr. 2873/2010/01 și METAMIZOL SODIC X 500 mg, dosar depus în 2013.

- Contribuabilul afirmă că în nota explicativă și atașat la aceasta, a prezentat echipei de inspecție fiscală activitățile prestate pentru S.C. X S.R.L. și rapoartele de activitate, respectiv documentele întocmite, dar că echipa de control nu a luat în considerare documentele prezentate pentru produsul XTOP 500 mg, deși și pentru acesta s-au făcut aceleași tipuri de activități. Petenta susține că chiar dacă S.C. X S.R.L. nu deține APP pentru toate produsele, în fapt, activitățile prevăzute la art. 2- Obiectul contractului, au fost prestate și pentru produsele cu APP în curs de obținere.

- dosarele farmaceutice aprobate de către Agenția Națională a Medicamentelor și a Dispozitivelor Medicale (ANMDM) au la bază o serie activități de cercetare și dezvoltare farmaceutică, validări de metode analitice și tehnologice, studii de stabilitate și documentație clinică și non-clinică, iar S.C. Y S.A. deține toate competențele necesare pentru derularea activităților mai sus menționate fiind specializată și în administrarea variațiilor post-autorizare care sunt necesare și obligatorii conform Regulilor de Bună Practică în Domeniul Farmaceutic (RBPF) implementate și controlate de către ANMDM. Referitor la aceste dosare, petenta face următoarele precizări:

- cele mai comune adăugări și variații aduse dosarelor farmaceutice sunt următoarele: adăugarea unor noi producători de substanță activă, excipienți și materiale de ambalare, completarea documentelor leagare de eliberarea seriilor de produse finite (detalii legate de controlul calității, certificate de conformitate), modificări aduse ambalajului și prospectului, depunerea rezumatelor sistemului de farmacovigilență, depunerea documentațiilor de menținere a APP-urilor, variații cerute de eventuale modificări legislative.

- Depunerea acestor modificări este necesară și obligatorie pentru orice deținător de autorizație de punere pe piață (DAPP) care dorește să își mențină APP-urile active și listate în baza de date a produselor active întreținută de către ANMDM.

- în momentul depunerii unui dosar, ANMDM solicită noi informații și lămuriri

care de multe ori sunt esențiale în obținerea aprobărilor, și care trebuie efectuate de către o persoană specializată și autorizată, cum este S.C. Y S.A.

Contestatarul susține, cu referire la medicamentul XTOP, că organele de inspecție au confundat autorizațiile de punere pe piață care aparțin S.C. Y S.A. cu cele ale S.C. X S.R.L., în condițiile în care, chiar dacă este vorba de produse cu aceeași substanță activă și similare din punct de vedere al fabricației, din punct de vedere farmaceutic acestea sunt produse total distincte, care nu pot fi confundate și pentru care se depun documentații și studii clinice și non-clinice în aceeași măsură la ANM. În contestație se face precizarea că S.C. Y S.A. este deținătoarea APP- ului pentru produsul XTOP 500 mg încă din anul 2008 (APP 574/2008/01-02), acest APP fiind reînnoit în anul 2015 conform procedurii prevăzută în legea 95/2006, sub nr. 7824/2015/01-02 și subliniază că acest APP nu are nicio legătură cu dosarul farmaceutic care aparține S.C. X S.R.L. care este pentru un alt produs METAMIZOL SODIC X 500 mg.

Contribuabilul solicită ca în conformitate cu prevederile art. 65 și 6 din Codul de Procedură Fiscală, să se analizeze raportul de activitate la factura 20140088/10.03.2014 emisă de S.C. Y S.A. și să se țină cont de faptul că acesta conține 4 puncte, dintre care doar unul este aferent produsului METAMIZOL SODIC X 500 mg, restul fiind aferente celorlalte produse care aparțin X S.R.L.

Având în vedere cele de mai sus, petenta solicită anularea constatrilor, cuprinse în cele două acte administrativ- fiscale contestate și să se constate că sunt îndeplinite toate condițiile pentru ca suma de 50.000 lei, aferentă facturii 2014088/10.03.2014, să fie o cheltuielă deductibilă fiscal. Contribuabilul face trimitere la documentele prezentate pentru justificarea serviciilor, respectiv la contract, factură, raport de activitate care sunt în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și susține că documentele existente la dosarele farmaceutice certifică faptul că activitatea a fost în fapt desfășurată în folosul S.C. X S.R.L. în scopul obținerii APP și apoi a obținerii de venituri impozabile din vânzarea acestui APP.

Contribuabilul anexează în susținere Contractul de prestări servicii nr. X/2012 împreună cu actul adițional nr. X/2013, Raportul de activitate la factura X/2014 și Corespondența purtată cu ANM.

2. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei aferente contractului nr. X/ 2013 încheiat cu S.C. Y S.A. , contestatarul precizează următoarele:

- Începând cu anul 2011, S.C. X S.R.L., a decis să-și diversifice sursele de venituri și a început să activeze în domeniul cercetării- dezvoltării în scopul obținerii de noi APP;

- Produsele menționate în Contractul X/2013, sunt produse de referință care aparțin S.C. Y SA iar S.C. X S.R.L. a obținut APP noi în baza acestor produse depunând la ANM dosare noi, la care au fost atașarea studii de stabilitate pentru noile produse și nu pentru cele ale S.C. Y S.A. Contribuabilul face referire la actul adițional la contractul X/2013 prin care s-a stabilit denumirea medicamentelor noi pentru care se obțin APP;

- Echipa de inspecție fiscală a susținut că aceste cheltuieli cu studiile de stabilitate efectuate în baza Contractului X/2013, trebuie suportate de către producător și nu de către S.C. X S.R.L. În susținere, contestatoarea invocă prevederile art. 706 alin. (4) lit a) din Legea 95/2006 făcând precizarea că solicitantul autorizației nu trebuie să fie producător autorizat, precum și prevederile art. 706 alin. (4) lit. j) și p) din Legea 95/2006, în care se stipulează obligația solicitantului de APP de a dovedi cu documente că fabricantul a respectat fabricarea substanței active, că a obținut o declarație de la producător prin care se confirmă procesul de fabricație în concordanță cu Ghidul de Bună Practică în Fabricația medicamentelor;

- Contestatoarea precizează că a depus la organul fiscal odată cu punctul de vedere, documentația întocmită de către S.C. Y S.A., așa cum au fost depuse la ANM, în limba engleză (posibilitate prevăzută la art. 15 din Ordinul 895/2006) și subliniază că organul de control nu a ținut cont de aceste documente și nu a solicitat traducerea lor, conform prevederilor art. 8 din OG 92/2003. Contribuabilul ține

totuși să precizeze că, și în cazul în care ar fi fost solicitată traducerea acestor documente, nu ar fi considerat oportună o asemenea operațiune având în vedere costurile și timpul necesar realizării;

- Contribuabilul precizează că serviciile prestate de S.C. Y S.A. au avut ca scop final obținerea unor noi APP pentru S.C. X S.R.L., fără modificări în ceea ce privește fabricația și cu utilizarea aceleiași formule chimice a produsului de referință, respectiv fabricarea seriilor pilot, validarea fluxului de fabricație și a metodelor analitice, efectuarea studiilor de stabilitate;

- S.C. X S.R.L. invocă în susținerea prestării efective a acestor servicii faptul că efectuarea studiilor de stabilitate este un element obligatoriu al dosarului farmaceutic pentru obținerea de noi APP și menționează că realizarea lor generează costuri mari, care nu pot fi prestate gratis de către S.C. Y S.A.;

- Contestatoarea ține să sublinieze faptul că S.C. X S.R.L. este proprietara dosarului farmaceutic depus, pe numele careia se vor emite/s-au emis APP și că urmărește să obțină venituri din exploatarea acestor APP. Totodată petenta precizează că orice dosar farmaceutic depus pentru autorizarea unui medicament nou conține o documentație nouă, inclusiv un studiu de stabilitate, în conformitate cu prevederile OMS 906/2006;

- Petenta susține că motivarea organelor de control cu privire la suportarea acestor cheltuieli de către producător, deoarece sunt cheltuieli aferente producției de medicamente și nu ar trebui să cadă în sarcina distribuitorului, este lipsită de fundament, întrucât S.C. X S.R.L. este proprietarul activului iar S.C. Y S.A. este doar producătorul;

- Totodată, în susținerea contestației se invocă relația de colaborare între producător și distribuitor care trebuie să fie cuprinsă în cererea pentru obținerea APP, făcându-se referire la prevederile art. 1.2 din OMS 906/2006 și la art. 702 din Legea 95/2006, care reglementează obligativitatea producătorului de a-și asuma responsabilitatea pentru producția medicamentelor și să dețină autorizație de producător;

- Contribuabilul recunoaște că este posibil ca anumite rapoarte de activitate care sunt în posesia echipei de inspecție fiscală să cuprindă denumirile produselor de referință, din eroare, ori din necunoașterea denumirii produsului nou.

Având în vedere cele de mai sus, petenta solicită anularea constatărilor, cuprinse în cele două acte administrativ fiscale contestate, deoarece sunt îndeplinite toate condițiile pentru ca suma de X lei, să fie o cheltuială deductibilă fiscal, respectiv documentele prezentate justifică faptul că serviciile sunt în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4) lit. m) din Legea 571/ 2003, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației au fost anexate Contractul de prestări servicii nr. X/2013 împreună cu anexele și actul adițional, Rapoartele de activitate la facturi, extrase din dosarele farmaceutice întocmite conținând studiile de stabilitate

3. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei aferente contractului nr. X/2012 încheiat cu PFA X, contestatara precizează următoarele:

- S.C. Z S.R.L. este furnizorul de software ERP Charisma, care este un soft foarte complex, astfel că instalarea s-a făcut în mai multe etape, dintre acestea una fiind etapa de implementare. Procesul de implementare presupune o serie de acțiuni atât din partea furnizorului cât și din partea societății beneficiare. În acest scop, operatorul economic a desemnat o persoană responsabilă de implementare, care să ducă la bun sfârșit acțiunile în sarcina societății. Prin urmare, petenta susține că afirmația organelor de control prin care au concluzionat că societatea a beneficiat de aceleași servicii și de la S.C. Z S.R.L. nu are fundament.

- la punctul 1.4. din contractului încheiat cu S.C. Z S.R.L. este prevăzut că procesul de implementare se realizează „în colaborare cu clientul”.

- petenta susține că în mod nejustificat au fost considerate nedeductibile de către organele de control și cheltuielile mai vechi decât data încheierii contractului cu S.C. Z S.R.L., mai precis cele din anul 2012, pentru care nu s-a solicitat nicio lămurire

din partea echipei de control și pentru care au fost prezentate rapoarte prin care este justificată activitatea.

- Referitor la implementarea Softului de tip ERP petenta afirmă că serviciile au fost efectiv prestate, lucrările fiind menționate în rapoarte, procese verbale și alte documente întocmite și că aceste servicii IT sunt exemplificate la art. 21 alin. 2 lit. k din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, nefiind cheltuieli încadrate la "alte prestări de servicii" potrivit art. 21 alin. 4 lit. m), care pot fi considerate deductibile numai în măsura în care se probează în mod efectiv prestarea acestora prin situații de lucrări, rapoarte de lucru și alte asemenea.

- Petenta subliniază că în condițiile în care serviciile au fost prestate, iar facturile emise sunt însoțite de documente justificative precum rapoarte și procese verbale cu un minim de informații, refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea aceluși drept, înseamnă a nesocoti principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevate și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei.

Având în vedere cele precizate mai sus, petenta solicită anularea constatărilor organelor de control din cele două acte administrative fiscale contestate și admiterea prezentului capăt de cerere, respectiv acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X lei ca fiind reale și necesare activității.

În susținerea contestației au fost anexate Contractul nr. X/2013 cu S.C. Z S.R.L., Contractul de prestări servicii cu PFA X, Facturile emise de PFA X, Rapoartele de activitate anexate la facturi, Alte documente justificative.

4. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei aferente contractului nr. X/2013 încheiat cu PFA Y, contestatara precizează următoarele:

- în baza contractului nr. X/2013 încheiat cu PFA Y în calitate de prestator, acesta a efectuat activități de traducere a unor dosare farmaceutice din limba română în limba engleză pentru a putea răspunde cerințelor clientului (GSP) și pentru ca acestea să poată fi înregistrate în diverse țări ale Uniunii Europene, limba engleză fiind limba acceptată în U.E.

- petenta este întru totul de acord cu argumentația echipei de inspecție fiscală conform căreia "dl Y, în calitate de administrator, trebuia să depună toate diligentele pentru a promova produsele farmaceutice în UE și fără a cere în schimb o remunerație" dar precizează că această activitate a fost efectuată de dl Y în baza prerogativelor actului constitutiv și ale Hotărârilor AGA și este diferită de traducerea efectivă a dosarelor farmaceutice în termenii tehnici de specialitate și după formatul specific agreat la nivelul comunității Europene. Activitatea de traducere a fost o obligație asumată de S.C. X S.R.L. în cadrul contractului de prestări servicii cu clientul său, astfel că fără aceste servicii contractul principal nu putea fi realizat.

Având în vedere cele precizate mai sus, petenta solicită anularea constatărilor organelor de control cuprinse în cele două acte administrative fiscale contestate, considerând că sunt îndeplinite toate condițiile pentru ca cheltuielile în sumă de X lei să fie deductibile fiscal: există contract de prestări servicii încheiat între părți, există facturi întocmite în conformitate cu prevederile legale, există rapoarte de activitate aferente acestor facturi care reprezintă documente justificative în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m din Codul fiscal și ale punctului 48 din normele metodologice, activitatea a fost desfășurată în fapt, lucru certificat de dosarele farmaceutice existente, traduse, serviciile s-au desfășurat în folosul operatorului economic și au avut ca scop obținerea de venituri impozabile prin facturile emise către clientul GSP.

În susținerea contestației au fost anexate Contractul de prestări servicii nr. X/2013, Facturi de prestări servicii, Comenzi pentru realizarea prestației, Documente în limba engleză.

5. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat

pentru veniturile din dobânzi constatate suplimentar în sumă de X lei, aferente contractelor de împrumut în euro încheiate cu SC Y SA

În susținerea contestației petenta aduce următoarele argumente:

- rata dobânzii aplicată de organele de inspecție fiscală de 6% pe an a fost stabilită în mod netemeinic și nelegal. Astfel, pentru contractele de împrumut în valută încheiate cu S.C. Y S.A., prin care S.C. X S.R.L. a creditat această societate cu sume de până la 976.000 euro, echipa de inspecție fiscală a calculat venituri din dobânzi de 466.171 lei, aplicând o rata a dobânzii de 6% pe an, în baza prevederilor art. 23 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv HG 296/2010 pentru modificarea pct. 701 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin care se stabilește că limita maximă deductibilă a dobânzilor în valută este de 6%.

- Petenta afirmă că prevederile art. 23 alin. 5 din Codul fiscal, nu au un caracter imperativ și nu sunt obligatorii în raporturile contractuale dintre părți, acestea putând stabili orice dobândă doresc în contracte, însă din punct de vedere fiscal se aplică limita de 6% stabilită prin HG 296/2010. Contestatara susține că organele de control au aplicat eronat acest articol, stabilind din oficiu rata dobânzii ca fiind maximul deductibil prevăzut de lege de 6% fără a-și duce la îndeplinire obligațiile imperative menționate la punctele de la 22 la 36 din HG 44/2004, cu toate ca s-a insistat asupra acestui aspect în nota explicativă formulată în scris.

- Contestatara solicită ca organul de soluționare să țină cont de prevederile legale incidente în cauză, respectiv de prevederile punctelor 22-36 din HG 44/2004 și să efectueze o analiză de comparabilitate astfel încât tranzacțiile analizate să poată fi incluse în marja de minim și maxim folosind una din metodele prevăzute la punctul 23 din Normele de aplicare ale Codului fiscal. Astfel, în vederea stabilirii celei mai adecvate metode contribuabilul solicită să se aibe în vedere următoarele aspecte legale:

- metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- circumstanțele cazului individual;
- activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

- Organul fiscal trebuie să țină cont de prevederile legale care menționează că atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

- Contribuabilul atașează în susținere un contract de credit încheiat la data de 10.10.2013 între W S.A. și S.C. Y S.A. prin care creditorul acorda o scrisoare de garanție bancară în suma de 150.000 euro cu o dobândă formată din Euribor (3M) + o marjă a băncii de 5% p.a. și un contract de leasing, executat, prin care finanțatorul, S.C. W S.A. finanțează pe S.C. Y S.A. în achiziția unei autoutilitare cu suma de 10.811 euro, acest contract având o dobândă de 6.5% p.a. (știut fiind că dobânda la leasing este mai mare decât cea bancară întrucât societățile de leasing se împrumută de la bănci pentru a finanța operațiunile curente). Petenta afirmă că pentru credite mai mari, marja băncii se poate negocia, ajungând chiar și sub 4%.

Având în vedere cele precizate mai sus, petenta solicită desființarea constatărilor organelor fiscale cuprinse în cele două acte administrative contestate cu privire la suma de X lei și recalcularea veniturilor impozabile din dobânzi având în vedere toate circumstanțele specifice stabilite de lege aplicabile în speță.

Petenta mai precizează că organele de inspecție au calculat în mod eronat dobândă în sumă de X lei, până la 30.09.2015 având în vedere că până în data de 30.06.2015 toate împrumuturile au fost restituite, excepție făcând doar suma de X euro care a fost restituită la 02.07.2015. Astfel, contribuabilul solicită anularea sumei de X lei din veniturile impozabile a S.C. X S.R.L. ca fiind eronat calculată, precum și diminuarea corespunzătoare a impozitului pe profit aferent.

În susținerea contestației au fost anexate Contractul de credit încheiat între W SA - Y SA, Contractul de leasing W încheiat între IFN - Y SA și Fisa cont valută SC Y SA pe perioada 01.01.2015-30.09.2015.

6. Referitor la dobânzile/ majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, în sumă de X lei respectiv X lei

Petenta solicită ca, dacă se va constata nelegalitatea actului prin care au fost stabilite să se aibă în vedere principiul „accesorium sequitur principale”.

Petenta afirmă că dispozițiile art. 119 și 120 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, condiționează calculul accesoriilor de o neexecutare culpabilă a obligației de plată la scadență și precizează că în materie fiscală culpa nu este prezumată, fiind aplicabil principiul „in dubio contra fiscum”. Astfel, deoarece organul fiscal nu a informat în prealabil calculării acestor accesorii, asupra cuantumului obligației fiscale principale, este încălcat acest principiu, organul de inspecție prezumând că, dacă ar fi fost înștiințată asupra obligației de plată, societatea nu ar fi achitat-o la scadență.

Societatea consideră că au fost încălcate dispozițiile 44. 45, 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și solicită ca accesoriile stabilite în mod nelegal să fie anulate.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-BV X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un **impozit pe profit în sumă de X lei**, pentru care s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, perioada supusă verificării fiind 01.01.2011 – 30.09.2015.

Conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală, la S.C. X S.R.L. a fost efectuată o inspecție fiscală parțială pe linie de TVA, la finalizarea căreia a fost întocmită Propunere de efectuare a unei inspecții având ca obiect impozitul pe profit. Societatea a fost înștiințată despre acțiunea care urma să se desfășoare, prin transmiterea Avizului de inspecție fiscală nr. F-BV X/2015, conform căruia inspecția fiscală va începe în 10.2015. În baza art. 101, alin. 2 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, S.C. X S.R.L. a solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Noua dată de începere a fost stabilită pentru 10.2015 și a fost transmisă operatorului economic cu adresa nr. X/2015.

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit pentru perioada ianuarie 2011-septembrie 2015 s-a efectuat sub rezerva verificării ulterioare, în conformitate cu prevederile art. 90 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, pe baza documentelor și informațiilor solicitate de organele de control și puse la dispoziție de contribuabil.

Societatea are ca obiect principal de activitatea declarat Comerț cu ridicata al produselor farmaceutice CAEN 4646, fiind autorizată să desfășoare această activitate conform Legii 95/2006.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV X/2015 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BV X/2015 contestate, s-au stabilit următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2012 încheiat cu S.C. Y S.A. și înscrise în factura X/2014

Conform constatărilor organelor de control, S.C. X S.R.L. a încheiat cu societatea afiliată S.C. Y S.A., în calitate de producător, contractul de prestări servicii nr. X/2012,

având ca obiect prestarea de către producător de servicii de gestionare a dosarelor farmaceutice prevăzute în anexa 1 pentru deținătorul de APP (Autorizație de punere pe piață). Contractul prevede că pentru realizarea acestui obiectiv, producătorul va ține legătura cu Autoritatea Națională a Medicamentelor și va rezolva orice solicitare a acesteia.

În Anexa nr. 1 la contractul nr. X/2012 sunt enumerate următoarele medicamentele pentru care S.C. X S.R.L. deține Autorizații de punere pe piață:

- ACID ACETILSALICILIC 500 mg- comprimate nr. APP x/2006/01;
- XPLUS 500mg/3mg – nr. APP x/2010/01;
- XSINUS 500 mg/3mg/50mg, comprimate – nr. APP x/2010/02.

Pentru stabilirea prețului serviciilor au fost încheiate acte adiționale la acest contract. Astfel, prin actul adițional nr. X/2012 s-a stabilit valoarea prestațiilor pentru perioada 02.04.2012- 29.06.2012 la X lei, la care se adaugă TVA, prin actul adițional nr. X/2013 s-a stabilit valoarea prestațiilor pentru perioada 01.01.2013- 31.08.2013 la X lei, la care se adaugă TVA.

În baza acestui contract S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în sumă totală de X lei, în mare parte în perioade fiscale anterioare emiterii facturii. S.C. Y S.A. a emis pentru aceste cheltuieli un număr de 4 facturi fiecare în valoare de X lei, cu TVA de X lei. Pentru justificarea necesității și oportunității prestărilor serviciilor, au fost prezentate la cererea scrisă a organelor de control Centralizatoare privind corespondența cu ANM/ Rapoarte de activitate.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat că prin Raportul de activitate aferent perioadei 01.09.2013-31.12.2013, în care se face referire la factura nr. X/2014, sunt menționate documentele transmise ANM pentru patru dosare farmaceutice respectiv pentru:

- **Acid acetilsalicilic T 500 mg comprimate;**
- Acid acetilsalicilic 500 mg comprimate;
- **Xtop 500 mg comprimate;**
- XPlus comprimate.

De asemenea, în factura nr. X/2014 emisă de S.C. Y S.A., s-a făcut referire la documentele care au stat la baza emiterii facturii, respectiv Contractul nr. X/2012 și Actul adițional nr. X/2013.

Astfel că, din analiza comparativă a informațiilor înscrise în Contractul nr. 2/02.04.2012, Actul adițional nr. 2/ 31.08.201 și Raportul de activitate la factura nr. 2014088/10.03.2014, se constată că serviciile de gestionare a dosarelor farmaceutice care fac obiectul contractului menționat mai sus, nu cuprind și medicamentele Xtop 500 mg și Acid acetilsalicilic T 500 mg precizate în Raportul de activitate. Organele de control constată și că pentru aceste două medicamente S.C. X S.R.L. nu deține APP.

Prin Nota explicativă dată organelor de control, contribuabilul afirmă că aceste achiziții au fost înregistrate direct pe cheltuieli deoarece activitatea de gestionare de APP nu presupune creșterea valorii APP și nici beneficii economice superioare, ci reprezintă o activitate de mentenanță prevăzută de legislația în domeniu. Contribuabilul mai precizează că durata de obținere a APP este relativ extinsă pe mai mulți ani, necesitând o serie de studii de amploare, în urma cărora nu există certitudinea ca dosarul va fi acceptat.

Odată cu furnizarea punctului de vedere, operatorul economic a prezentat echipei de control Actul adițional 3 din data de 30.09.2013, prin care se aduc completări contractului nr. 2/02.04.2012 în care se precizează că "părțile au hotărât să extindă prevederile contractului și pentru produsele pentru care beneficiarul dorește să obțină APP."

Având în vedere că operatorul economic nu deține autorizații de punere pe piață pentru medicamentele cu denumirea Acid acetilsalicilic T 500 mg și Xtop 500 mg și pentru care S.C. Y S.A. a reînnoit autorizațiile în anul 2015 organele de control fiscal constată că S.C. X S.R.L. nu justifică necesitatea serviciilor de gestionare dosare farmaceutice pentru aceste două medicamente.

Temeiul legal invocat de organele de control face referire la prevederile art. 21, alin. 4, lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, la punctul 48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și la art. 7, alin. 1-4, art. 10, alin.1-2 și art. 6 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală.

2) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/ 2013 încheiat cu S.C. Y .A.

În perioada verificată, S.C. X S.R.L. înregistrează cheltuieli cu serviciile prestate de către S.C. Y S.A., în baza Contractului de prestari servicii nr. X/2013, având ca obiect:

"a) Dezvoltarea și fabricarea produselor pe instalațiile executantului conform APP în vigoare și dosarelor de serie, controlarea caracteristicilor de produs, conform specificației de calitate pentru fiecare produs, aprobate de executant și predarea produselor beneficiarului pe baza facturii, însoțite de copii ale buletinelor de analiză și declarațiile de conformitate semnate de către persoana calificată a executantului,.,

b) Permișiunea data de executant care este și deținător APP ca beneficiarul să obțină APP pe baza dosarelor Executantului pentru fiecare dintre produsele enumerate la art. 2, al prezentului contract."

În Anexa nr. 1 la Contractul nr. X/2013, este stabilit că S.C. Y S.A. va demara studiile de stabilitate pentru următoarele produse:

- Acid Acetilsalicilic T. 500 mg
- Paracetamol Y 500 mg
- Xtop 500 mg

iar prețul serviciilor este în sumă totală de X euro (câte X euro pentru fiecare produs în parte).

În baza acestui contract, S.C. X S.R.L. a înregistrat în perioada septembrie 2013-martie 2014 cheltuieli în sumă totală de X lei.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de control au solicitat explicații scrise de la reprezentantul contribuabilului verificat cu privire la necesitatea și oportunitatea studiilor de stabilitate.

În răspunsul formulat, contribuabilul precizează că studiile de stabilitate sunt necesare pentru stabilirea termenului de expirare a produselor farmaceutice. Contribuabilul nu a anexat documentele întocmite cu ocazia efectuării studiilor menționând că sunt documente confidențiale, dar a pus la dispoziția organului de control, la sediul său, dosarele pentru a fi analizate.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că S.C. X S.R.L. înregistrează cheltuieli cu studiile de stabilitate pentru medicamente pentru care nu deține autorizații de punere pe piață, și pentru care S.C. Y S.A. a obținut în anii precedenți APP (Acid Acetilsalicilic T,500 mg - nr. APP X/2006/01-02, Paracetamol Y 500 mg- nr. APP X/2007/01-02, Xtop 500 mg- nr. APP X/2008/01-02).

Mai mult decât atât, pentru două din cele trei medicamente, S.C. Y S.A. a reînnoit autorizațiile de punere pe piață, respectiv pentru XTOP 500 mg s-a obținut APP nr. X/2015/02 și pentru ACID ACETILSALICILIC T 500 mg s-a obținut APP nr. X/2015/02. Organele de control au constatat și că în documentele prezentate în anumite situații se consemnează „data intrării în studiu de stabilitate: 18.02.2012”, dată anterioară încheierii Contractului nr. X/2013, care a stat la baza prestării acestor servicii de stabilitate.

La facturile emise de S.C. Y S.A. au fost prezentate pentru justificare documente, din care se rețin următoarele:

- la factura X/2013, în valoare totală de X lei s-a prezentat un raport de activitate fără număr și fără dată, nesemnat de beneficiar și prestator, în care s-a consemnat efectuarea studiilor de stabilitate reprezentând studii fotosensibilitate asupra comprimatelor și asupra ambalajelor pentru produsul Acid acetilsalicilic T 500 mg, (produs Y S.A.) precum și o situație care cuprinde următoarele caracteristici: descriere comprimate, masa medie, rezistența la rupere, dizolvare, dezagregare, substanțe înrudite, etc,

în care nu se identifică numele expertului în domeniu, conform prevederilor art. 709, alin. (2) din Legea 95/2006, republicată.

- la factura Y/2014, în valoare totală de X lei, s-a prezentat un raport de activitate în care s-a consemnat efectuarea studiilor de stabilitate reprezentând studii fotosensibilitate asupra comprimatelor și asupra ambalajelor pentru produsul Xtop 500 mg, (produs Y S.A.), precum și o situație care cuprinde următoarele caracteristici: descriere comprimate, masa medie, rezistența la rupere, dizolvare, dezagregare, substanțe înrudite, etc, în care nu se identifică numele expertului în domeniu, conform prevederilor art. 709, alin. (2) din Legea 95/2006, republicată.
- la factura Z/2014, în valoare totală de X lei, s-a prezentat un raport de activitate în care s-a consemnat efectuarea studiilor de stabilitate pentru produsul Paracetamol Y 500 mg, (produs Y S.A.), precum și o situație care cuprinde următoarele caracteristici: descriere comprimate, masa medie, rezistența la rupere, dizolvare, dezagregare, fiabilitate, în care nu se identifică numele expertului în domeniu. Totodată, în această situație se consemnează „data intrării în studiu de stabilitate: 18.02.2012”, dată anterioară încheierii Contractului nr. X/2013, care a stat la baza prestării acestor servicii de stabilitate.

În concluzie, organele de control constată că S.C. X S.R.L. nu deține și nu solicită APP pentru produsele pentru care s-au prezentat studiile de stabilitate, rezultând că aceste produse nu fac obiectul contractului de prestari servicii nr. X/2013, în care se menționează „Obiectul Contractului: Dezvoltarea și fabricarea produselor pe instalațiile executantului conform APP în vigoare și dosarelor de serie, controlarea caracteristicilor de produs, conform specificației de calitate pentru fiecare produs, aprobate de executant și predarea produselor beneficiarului pe baza facturii, însoțite de copii ale buletinelor de analiză și declarațiile de conformitate semnate de către persoana calificată a executantului”.

Contribuabilul a motivat în Nota explicativă dată în 11.11.2015 că studiile de stabilitate au fost efectuate în baza art. 3, lit. b) din contractul nr. X/2013 în care se precizează că executantul S.C. Y S.A., care este și deținătorul APP, permite beneficiarului „să obțină APP pe baza dosarelor executantului”.

În data de 14.12.2015, S.C. X S.R.L. a prezentat Actul adițional nr. 2 la Contractul nr. X/2013, încheiat în 14.12.2015, prin care părțile stabilesc în clar denumirea produselor pentru care s-a intenționat obținerea unor APP noi pentru S.C. X S.R.L. astfel:

- METAMIZOL SODIC X 500 mg comprimate;
- Acid Acetilsalicilic T X 500 mg comprimate;
- Paracetamol X 500 mg comprimate.

De asemenea, se precizează că produsele definite în contract sunt folosite ca produse de referință pentru produsele pentru care se intenționează obținerea unor noi APP.

În susținerea celor de mai sus, S.C. X S.R.L. a prezentat documente justificative, cum ar fi:

- Formularul pentru plata taxei și tarifului de autorizare/ reînnoire a autorizațiilor de punere pe piață, înregistrat la ANM sub nr. X/2013, în care se menționează la pag. 6 pct. 1.4.7., că în baza art. 707 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, titlul XVII „Medicamentul”- cerere de consimțământ informat, faptul că S.C. Y S.A. „și-a dat consimțământul de a folosi informațiile sale în susținerea acestei cereri” pentru acest produs care are aceiași compoziție calitativă și cantitativă în termenii substanțelor active și aceeași formă farmaceutică cu a produsului autorizat PARACETAMOL Y a cărui deținător APP este S.C. Y S.A.

- Adresa de înaintare emisă și înregistrată la ANM sub nr. X/2013, referitoare la autorizarea de punere pe piață a medicamentului PARACETAMOL X 500MG - comprimate (cooperare), în care se precizează că cererea nu a fost validată din punct de

vedere administrativ și adresa nr. X/2013, emisă de ANM prin care se comunică validarea din punct de vedere administrativ a dosarului depus în vederea obținerii autorizării de punere pe piață a medicamentului PARACETAMOL X 500 mg și se solicită de către ANM „retransmiterea declarației persoanei calificate a fabricantului de produs finit”. Pentru acest produs farmaceutic, până la data încheierii raportului de inspecție nu s-a obținut autorizația de punere pe piață.

- Adresa de înaintare emisă și înregistrată la ANM sub nr. X/2013, referitoare la autorizarea de punere pe piață a medicamentului METAMIZOL SODIC X 500 mg-comprimate (cooperare), prin care se precizează că cererea nu a fost validată din punct de vedere administrativ și adresa nr. X/2013, emisă de ANM prin care se comunică validarea din punct de vedere administrativ a dosarului depus în vederea obținerii autorizării de punere pe piață a medicamentului METAMIZOL SODIC X 500 mg și se solicită de către ANM „retransmiterea declarației persoanei calificate a fabricantului de produs finit”. Pentru acest produs farmaceutic, până la data încheierii raportului de inspecție nu s-a obținut autorizația de punere pe piață.

- Adresa de înaintare emisă și înregistrată la ANM sub nr. X/2013, referitoare la autorizarea de punere pe piață a medicamentului ACID ACETILSALICILIC T X 500 mg-comprimate (cooperare), prin care se precizează că cererea nu a fost validată din punct de vedere administrativ, în Anexă fiind precizate documentele și informațiile ce trebuiesc depuse de solicitant și adresa nr. X/2014, emisă de ANM prin care se comunică solicitările pentru completarea dosarului depus în vederea obținerii autorizării de punere pe piață a medicamentului ACID ACETILSALICILIC T X 500 mg. Pentru ACID ACETILSALICILIC T X 500 mg, s-a obținut autorizația de punere pe piață societatea fiind înștiințată despre aceasta cu Adresa nr. X/2015 emisă de ANM.

În fundamentarea constatărilor, echipa de inspecție fiscală face referire la prevederile art. 707 din Legea nr. 95/2006, la Modul 3 pct. 3.2 alin. (8) din Ordinul nr. 906/2006 pentru aprobarea Normelor și protocoalelor analitice, farmacotoxicologice și clinice referitoare la testarea medicamentelor, la art. 3 pct. 18 din ordinul 1963/2008 pentru aprobarea Ghidului privind buna practică de distribuție angro a medicamentelor și la Hotărârea nr. 5/2012 Ghidul privind buna practică de fabricație pentru medicamentele de uz uman.

În urma analizei documentelor și înscrisurilor prezentate, echipa de inspecție fiscală concluzionează că prin obiectul contractului nr. X/2013 S.C. Y S.A. și-a dat consințământul pentru ca S.C. X S.R.L. să folosească informațiile din dosarele farmaceutice ale medicamentelor sale generice, nefiind nejustificată necesitatea efectuării altor studii de stabilitate. Organele de control consideră că este obligația producătorului de a furniza date și informații atât pentru substanța activă cât și pentru medicamentul finit, acesta fiind direct interesat să-și vândă produsele fabricate și că aceste cheltuieli nu cad în sarcina distribuitorului sau a beneficiarului APP.

Având în vedere cele prezentate mai sus, s-a constatat că nu se justifică prestarea în beneficiul S.C. X S.R.L. a serviciilor cu efectuarea studiilor de stabilitate și nici necesitatea angajării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile astfel că, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din HG 44/2004, motiv pentru care suma de X lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la determinarea profitului impozabil.

3) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2012 încheiat cu PFA X

În perioada februarie 2012 -decembrie 2014, operatorul economic a înregistrat în evidența financiar-contabilă, cheltuieli cu serviciile de întreținere sistem informatic în sumă totală de X lei, în baza facturilor întocmite de PFA X, conform Contractului nr. X/2012 încheiat între părți și care are ca obiect „întreținerea sistemului informatic al

beneficiarului, îmbunătățirea deciziilor manageriale prin implementarea unui sistem de urmărire interactivă a activităților comerciale, consultantă la achiziția unor noi echipamente și software IT[...]. Prețul stabilit prin contract este un onorariu în sumă fixă de X lei/lună și include toate costurile cu materialele consumabile, utilitățile, costurile cu deplasările și alte costuri, fără a se preciza un tarif orar pentru serviciile prestate.

Persoana fizică X are calitatea de administrator la S.C. X S.R.L., iar în perioada 2013-2014, a fost salariat încadrat pe funcția de farmacist, precum și colaborator la S.C. X S.R.L. Totodată, s-a constatat că în perioada 2012-2014, dl X a fost salariat la S.C. Y S.A. cu normă întreagă, iar în anul 2014 a fost și colaborator.

Totodată, organele de control au constatat că obiectul de activitate al PFA Y Nandor este cod CAEN 7211 - Cercetare dezvoltare în biotehnologie", fără a avea în sfera de activitate și implementare și asistență IT.

În facturile aferente exercitiului financiar 2012, emise de PFA X, la denumirea serviciului prestat s-a înscris „asistență IT” iar în rapoartele de activitate aferente acestor facturi s-au enumerat o serie de activități, respectiv, întocmire raport script „cashflow”, activități de training și instruire personal, definitivare raport freemind, etc, servicii pentru care nu se justifică cu documente sau cu orice alte materiale corespunzătoare prestarea efectivă, și care să cuprindă un minim de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date.

Organele de control au solicitat explicații scrise cu privire la necesitatea serviciilor prestate de PFA X iar în răspunsul formulat s-a precizat că dl X a fost coordonator de proiect în relația cu S.C. Z S.R.L. Contribuabilul a prezentat procese verbale de acceptare, punere în funcțiune, PV intermediar și altele și diplomă care atestă calificarea ca și ajutor de programator pentru dl X.

Deoarece documentele justificative prezentate nu probează necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii de către PFA X prin persoana d-lui X Iosif, care deține și funcția de administrator la S.C. X S.R.L., în baza prevederilor art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din HG 44/2004, organele de control au considerat cheltuiala în sumă de X lei, nedeductibilă la determinarea profitului impozabil.

4) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2013 încheiat cu PFA Y

În urma verificării documentelor prezentate s-a constatat că în evidența contabilă s-au înregistrat cheltuieli în sumă totală de X lei, aferente serviciilor prestate de către PFA Y, în baza Contractului nr. X/2013 având ca obiect "servicii de cercetare-dezvoltare în domeniul farmaceutic, dezvoltarea metodelor analitice, validarea metodelor analitice, studii de stabilitate[...]."

Facturile emise sunt însoțite de rapoarte de activitate în care se menționează că au fost prestate servicii de traduceri ale dosarelor farmaceutice și a fost prezentat Actul aditional nr. X/2013 la Contractul nr. X/2013, prin care s-a completat obiectul contractului cu servicii de „traducere a dosarelor și documentațiilor elaborate pe proiectele de cercetare-dezvoltare din limba română în limba engleză”.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală, a solicitat documente și informații privind necesitatea traducerii acestor dosare și dovada calificării ca și traducător autorizat a d-lui Y. În răspunsul formulat în scris, administratorul S.C. X S.R.L. a precizat, referitor la Paracetamol Codeina 500/15mg și Diazepam 2 mg, produsele a căror dosare au fost traduse în luna iunie 2014, că societatea are intenția de a înregistra în străinătate aceste produse farmaceutice, motiv pentru care s-a documentația trebuia pregătită în limba engleză. Contribuabilul face precizarea și că traducerea acestor dosare nu a trebuit să fie autorizată, iar pentru a demonstra capacitatea d-lui Y de a presta aceste servicii, menționează că acesta este vorbitor de engleză la nivel avansat având studii universitare și postuniversitare efectuate în limba engleză.

Contribuabilul a prezentat pentru exemplificare un extras în limba engleză dintr-un

dosar farmaceutic pentru medicamentul Metamizole sodium, în care se identifică doar denumirea S.C. Y S.A.

Deoarece contribuabilul nu a justificat cu documente, care să cuprindă un minim de informații care să poată fi verificate, prestarea efectivă a serviciilor de traducere de către PFA Y, prin dl Y care deține și funcția de administrator la S.C. X S.R.L., în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din HG 44/2004, cheltuiala în sumă de X lei a fost considerată nedeductibilă la determinarea profitului impozabil.

5) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru veniturile din dobânzi constatate suplimentar în sumă de X lei, aferente contractelor de împrumut în euro încheiate cu SC Y SA

Din verificările efectuate s-a constatat că în perioada verificată contribuabilul a acordat/primit împrumuturi pentru/de la persoane juridice afiliate în lei și în valută, împrumuturi pentru care nu s-a perceput nicio dobândă.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de control au solicitat explicații scrise de la reprezentantul societății cu privire la necesitatea, oportunitatea și eficiența acordării împrumuturilor fără dobândă.

În răspunsul formulat se precizează că societatea a prevăzut corect rata dobânzii în contract și aduce în susținere următoarele aspecte:

- prin activitatea desfășurată societatea și-a îndeplinit scopul lucrativ prevăzut la art. 1 din legea societăților comerciale 31/1990, respectiv a înregistrat venituri, profit și a acordat asociaților dividende;
- contractele de împrumut încheiate cu părțile afiliate sunt contracte în sfera civilă, pentru care se aplică prevederile legii 287/2009, art. 2158 și art. 2159. Contribuabilul consideră că în cadrul raporturilor civile părțile pot stabili orice rată a dobânzii dar nu mai mult decât dobânda legală +50%, deci rata dobânzii înscrisă în contracte, chiar dacă este zero, este conformă cu prevederile Codului civil și ale OG 13/2011;
- S.C. X S.R.L. își desfășoară activitatea principală de comerț cu ridicata al produselor farmaceutice în cadrul unui grup de societăți care cuprinde atât partea de producție, cât și partea de distribuție și retail. Prin acordarea de împrumuturi între societățile afiliate, în fapt beneficiarul a fost S.C. X S.R.L., care în perioada supusă verificării a achiziționat majoritatea produselor de la aceste societăți, și care a putut astfel să-și desfășoare în continuare activitatea generatoare de beneficii;
- Contribuabilul susține că, exceptând unele cazuri izolate, a creditat societățile din grup pentru a obține mărfuri ori avantaje strategice.

În baza prevederilor art. 11, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au calculat cheltuieli deductibile pentru împrumuturile primite de S.C. X S.R.L. în sumă totală de X lei și venituri impozabile din dobânzi pentru împrumuturile acordate de S.C. X S.R.L. în sumă totală de X lei.

La reconsiderarea acestor tranzacții, a fost avut în vedere prevederile art. 23, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nivelul ratei dobânzii de referință a BNR corespunzătoare ultimei luni din trimestru pentru împrumuturile în lei și nivelul ratei dobânzii anuale de 6% stabilit prin H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea punctului 70¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru împrumuturile în valută.

Menționăm că, prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă doar împotriva veniturilor din dobânzi în sumă de X lei, calculate pentru împrumuturile în valută acordate către SC Y SA.

Având în vedere constatările rezultate în urma controlului efectuat, echipa de control a recalculat profitul impozabil al perioadei verificate și **a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de X lei din care societatea contestă**

suma de X lei.

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

1) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2012 încheiat cu S.C. Y S.A. și înscrise pe factura X/2014

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei, aferente achiziției de servicii de la S.C. Y S.A., în condițiile în care S.C. X S.R.L. nu probează prin documentele prezentate că serviciile au fost prestate în beneficiul său

În fapt, conform constatărilor organelor de control, S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu prestările de servicii în sumă totală de X lei în baza a 4 facturi cu bază impozabilă egală, emise de societatea afiliată S.C. Y S.A., în calitate de producător, conform contractului de prestări servicii nr. X/2012. Conform evidențelor contabile S.C. X S.R.L. a înregistrat aceste cheltuieli pe contul 628, în mare parte, în perioade fiscale anterioare emiterii facturii, respectiv:

- pentru factura x/2012 cheltuiala a fost înregistrată în luna iunie 2012;
- pentru factura y/2013 cheltuiala a fost înregistrată în luna august 2013;
- pentru factura z/2014 cheltuiala a fost înregistrată în luna decembrie 2013;
- pentru factura w/2014 cheltuiala a fost înregistrată în luna martie 2014.

Din analiza clauzelor contractului nr. X/2012 s-a constatat că acesta are ca obiect prestarea, de către producător, de servicii de gestionare a dosarelor farmaceutice prevăzute în anexa 1, pentru deținătorul de APP (Autorizație de punere pe piață). Contractul prevede, de asemenea, că pentru realizarea acestui obiectiv, producătorul va ține legătura cu Autoritatea Națională a Medicamentelor și va rezolva orice solicitare a acesteia.

În Anexa nr. 1 la contractul nr. X/2012 sunt enumerate următoarele medicamentele pentru care S.C. X S.R.L. deținea Autorizații de punere pe piață:

- Acid Acetilsalicilic 500 mg- comprimate nr. APP X/2006/01;
- XPLUS 500mg/3mg – nr. APP X/2010/01;
- XSINUS 500 mg/3mg/50mg, comprimate – nr. APP X/2010/02.

La art. 4- *Valoarea contractului* din contract se precizează că „pentru serviciile efectuate, Deținătorul APP va plăti producătorului un onorariu care va fi stabilit periodic între părți printr-un act adițional, **în funcție de activitățile prestate**”

Astfel, pentru stabilirea prețului serviciilor au fost încheiate acte adiționale la acest contract, după cum urmează: prin actul adițional nr. 1/2012 s-a stabilit valoarea prestațiilor pentru perioada 02.04.2012- 29.06.2012 la X lei, la care se adaugă TVA, prin actul adițional nr. 2/2013 s-a stabilit valoarea prestațiilor pentru perioada 01.01.2013- 31.08.2013 la X lei, la care se adaugă TVA. Din actele adiționale nu rezultă modul de calcul al onorariului deși actele sunt întocmite în ultima zi a perioadei pentru care se facturează serviciile. Din analiza rapoartelor de activitate, rezultă că pentru cele două perioade s-au facturat servicii pentru cele trei produse prevăzute în anexa nr. 1 la contract.

Nici unul dintre rapoartele prezentate nu este semnat și ștampilat de părți și, deși în raport se afirmă că înregistrarea cheltuielilor s-a efectuat anterior emiterii facturilor, în baza Rapoartelor de activitate, se constată că pe acestea este înscris numărul facturilor și data la care au fost emise. De exemplu pentru cheltuiala în sumă de X lei înregistrată „în baza rapoartelor” în luna decembrie 2013 s-a emis factura X din 10.03.2014, iar în raportul de activitate este tipărit cu mijloacele electronice de calcul nr. și data emiterii acestei facturi.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat că prin Raportul de activitate aferent perioadei 01.09.2013-31.12.2013, în care se face referire la factura nr. X/2014, sunt menționate documentele transmise ANM pentru patru dosare farmaceutice de medicamente respectiv pentru:

- **Acid acetilsalicilic T 500 mg comprimate;**
- Acid acetilsalicilic 500 mg comprimate;
- **Xtop 500 mg comprimate;**
- XPlus comprimate.

Deși în acest caz este vorba despre activități în legătură cu patru dosare farmaceutice, valoarea facturii este tot de X lei plus TVA și nu este prezentat niciun mod de calcul al onorariului.

Aferent celor două produse care nu sunt enumerate în Anexa nr. 1 la contractul nr. X/2012, petenta a prezentat cu ocazia formulării punctului de vedere Actul adițional nr. 3/2013 la contractul nr. X/2012 prin care „părțile au hotărât să extindă prevederile contractului și pentru produsele pentru care beneficiarul dorește să obțină APP.”

De asemenea, din documentele la care se face referire în Raportul de activitate la factura X/2014 prezentate de contribuabil ca anexe la nota explicativă și la contestația depusă, s-a constatat:

- în documentația transmisă ANM referitor la medicamentul Xtop 500 mg comprimate, adresa înregistrată la ANM cu nr. X/2013 (enumerată în Raportul de activitate), se specifică clar că „produsul se află în procedura de reînnoire a autorizației de punere pe piață”, mențione care este preluată și în Formularul pentru plata tarifului anexat conform căruia firma plătitoare este S.C. Y S.A.;

- **niciunul dintre documentele anexate cu privire la medicamentul Metamizol Sodici X nu sunt cuprinse în Raportul de activitate la factură;**

- din adresa înregistrată la ANM sub nr. X/2013, referitor la solicitarea APP pentru medicamentul Metamizol Sodici X, rezultă că cererea pentru autorizare de punere pe piață a fost depusă în 24.01.2013 (nr. X care este preluat în toată corespondența cu privire la acest produs), dată anterioară perioadei 01.09.2013-31.12.2013 pentru care au fost facturate serviciile;

- **toată corespondența purtată cu ANM cu privire la medicamentul Metamizol Sodici X este datată anterior datei de 30.09.2013 la care a fost încheiat Actul Adițional nr. 3.**

Având în vedere cele enumerate mai sus, din analiza documentelor prezentate de contribuabil ca dovezi ale faptului că prestările de servicii pentru dosarul Xtop 500 mg comprimate au fost prestate în beneficiul său și sunt aferente medicamentului Metamizol Sodici X, rezultă că pentru cele două produse au fost depuse dosare diferite, în perioade diferite și că cererea de autorizare de punere pe piață pentru medicamentul Metamizol Sodici X precum și corespondența cu ANM până la momentul când s-a comunicat validarea din punct de vedere administrativ a acesteia (adresa ANM nr. X/26.07.2013) sunt anterioare datei de încheiere a Actului adițional nr. 3 la contractul nr. X/2012.

Aceste observații contrazic afirmația petentei că „serviciile s-au desfășurat în folosul societății în scopul obținerii APP și apoi a obținerii de venituri impozabile din vânzarea acestui APP” iar cu privire la actul adițional încheiat este necesar de precizat că, deși modificarea condițiilor contractuale cu acordul părților implicate în derularea unor contracte este posibilă, aceasta nu poate avea efecte retroactive, cu implicații asupra unor operațiuni economice, cu atât mai mult cu cât în contractele încheiate inițial nu este stipulată o prevedere expresă despre această posibilitate.

Referitor la medicamentul Acid acetilsalicilic T 500 mg, precizat în Raportul de activitate la poziția 1, s-a constatat că în adresa înregistrată la ANM cu nr. X/17.10.2013 este precizat că „pentru produsele Acid acetilsalicilic T, 500 mg comprimate și Acid acetilsalicilic 500 mg comprimate, **aflate în procedura de reînnoire a autorizației de punere pe piață** pentru care documentația a fost validată administrativ cu nr. de înregistrare ANMDM X/14.12.2011 se depune ...”. Având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. nu deținea, la momentul decontării serviciilor, APP pentru medicamentul Acid acetilsalicilic T 500 mg, rezultă că serviciile sunt în beneficiul deținătorului APP, respectiv

Astfel, în mod legal organele de control au considerat nedeductibile cheltuielile cu gestionarea dosarelor farmaceutice ale produselor Acid acetilsalicilic T, 500 mg comprimate și XTOP 500mg, din analiza documentară rezultând că serviciile nu au fost prestate în beneficiul său.

În drept, în speța analizată sunt incidente prevederile art. 19, alin. (1) și ale art. 21 alin. (1) și alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 12 și 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

„Art. 19 alin. (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Cod fiscal

*„art. 21 alin. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Cod fiscal:

Art. 21 (4) „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte**”*

Norme metodologice:

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că la calcularea profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri se scad din veniturile realizate iar cheltuielile nedeductibile se adaugă la aceste venituri. De asemenea, sunt cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară prin Decizia nr. 1261/2014 că „pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.”

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei că serviciile efectuate în cadrul dosarului pentru produsul XTOP 500mg au fost în beneficiul S.C. X S.R.L., având în vedere că Xtop este o denumire comercială unică sub care S.C. Y S.A. a obținut APP pentru medicamentul a cărui substanță activă este metamizol sodic iar în anul 2015 această societate a reînnoit autorizația de punere pe piață pentru Xtop 500 mg comprimate, înregistrată la ANM sub nr. X2015/02.

În speță se reține chiar explicația petentei conform căreia chiar dacă XTOP 500 mg și Metamizol Sodic X sunt „produse cu aceeași substanță activă și similare din punct de vedere al fabricației, din punct de vedere farmaceutic acestea sunt produse total distincte care nu pot fi confundate și pentru care se depun documentații și studii clinice și nonclinice în aceeași măsură la ANM”.

Referitor la observația petentei că Raportul de activitate la factura X/2014 conține 4 puncte dintre care doar unul este aferent produsului METAMIZOL SODIC X 500 mg, restul aparținând celorlalte produse care aparțin S.C. X S.R.L., organul de soluționare reține că adresa la care se face referire în raport la punctul 1 sunt aferente produsului Acid acetilsalicilic T, 500 mg comprimate, aflat în procedura de reînnoire a APP iar adresele enumerate la punctul 3 sunt aferente în fapt produsului XTOP 500 mg, pentru care deținător APP este S.C. Y S.A. și că din documentele prezentate nu rezultă cum a fost distribuit onorariul de X lei pe cele patru dosare. Mai mult se constată că indiferent de perioada (numărul de luni) pentru care se facturează serviciile și de numărul de dosare pentru care au fost prestate, onorariul este tot de X lei. De altfel, din niciun document prezentat de petentă cu ocazia controlului sau la depunerea contestației, nu s-a putut stabili modul de calcul al onorariului și nici modul de alocare a cheltuielilor pe fiecare dosar/ document depus la ANM.

Pe linie de procedură, se constată că la stabilirea deficiențelor fiscale organele de control au avut în vedere prevederile art. 6 și ale art. 65 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, invocate de petentă, conform cărora:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere- Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

Având în vedere starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile în sumă de X lei înregistrate în baza facturii X/2014 emisă de S.C. Y S.A.

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge ca**

neîntemeiată contestația și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei , conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

2) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2013 încheiat cu S.C. Y S.A.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei, aferente achiziției de servicii de la S.C. Y S.A., în condițiile în care S.C. X S.R.L. nu probează prin documentele prezentate că serviciile au fost prestate în beneficiul său

În fapt, conform constatărilor organelor de control, S.C. X S.R.L. a înregistrat în perioada septembrie 2013- martie 2014 cheltuieli cu prestările de servicii în sumă totală de X lei în baza unor facturi emise de societatea afiliată S.C. Y S.A., în calitate de prestator, conform Contractului de vânzare-cumpărare produse farmaceutice și de obținere a unor noi autorizații de punere pe piață, pe baza unei cooperări fără modificări în ceea ce privește fabricația medicamentului nr. X/2013.

Din analiza prevederilor contractuale s-au constatat următoarele:

- Obiectul contractului îl reprezintă:

„a) Dezvoltarea și fabricarea produselor pe instalațiile executantului conform APP în vigoare și dosarelor de serie, controlarea caracteristicilor de produs, conform specificației de calitate pentru fiecare produs, aprobate de executant și predarea produselor beneficiarului pe baza facturii, însoțite de copii ale buletinelor de analiză și declarațiile de conformitate semnate de către persoana calificată a executantului.

b) Permisiunea dată de executant care este și deținător APP ca beneficiarul să obțină APP pe baza dosarelor Executantului pentru fiecare dintre produsele enumerate la art. 2, al prezentului contract.”

La art. 2 din contract sunt prevăzute următoarele produse:

- ✚ Acid Acetilsalicilic T. 500 mg comprimate/ nr. APP X/2006/01-02
- ✚ Paracetamol Y 500 mg comprimate/ nr. APP X/2007/01-02
- ✚ Xtop 500 mg comprimate/ nr. APP X/2008/01-02

Menționăm că acestea sunt denumirile comerciale unice pentru medicamente pentru care S.C. Y S.A. deține APP și că aceaste APP-uri au fost reînnoite în anul 2015.

- Toate prevederile contractuale fac referire la livrarea de produse, respectiv:

✚ La cap IV Termene de executare și livrare se specifică faptul că executantul va fabrica pentru beneficiar pe bază de comandă lunară.....

✚ executantul se obligă să întocmească Specificația de calitate a PRODUSELOR instrucțiunile de lucru și control conform APP în vigoare, să execute toate operațiile de fabricație prevăzute pentru produse, să efectueze toate controalele și analizele prevăzute în specificația de calitate, să livreze produsele conform comenzilor, să trimită către beneficiar o declarație scrisă prin care permite acestuia să obțină APP-urile pe baza dosarelor Executantului pentru produsele enumerate mai sus, să dețină APP în vigoare pentru produsele stipulate în contract

✚ la capitolul IX Expediție și transport se prevede că asigurarea mijloacelor de transport este în sarcina Executantului și că cheltuielile de transport sunt incluse în prețul produselor.

- Prețul stabilit este detaliat prin anexa. 1 la contract. În această anexă este prevăzut că S.C. Y S.A. va demara studiile de stabilitate pentru produsele care fac obiectul contractului, iar valoarea studiilor este de X euro (câte X euro pentru fiecare produs în parte).

- Prin actul adițional nr. 2/2015, încheiat înainte de finalizarea controlului, și prezentat organelor de control cu prilejul formulării punctului de vedere, părțile stabilesc în clar

denumirea produselor pentru care s-a intenționat obținerea unor noi APP pentru SC X SRL, astfel:

- ✚ Acid Acetilsalicilic T X 500 mg comprimate
- ✚ Paracetamol X 500 mg comprimate
- ✚ Metamizol sodic X 500 mg comprimate

și stabilesc că produsele prevăzute la art. 2 în contract sunt folosite ca produse de referință pentru produsele pentru care se dorește obținerea de noi APP. De asemenea, prin actul adițional se prevede că „orice denumire în care produsul de referință este specificat și care apare în contract ori în alte materiale, facturi, rapoarte emise în baza contractului, sub denumirea prevăzută la art. 2 și care nu se referă la produsul de referință, va fi înțeleasă ca fiind produsul pentru care se intenționează obținerea unui nou APP”.

La fiecare factură au fost anexate Rapoarte de activitate, tabele comparative pentru produsele testate și extrase din Modulul 3 Secția 3.2.P.8 a dosarelor farmaceutice din care se rețin următoarele:

- pentru produsul Xtop 500 mg comprimate, pentru care factura a fost emisă în luna martie 2014, s-au făcut studii de stabilitate în comparație cu produsul de referință Algocalmin 500 mg comprimate (W SRL) și se specifică faptul că **studiul de stabilitate s-a finalizat până în 31.12.2013**. Din aceste informații rezultă că studiile s-au efectuat în maxim 11 luni raportat la data încheierii contractului.

Conform extrasului din Modulul 3, studiul de stabilitate s-a efectuat în baza protocolului medicamentului de referință Xtop 500 mg, deținător APP S.C. Y S.A., data de producere a loturilor este din lunile august 2013-până în iunie 2014 iar perioada de efectuare a studiilor este de **până la 3 ani** pentru condițiile pe termen lung.

Conform tabelor cu rezultatele studiilor pe serii pilot prezentate **data intrării în studiu (date of charging) este 30.08.2006 respectiv 12.07.2010** și s-au efectuat teste pentru intervale de până la **36 de luni**.

- pentru produsul Acid Acetilsalicilic T 500 mg comprimate, pentru care factura a fost emisă în luna decembrie 2013, s-au făcut studii de stabilitate în comparație cu produsul de referință Acid Acetilsalicilic 500 mg comprimate (Q SRL) și se specifică faptul că **studiul de stabilitate s-a finalizat până în 30.11.2013**. Din aceste informații rezultă că studiile s-au efectuat în maxim 10 luni raportat la data încheierii contractului.

Conform extrasului din Modulul 3, studiul de stabilitate s-a efectuat în baza protocolului medicamentului de referință Acid Acetilsalicilic Tamponat 500 mg, deținător APP S.C. Y S.A., data de producere a loturilor este din lunile august 2013-până în iunie 2014 iar perioada de efectuare a studiilor este de **până la 2 ani** pentru condițiile pe termen lung.

Conform tabelor cu rezultatele studiilor pe serii pilot **data intrării în studiu (date of charging) este 12.10.2013 respectiv 25.02.2014** și s-au efectuat teste pentru intervale de până la **24 de luni**.

- Raportul de activitate aferent facturii X/2014 face referire doar la produsul Paracetamol Y 500 mg comprimate, cu specificația că **studiul de stabilitate s-a finalizat până în 31.03.2014**. Din aceste informații rezultă că studiile s-au efectuat în maxim 12 luni raportat la data încheierii contractului.

Conform extrasului din Modulul 3, studiul de stabilitate s-a efectuat pentru Paracetamol DC-90 în baza protocolului medicamentului de referință Paracetamol Y 500 mg deținător APP S.C. Y S.A., data de producere a loturilor este din luna iunie 2009 iar perioada de efectuare a studiilor este de **până la 3 ani** pentru condițiile pe termen lung.

Protocolul pentru efectuarea Studiilor de Stabilitate Paracetamol Y 500 mg comprimate prezentat de contribuabil în timpul controlului și anexat la RIF poartă inscripționată data de 05.12.2011 iar conform tabelor cu rezultatele studiilor pe serii pilot **data intrării în studiu este 15.11.2010**.

Menționăm că pentru Metamizol Sodic X 500 mg, Paracetamol X 500 mg și Acid Acetilsalicilic T X 500 mg S.C. X S.R.L. a depus cererile referitoare la autorizarea de punere pe piață la ANM în 24.01.2013 unde au primit numerele de înregistrare

consecutive A, B și C și că pentru Metamizol Sodici X 500 mg și Acid Acetilsalicilic T X 500 mg, APP au fost acordate în aprilie 2015, în cazul Paracetamol X 500 mg, procedura de autorizare fiind în curs.

În contestația depusă petenta afirmă că „produsele care sunt menționate în contractul nr. 13/20.01.2013 sunt produsele de referință care aparțin S.C. Y S.A. iar S.C. X S.R.L. a obținut APP noi în baza acestor produse, însă depunând dosare noi la ANM la care s-au atașat studiile de stabilitate efectuate pentru produsele sale”.

Contribuabilul mai susține că în baza contractului nr. X/2013, S.C. Y S.A. a fabricat seriile pilot utilizate la dezvoltare, a validat fluxul de fabricație, a validat metodele analitice, a făcut studiile de stabilitate făcând precizarea că studiile de stabilitate sunt un element obligatoriu în cadrul dosarului farmaceutic fără de care acesta nu poate fi depus la ANM în vederea obținerii unei noi autorizații de punere pe piață.

Petenta invocă în susținerea contestației relația de colaborare între producător și distribuitor, care trebuie să fie cuprinsă în cererea pentru obținerea APP, făcându-se referire la prevederile MODULUL 1: INFORMAȚII ADMINISTRATIVE, pct 1.2 din O 906/2006 și la art. 702 din Legea 95/2006 care reglementează obligativitatea producătorului de a-și asuma responsabilitatea pentru producția medicamentelor și să dețină autorizație de producător. Acest aspect a fost reținut și necontestat de echipa de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- în contractul nr. X/2013 nu apare nici denumirea substanțelor active și nici denumirea comercială a medicamentelor pentru care S.C. X S.R.L. a solicitat APP noi, ci doar denumirea comercială a produselor S.C. Y S.A. pentru care a reînnoit APP, fapt recunoscut de petentă care afirmă că în anumite rapoarte de activitate care sunt în posesia echipei de inspecție fiscală să cuprindă denumirile produselor de referință din eroare, ori din necunoașterea denumirii produsului nou. Trebuie specificat aici că, dată fiind depunerea cererilor pentru obținerea APP noi de către SC X SRL, pentru cele trei produse cu aceeași substanță activă cu produsele prevăzute în contract, în data de 24.01.2013, cerere în care s-a precizat denumirea comercială a medicamentelor pentru care sa solicitat eliberarea autorizației, rezultă că denumirea era deja cunoscută celor două părți.
Actul adițional nr. X/2015, încheiat mult după facturarea serviciilor, stabilește în clar denumirea produselor pentru care s-a intenționat obținerea unor noi APP pentru S.C. X S.R.L., în fapt nu aduce nicio modificare contractului inițial care are ca obiect livrarea de produse și permisiunea dată de către deținătorul APP ca S.C. X S.R.L. să obțină APP pe baza dosarelor sale pentru fiecare dintre produsele prevăzute în contract;
- contrar afirmațiilor petentei că la dosarele depuse de S.C. X S.R.L. la ANM s-au atașat studiile de stabilitate efectuate pentru produsele sale și că nu poate fi depus un studiu de stabilitate care aparține unui alt produs, din documentele aflate la dosarul cauzei se constată că în niciun document nu apare denumirea produselor S.C. X S.R.L.;
- de asemenea nu poate fi probată nici afirmația petentei că S.C. Y S.A. a fabricat seriile pilot utilizate la dezvoltare, având în vedere că loturile utilizate pentru efectuarea studiilor de stabilitate au în unele cazuri data fabricației anterioară datei încheierii contractului (pentru Paracetamol Y 500 mg, data de producere a loturilor este din luna iunie 2009);
- există neconcordanțe între perioada de finalizare a studiilor menționată în Rapoartele de activitate la facturi și Studiile prezentate în susținere, respectiv între data de finalizare a studiilor, perioadele de la 2 la 3 ani pentru studiile în condițiile pe termen lung și data intrării în studiu, în sensul că data intrării în studiu este fie anterioară încheierii contractului nr. X/2013 fie ulterioară datei de finalizare prevăzută în raportul de activitate iar perioada de efectuare a studiilor care reiese din

- datele din raportul de activitate este de maxim 1 an;
- pentru cele trei produse, cererea de obținere a APP și documentele necesare au fost depuse la ANM de S.C. X S.R.L. în 24.01.2013, la doar patru zile de la încheierea contractului nr. X/2013. Cererile au fost întocmite cu aplicarea prevederilor art. 707 din Legea nr. 95/2006/R privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare la data depunerii cererilor și a fost anexat consimțământul deținătorului APP (S.C. Y S.A.) al produsului deja autorizat, așa cum rezultă din cererile înregistrate la ANM.

În speță, trebuie avute în vedere prevederile legale în baza cărora pot fi solicitate noi APP pentru medicamente, așa cum sunt ele prezentate în Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în vigoare la data depunerii cererilor:

„art. 702 alin. (4) Cererea de autorizare de punere pe piață trebuie să fie însoțită de următoarele informații și documente, care trebuie să fie transmise în conformitate cu normele și protocoalele analitice, farmacotoxicologice și clinice referitoare la testarea medicamentelor, aprobate prin ordin al ministrului sănătății publice:

[...]

lit. j) rezultatele:

- *testelor farmaceutice (fizico-chimice, biologice sau microbiologice);*
- *testelor preclinice (toxicologice și farmacologice);*
- *studiilor clinice;*

[...]

art. 704

(1) Prin derogare de la prevederile art. 702 alin. (4) lit. j) și fără a aduce atingere legislației privind protecția proprietății industriale și comerciale, solicitantul nu trebuie să furnizeze rezultatele testelor preclinice și ale studiilor clinice, dacă poate demonstra că medicamentul este un generic al unui medicament de referință care este sau a fost autorizat de cel puțin 8 ani în România, într-un stat membru al Uniunii Europene sau în Uniunea Europeană prin procedura centralizată.

[...]

“art. 707 După eliberarea autorizației de punere pe piață, deținătorul autorizației poate permite utilizarea documentației farmaceutice, preclinice și clinice din dosarul medicamentului, în vederea examinării solicitărilor ulterioare în legătură cu alte medicamente având aceeași compoziție calitativă și cantitativă de substanțe active și aceeași formă farmaceutică.”

De asemenea, Anexa 1- NORME ȘI PROTOCOALE analitice, farmacotoxicologice și clinice referitoare la testarea medicamentelor, la Ordinul nr. 906/2006, prevede la punctul 1 că:

“(1) Informațiile și documentele care însoțesc o cerere de autorizare de punere pe piață în conformitate cu art. 702 alin. (4), art. 703 și 706 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății trebuie să fie prezentate în acord cu cerințele stabilite în prezentele norme și protocoale și trebuie să urmeze ghidul publicat de Comisia Europeană în Regulile care guvernează medicamentele în Comunitatea Europeană, vol. 2B, Informații pentru solicitanți (Notice to Applicants), medicamentele de uz uman, prezentarea și conținutul dosarului, Documentul tehnic comun (DTC).

(2) Informațiile și documentele trebuie să fie prezentate sub forma a 5 module:

- *modulul 1 prezintă datele administrative specifice României și Comunității Europene;*
- *modulul 2 prezintă rezumatele de calitate, nonclinice și clinice;*
- *modulul 3 prezintă informațiile chimice, farmaceutice și biologice;*
- *modulul 4 prezintă rapoartele nonclinice; și*
- *modulul 5 prezintă rapoartele studiilor clinice.*

Conform prevederilor legale mai sus citate și considerând faptul că cererile pentru APP noi au fost întocmite având în vedere consimțământul deținătorului APP (S.C. Y S.A.) al produsului deja autorizat de utilizare a documentației farmaceutice, preclinice și clinice din dosarul medicamentului, având în vedere că medicamentele S.C. Y S.A. și S.C. X S.R.L. în cauză au aceeași compoziție calitativă și cantitativă de substanțe active

și aceeași formă farmaceutică, pe cale de consecință solicitantul nu trebuie să furnizeze rezultatele testelor preclinice și ale studiilor clinice la depunerea cererii de autorizare pe piață.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că produsele prevăzute în contractul nr. X/2013 pentru care s-au efectuat studiile de stabilitate sunt cele pentru care S.C. Y S.A. a reînnoit APP iar perioadele de efectuare a studiilor cuprinse în documentele justificative prezentate de petentă nu corespund cu perioada în care S.C. X S.R.L. a depus cererile pentru obținerea de noi APP. Trebuie menționat că pentru reînnoirea APP-urilor S.C. Y S.A. trebuia să depună la ANM aceleași documente ca și în cazul obținerii de APP-uri noi.

Se constată, de asemenea, că tarifele stabilite în anexa 1 la contract și facturate, nu se referă la dreptul de utilizare a documentației farmaceutice, preclinice și clinice din dosarul medicamentului pentru care S.C. Y S.A. deține autorizație de punere pe piață ci pentru efectuarea de studii de stabilitate pentru produsele pentru care S.C. Y S.A. deține APP.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 și ale art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 12 și 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

„Art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Cod fiscal

„art. 21 alin. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Cod fiscal:

Art. 21 alin. (4) „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte**”*

Norme metodologice:

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza

documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară prin Decizia nr. 1261/2014 că „pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.”

Deși contestatara invocă în contestație faptul că începând cu anul 2011, S.C. X S.R.L., a decis să-și diversifice sursele de venituri și a început să activeze în domeniul cercetării- dezvoltării în scopul obținerii de noi APP, cu ocazia controlului organele de inspecție nu au identificat, în perioada verificată, înregistrarea în evidențele contabile de venituri din vânzarea, cesionarea de APP. Echipa de inspecție constată că activitatea desfășurată de contribuabil nu a fost de dezvoltare în domeniul cercetării, așa după cum s-a menționat mai sus, în evidenta contabilă a petentei nefiind evidențiate rulaje ale contul 203- Cheltuieli de dezvoltare, efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți, ci doar achiziția de servicii aferentă studiilor de stabilitate, înregistrată direct pe contul 628- Cheltuieli cu serviciile executate de terți.

Se reține că petenta a prezentat și cu ocazia inspecției fiscale dar și anexat la contestație, documentația întocmită cu prilejul realizării studiilor, în limba engleză deoarece aceasta a fost astfel întocmită și depusă la ANM (posibilitate prevăzută de art. 15 din Ordinul 895/2006), neconsiderând oportună traducerea lor având în vedere nr. mare de pagini precum și faptul că „documentele sunt de natură tehnică, astfel că nu ar fi demonstrat mai mult necesitatea și realitatea prestărilor de servicii decât o fac în forma actuală”. Pe cale de consecință rezultă că necesitatea și realitatea prestărilor de servicii trebuie constatată din Rapoartele de activitate anexate la facturi iar din analiza acestora se constată că studiile au fost realizate pe produsele pentru care S.C. Y S.A. deține APP.

Ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de S.C. Y S.A. în baza contractului nr. X/2013, având în vedere că din documentele prezente la dosarul cauzei nu reiese faptul că serviciile au fost prestate în beneficiul S.C. X S.R.L.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă

de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei**, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

3) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2012 încheiat cu PFA X

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei, aferente achiziției de servicii IT de la PFA X, în condițiile în care S.C. X S.R.L. nu probează prin documentele prezentate că serviciile au fost efectiv prestate

În fapt, în perioada februarie 2012 -decembrie 2014, operatorul economic a înregistrat în evidența financiar-contabilă, cheltuieli cu serviciile de întreținere sistem informatic în sumă totală de X lei, în baza facturilor întocmite de PFA X, conform Contractului nr. X/2012 încheiat între părți și care are ca obiect „întreținerea sistemului informatic al beneficiarului, îmbunătățirea deciziilor manageriale prin implementarea unui sistem de urmărire interactivă a activităților comerciale, consultantță la achiziția unor noi echipamente și software IT[...]”. Contractul are o valabilitate de 5 ani de la data semnării iar prețul stabilit prin contract este un onorariu în sumă fixă de X lei/lună și include toate costurile cu materialele consumabile, utilitățile, costurile cu deplasările și alte costuri, fără a se preciza un tarif orar pentru serviciile prestate.

Contractul de prestări de servicii a fost suspendat în perioada 01.07.2012-31.12.2012 în baza Actului adițional nr. 1 și în 2013 în baza Actului adițional nr. 2.

Prin actul adițional nr. 3 din 2014, s-a convenit reluarea contractului nr. X/2012 începând cu data de 01.01.2014 și s-a actualizat obiectul contractului și prețul astfel:

- Prestatorul va desfășura pentru beneficiar servicii de asistență în implementarea modulului Charisma fiind prestabil un număr total de 56 de ore lunar, facturabile bilunar;
- Tariful orar a fost stabilit la 35 de euro la care se adaugă TVA;
- Serviciile prestate vor fi cuantificate prin anexe sau rapoarte întocmite pentru fiecare tip de servicii care fac obiectul contractului, agreate în prealabil de părți prin lansarea de comenzi ferme, după caz.

Referitor la serviciile facturate pentru perioada ianuarie-mai 2012, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține:

În această perioadă PFA X a întocmit facturi în sumă de X lei (X leix 5 luni). Referitor la d-nul X s-a constatat că a deținut în această perioadă funcția de administrator și de salariat cu timp parțial de muncă (farmacist diriginte -cod cor 134206) al S.C. X S.R.L. și salariat cu normă întreagă (farmacist șef secție, laborator -cod cor 134205) la S.C. Y SA. Totodată, organele de control au constatat că obiectul de activitate al PFA X este cod CAEN 7211 - Cercetare dezvoltare în biotehnologie", fără a avea în sfera de activitate și implementare și asistență IT.

De asemenea, conform bazei de date REVISAL s-a constatat că în data de 01.03.2012, contribuabilul verificat a angajat cu normă întreagă pe d-na Q CNP X cu funcția de consultant în informatică cod cor 251901.

În facturile aferente exercițiului financiar 2014, la denumirea serviciului prestat s-a înscris „asistență IT” iar rapoartele de activitate aferente acestor facturi sunt succinte, în acestea fiind enumerate o serie de activități, respectiv, întocmire raport script "cashflow", activități de training și instruire personal, definitivare raport freemind, etc, activități pentru care nu se prezintă un minim de informații prin care să se descrie în ce au constat și care să permită verificarea corelată cu alte date.

Cu privire la serviciile facturate în anul fiscal 2012 de către PFA X, petenta precizează în contestație că nu a primit nicio solicitare de lămurire din partea echipei de control, și a considerat că activitatea este justificată prin rapoartele care au fost prezente

la fiecare factura.

De asemenea, în contestația formulată, contribuabilul afirmă referitor la documentele justificative prezentate, că legiuitorul nu a prevăzut norme pentru completarea rapoartelor, proceselor verbale și a celorlalte documente care dovedesc realitatea și necesitatea prestațiilor de servicii, ci doar le enumeră fără a le limita precum și că prestatorul de servicii a întocmit aceste documente din rațiuni fiscale și tocmai pentru a explica activitățile sale și a da un minim de informații cu privire la activitatea desfășurată.

Contribuabilul face trimitere la Decizia nr. 2041/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție și la principiile generale aplicabile în materie de fiscalitate, relevate și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv principiul certitudinii impunerii, principiul proporționalității și principiul prevalenței substanței asupra formei și susține că refuzul acordării unui drept prevăzut de lege, pe motiv că nu s-a îndeplinit o formalitate, care nu este determinantă în obținerea aceluși drept, înseamnă a nesocoti aceste principii.

Referitor la serviciile facturate pentru perioada ianuarie-decembrie 2014, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține:

În această perioadă PFA X a întocmit facturi în sumă de X lei. Referitor la d-nul X s-a constatat că a deținut în această perioadă funcția de administrator și de salariat cu timp parțial de muncă (farmacist diriginte -cod cor 134206) al S.C. X S.R.L. și salariat cu normă întreagă și colaborator (farmacist șef secție, laborator -cod cor 134205) la S.C. Y S.A.

S.C. X S.R.L. are începând cu data de 01.03.2012 angajată cu normă întreagă o persoană cu funcția de consultant în informatică.

În facturile aferente exercițiului financiar 2014, la denumirea serviciului prestat s-a înscris „prestări servicii” fără să se specifice contractul în baza cărora au fost prestate.

Din verificările efectuate organele de control au constatat că, începând cu data de 28.06.2013, S.C. X S.R.L. avea în derulare contractul nr. X/2013 încheiat cu SC Z SRL, în calitate de prestator, având ca obiect achiziția și implementarea up-grade-ului sistemului informatic integrat CHARISMA ENTERPRISE. În contract este prevăzut că implementarea include „transferul tuturor operațiunilor și informațiilor din BC în Charisma ERP prin preluarea rapoartelor, setărilor din BC și setarea centrelor de cost pe grupul de firme existente la data semnării contractului” precum și faptul că executantul va asigura consultanță, suport tehnic, școlarizare și mentenanță.

La punctul 8- Reprezentanții, din contract, este prevăzut de asemenea că ambele părți vor desemna persoane de contact care să fie la dispoziția celeilalte părți, persoane care trebuie să aibă cunoștințele necesare și autoritatea de a lua deciziile tehnice de specialitate, în acest scop fiecare parte numind un manager de proiect. Conform celor înscrise la punctul 8.1 Managerul de proiect desemnat de S.C. X S.R.L. este T. Prevederile contractuale mai statuează că managruul de proiect „se ocupă de orice probleme care apar în legătură cu executarea contractului” și „va avea autoritatea de a lua deciziile tehnice de specialitate...”

În anexa nr. 3 la contractul 3564/28.06.2013 sunt enumerate serviciile care fac obiectul contractului pe cele patru etape: implementare, dezvoltare produse software, specificația și mentenanța.

Tot în data de 28.06.2013, S.C. X S.R.L. a încheiat cu SC Z SRL, în calitate de prestator și contractul de suport tehnic nr. X/2013 în care având printre altele ca obiect prestarea următoarelor servicii active:

- consultanță în exploatarea modulelor sistemului Charisma Enterprise
- schimbarea parametrilor globali și specifici existenți
- consultanță în întocmirea rapoartelor configurabile...

Organele de control au solicitat explicații scrise cu privire la necesitatea serviciilor prestate de PFA X având în vedere că în rapoartele de activitate întocmite de prestator sunt evidențiate și servicii de implementare, mentnanță, instalare Charisma, servicii facturate și de către SC Z SRL.

În răspunsul formulat reprezentantul contribuabilului a precizat că dl X a fost coordonator de proiect în relația cu SC Z SRL. Contribuabilul a prezentat procese verbale de acceptare, punere în funcțiune, PV intermediar etc. și diplomă care atestă calificarea ca și ajutor de programator pentru dl X.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 și ale art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 12 și 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

„Art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Cod fiscal

„art. 21 alin. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Cod fiscal:

Art. 21 (4) „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte**”*

Norme metodologice:

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

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

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

Pe linie de procedură, sunt aplicabile prevederile art. 65 și ale art. 7 alin. (2) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 7 alin. (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.

art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza

documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară prin Decizia nr. 1261/2014 că „pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii, legea română, inclusiv normele metodologice, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate, cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate pe piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe, în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standarde impuse de acționariatul acesteia”.

În speță, referitor la serviciile facturate de PFA X, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

Perioada ianuarie-mai 2012:

- documentele justificative prezentate de petentă în susținere sunt aceleași cu cele prezentate și organelor de control iar informațiile cuprinse în acestea nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a acestor servicii de asistență IT;
- petenta nu justifică necesitatea acestor servicii având în vedere faptul că în perioada 01.07.2012-31.12.2013 Contractul nr. X/2012 încheiat cu PFA X a fost suspendat, iar societatea a desfășurat în continuare activitate și a obținut profit, deci activitatea sa nu a fost perturbată de faptul că PFA X nu a mai prestat servicii de asistență IT;
- de altfel, trebuie ținut cont și de faptul că PFA X, nu are în sfera de activitate și implementare și asistență IT;
- contribuabilul nu justifică în niciun fel modul în care a stabilit prețul fix pentru serviciile viitoare, având în vedere faptul că în perioada în care a facturat serviciile de asistență IT prin intermediul PFA X, persoana fizică X mai deținea calitatea de salariat cu normă întreagă și cu timp parțial de muncă, precum și calitatea de administrator al petentei. Astfel este greu de cuantificat timpul pe care persoana fizică X l-ar fi putut alocă S.C. X S.R.L. în afara activităților specifice de administrator și de salariat.
- din 01.03.2012 petenta are angajat cu normă întreagă o persoană cu funcția de consultant în informatică.

Perioada ianuarie-decembrie 2014

- PFA X, nu are în sfera de activitate și implementare și asistență IT;
- În anul 2014 PFA X, a facturat prestări de servicii pentru un număr mediu de 56 de ore lunar, respectiv apriximativ 2,66 ore/zi lucrătoare, în condițiile în care persoana fizică X mai deținea calitatea de salariat cu normă întreagă și de colaborator la SC Y SA precum și calitatea de angajat cu timp parțial de muncă și de administrator la SC X SRL. Astfel este puțin probabil că persoana fizică X, prin PFA X, ar fi putut alocă S.C. X S.R.L. în afara activităților specifice de administrator și de salariat un număr de 56 ore lunar pentru servicii în domeniul IT.
- documentele justificative prezentate de petentă în susținere sunt aceleași cu cele prezentate și organelor de control iar din analiza informațiilor cuprinse în acestea s-a constatat că serviciile facturate de PFA X se suprapun cu cele

facturate de SC Z SRL în baza contractelor încheiate între părți;

- contrar afirmațiilor petentei, persoana desemnată ca manager de proiect în relația cu SC Z SRL a fost T. Referitor la d-na T, din consultarea aplicației Revisal s-a constatat că este angajată cu timp parțial de lucru la S.C. X S.R.L. unde este încadrată cu cod cor 325701- Manager al sistemelor de management al calitatii și cu normă întreagă la SC Y SRL (cod cor 251901–Consultant în informatică), deci avea calificarea necesară în domeniul IT. De asemenea, din 01.03.2012 petenta are angajat cu normă întreagă o persoană cu funcția de consultant în informatică;
- în Protocoalele de acceptare semnate de părți referitor la contractul X/2013, prezentate de petentă, dl. X semnează în calitate de reprezentant al beneficiarului și nu de Manager de proiect.

Ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de persoana fizică X, prin PFA X, având în vedere că din documentele prezente la dosarul cauzei nu reiese necesitatea și nici prestarea efectivă de către dl X a serviciilor înscrise în facturi.

Se constată că în speță constatările organelor de control nu au avut la bază nerespectarea unor condiții de formă ci chiar fondul operațiunii economice, organele de control stabilind că societatea nu poate demonstra prestarea efectivă a serviciilor facturate de PFA X, fapt ce atinge chiar substanța raporturilor economice din care a decurs cheltuiala considerată de petentă deductibilă.

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației susținerea petentei că aceste servicii IT sunt exemplificate la art 21 alin. 2 lit. k din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal, având în vedere faptul că deficiențele înscrise în actul administrativ contestat au la bază constatarea organelor de control că societatea nu probează necesitatea și prestarea în mod efectiv a serviciilor de către PFA X, aspecte legale încadrate la art. 21 alin. 4 lit. m, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal citat mai sus.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".**

4) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru cheltuielile nedeductibile cu serviciile în sumă de X lei, aferente contractului nr. X/2013 încheiat cu PFA Y

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă de X lei, aferente achiziției de servicii de traducere de la PFA Y, în condițiile în care S.C. X S.R.L. nu probează prin documentele prezentate că serviciile au fost efectiv prestate

În fapt, în baza Contractului nr. X/2013 încheiat cu PFA Y, având ca obiect "servicii de cercetare-dezvoltare în domeniul farmaceutic, dezvoltarea metodelor analitice, validarea metodelor analitice, studii de stabilitate[...]", contribuabilul a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de X lei. În rapoartele de activitate prezentate, se menționează că au fost prestate servicii de traduceri ale dosarelor farmaceutice, servicii pentru care s-a prezentat Actul aditional nr. 1/2013 la Contractul nr. X/2013, prin care s-a completat obiectul contractului cu activități de „traducere a dosarelor și documentațiilor elaborate pe proiectele de cercetare-dezvoltare din limba română în limba engleză”.

Conform susținerilor contestatarei, societatea are intenția de a înregistra în străinătate produsele farmaceutice pentru care s-a realizat traducerea dosarelor, motiv pentru care documentația trebuia pregătită în limba engleză. Contribuabilul face precizarea că traducerea acestor dosare nu a trebuit să fie autorizată, iar pentru a demonstra capacitatea d-lui Y de a presta servicii de traducere, menționează că acesta este vorbitor de engleză la nivel avansat având studii universitare și postuniversitare efectuate în limba engleză.

Față de argumentația echipei de inspecție fiscală în opinia căreia „dl Y, în calitate de administrator, trebuia să depună toate diligentele pentru a promova produsele farmaceutice în UE și fără a cere în schimb o remunerație” petenta afirmă că dl Y a efectuat într-adevăr aceste activități fără a cere o remunerație, însă efectuarea traducerilor nu face parte din activitățile generale și prerogativele stabilite prin actul constitutiv și Hotărârea AGA. Contestatara susține că efectuarea serviciilor de traducere contra cost a fost o obligație asumată de S.C. X S.R.L. în cadrul contractului de prestări servicii cu clientul său, astfel că fără aceste servicii contractul principal cu R nu putea fi realizat.

În speță, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, organul de soluționare constată că pentru justificarea necesității și a prestării efective a serviciilor de traducere contribuabilul a prezentat comenzile prin care s-a solicitat traducerea dosarelor farmaceutice și s-a stabilit prețul agreeat, precum și rapoartele de activitate întocmite pentru fiecare factură, iar din analiza acestor documente se constată următoarele:

- nici comenzile și nici rapoartele de activitate nu sunt datate și nu prezintă număr de înregistrare la registratura emitentului, astfel fiind imposibil de identificat intervalul de timp în care s-au prestat efectiv serviciile;
- în comenzi se solicită traducerea dosarului farmaceutic pentru diverse produse farmaceutice dar nu se specifică niciun fel de informații care să permită cuantificarea volumului de lucru și intervalul de timp necesar pentru efectuarea traducerii;
- nu se justifică în niciun fel modul în care s-a obținut prețul agreeat stabilit prin comenzi, care de exemplu în cazul dosarului DF13 a fost de X lei, în cazul DF2 a fost de X lei iar în cazul DF11 a fost de X lei;
- termenele de livrare sunt vagi, fiind specificată doar luna și anul (spre exemplu iunie 2013, august 2013, februarie 2014 etc.)
- au fost identificate situații în care pentru același dosar farmaceutic sunt lansate două comenzi distincte, cu prețuri diferite, pentru fiecare comandă fiind întocmită factura. Spre exemplu, atât prin comanda nr. 2 cât și prin comanda nr. 5, s-a solicitat traducerea dosarului DF2 prețul agreeat fiind de

X lei respectiv X lei iar termenele de livrare înscrise în comenzi sunt iunie 2013 respectiv februarie 2014. Pentru acest dosar au fost întocmite facturile X/2013 și X/2014 în care baza impozabilă are valoarea stabilită prin comenzi;

- pentru descrierea serviciilor prestate în rapoartele de activitate se precizează doar „traducerea dosarului farmaceuti X”

Contribuabilul a prezentat pentru exemplificare organelor de control un extras în limba engleză dintr-un dosar farmaceutic pentru medicamentul Metamizole sodium, în care se identifică doar denumirea SC Y SA iar la contestație a anexat un extras în limba engleză dintr-un dosar farmaceutic pentru medicamentul Paracetamol/codein în care nu se poate identifica nicio denumire de societate și care nu poartă semnătura vreunui membru al S.C. X S.R.L. sau ștampila societății. De asemenea, contribuabilul nu a prezentat și varianta în limba română care a stat la baza traducerii.

Având în vedere că pentru anumite produse, printre care și Metamizole sodium, petenta nu a pus la dispoziția organelor de control varianta tradusă a dosarelor justificând că „societatea noastră a depus la organul fiscal, **documentația așa cum aceasta este întocmită** și a fost depusă la ANM, **în limba engleză** conform art. 15 din Ordinul 895/2006, care prevede posibilitatea ca documentația să poată fi depusă și în limbile engleză și franceză” organul de soluționare reține că documentația din dosarele farmaceutice se întocmește direct în limba engleză, astfel că nu se justifică traducerea acestora în această limbă.

De asemenea, referitor la posibilitatea ca dl Y să presteze aceste servicii de traducere, se reține că în perioada în care au fost facturate serviciile, dl Y deținea funcția de administrator la SC X SRL, salariat cu normă întreagă la SC K SRL și administrator salariat cu normă întreagă la SC J SRL, din data de 15.10.2013 și până în 01.12.2014 având, conform bazei de date REVISAL, simultan calitatea de salariat cu normă întreagă la două societăți comerciale. Mai mult, petenta a afirmat într-o speță anterioară că întocmește și depune documentații la ANM în limba engleză.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 și ale art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 12 și 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

„Art. 19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Cod fiscal

„art. 21 alin. (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Cod fiscal:

Art. 21 (4) „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, **pentru care contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte**”*

Norme metodologice:

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

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

Pe linie de procedură, sunt aplicabile prevederile art. 6, art. 7 alin. (2) și ale art. 10 alin. (1) și (2) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 7 alin. (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.

art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Se mai reține că, petenta nu a prezentat nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației niciun document din care să reiasă modul de stabilire a prețului serviciilor, data de lansare a comenzilor și data până la care trebuiesc prezentate dosarele traduse, că cerințele din comenzi și rapoartele întocmite sunt generale, respectiv se solicită și se precizează că s-a efectuat traducerea dosarelor farmaceutice, în multe dintre cazuri nefiind menționată nici măcar din ce limbă și în ce limbă urmează să se efectueze traducerea. Se constată de asemenea că în timpul în care au fost facturate marea majoritate a serviciilor, persoana fizică, Y a avut simultan calitatea de salariat cu normă întregă la două societăți comerciale și de administrator al petentei.

Ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora **“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de persoana fizică Y, prin PFA Y, având în vedere că din documentele prezente la dosarul cauzei nu reiese necesitatea și nici prestarea efectivă de către dl Y a serviciilor înscrise în facturi.

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatoarei că dacă există contracte, facturi, comenzi și rapoarte de lucru, atunci „sunt îndeplinite toate condițiile pentru ca cheltuielile în sumă totală de X lei să fie deductibile fiscal”, în fiscalitate fiind esențială și îndeplinirea condiției de fond. Astfel, a lega dreptul de deducere doar de condiția de fi întocmite documentele, ar însemna că ignorăm celelalte articole din Codul fiscal și, prin reducere la absurd, persoanele impozabile ar putea să-și înregistreze cheltuieli și TVA numai în baza unor documente formale, fără a face legătura cu substanța tranzacțiilor economice, ceea ce ar conduce în final la eludarea condiției de fond.

Se constată că în speță constatările organelor de control nu au avut la bază

nerespectarea unor condiții de formă ci chiar fondul operațiunii economice, organele de control stabilind că societatea nu poate demonstra prestarea efectivă a serviciilor facturate de PFA Y, fapt ce atinge chiar substanța raporturilor economice din care a decurs cheltuiala considerată de petentă deductibilă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de X lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei**, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

5) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, calculat pentru veniturile din dobânzi constatate suplimentar în sumă de X lei, aferente contractelor de împrumut în euro încheiate cu S.C. Y S.A.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al S.C. X S.R.L. cu venituri din dobânzi în sumă totală de X lei aferente unor împrumuturi acordate unei persoane juridice române afiliate, în condițiile în petenta alege să conteste rata de calcul a dobânzii doar pentru un anumit debitor .

În fapt, în perioada verificată S.C. X S.R.L. a acordat/primit împrumuturi pentru/de la persoane juridice afiliate în lei și în valută, împrumuturi pentru care nu s-a perceput nicio dobândă.

În baza prevederilor art. 11, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de control au calculat suplimentar **cheltuieli deductibile în sumă totală de X lei reprezentând dobânzi** aferente împrumuturilor primite de S.C. X S.R.L. de la SC K SRL, SC Y SA și **venituri impozabile din dobânzi în sumă totală de X lei** pentru împrumuturile acordate de S.C. X S.R.L. în lei și valută către persoanele afiliate: SC J SRL, SC H SRL, FARMACIA Y SRL, SC G SRL, SC F SRL, SC K SRL, SC D SRL, SC S SRL, SC A SRL, PFA Y, FUNDATIA X, SC Y SA.

La reconsiderarea acestor tranzacții, a fost avut în vedere prevederile art. 23, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nivelul ratei dobânzii de referință a BNR corespunzătoare ultimei luni din trimestru pentru împrumuturile în lei și nivelul ratei dobânzii anuale de 6% stabilit prin H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea punctului 70¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru împrumuturile în valută. Aceste rate ale dobânzii au fost folosite și în cazul împrumuturilor primite de S.C. X S.R.L. cât și în cazul împrumuturilor acordate de aceasta.

Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă doar împotriva veniturilor

din dobânzi în sumă de X lei, calculate pentru împrumuturile în valută acordate societății afiliate SC Y SA, și precizează că valoarea totală a împrumuturilor a fost restituită în totalitate, ultima tranșă fiind restituită de SC Y SA în 02.07.2015 (suma de X EURO).

Referitor la suma contestată, conform Raportului de inspecție fiscală F-BV X/2015 care a stat la baza deciziei contestată, având în vedere prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor de creditare efectuate de S.C. X S.R.L., în beneficiul societății afiliate S.C. Y S.A., pentru a reflecta conținutul economic al acestora și au stabilit că societatea nu a înregistrat venituri din dobânzi pentru împrumuturile acordate părții afiliate în sumă de X lei.

Pentru calculul veniturilor din dobânzi pentru împrumuturile în valută, s-au avut în vedere prevederile art. 23 alin. 5 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale H.G. nr. 296/2010 pentru modificarea punctului 70¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 239/15.04.2010, astfel fiind utilizat un nivel al ratei dobânzii de 6% pe an.

Ca urmare a ajustării veniturilor înregistrate de S.C. X S.R.L., prin calculul de dobânzi pentru împrumuturile acordate de aceasta către S.C. Y S.A. în perioada ianuarie 2014- septembrie 2015, pentru profitul impozabil stabilit suplimentar de X lei, s-a calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei. Aferent impozitului pe profit organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de X lei.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile referitoare la persoanele afiliate din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a normelor de aplicare a acestuia și invocă în susținere prevederile art. 11, alin. 2 din legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 22-24 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal. S.C. X S.R.L. nu este de acord cu rata dobânzii utilizată de organele de control. Contestatara invocă faptul că la stabilirea veniturilor din dobânzi nu s-a avut în vedere prețul pieței la care face referire punctul 38 din H.G. 44/2004, precum și faptul că organele de control nu au efectuat o analiză de comparabilitate astfel încât tranzacțiile analizate să poată fi incluse în marja de minim și maxim folosind una din următoarele metode: metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare sau orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Contribuabilul anexează pentru exemplificare un contract de credit încheiat la data de 10.10.2013 între W SA și SC Y SA, prin care creditorul acordă o scrisoare de garanție bancară în sumă de X euro cu o dobândă formată din Euribor (3M) + o marjă a băncii de 5% p.a. și un contract de leasing, din anul 2014, prin care finanțatorul, SC W SA finanțează pe SC Y SA în achiziția unei autoutilitare cu suma de X euro acest contract având o dobândă de 6.5% p.a. Contribuabilul concluzionează că pentru credite mai mari, marja băncii se poate negocia, ajungând chiar și la sub 4%, dar nu prezintă niciun document în susținerea acestei afirmații.

De asemenea, contestatara precizează că organele de inspecție au calculat în mod eronat dobânda inclusiv pe perioada 01.07.2015-30.09.2015 când soldul contului de împrumuturi a fost 0, toate împrumuturile fiind restituite până în data de 30.06.2015, cu excepția sumei de X euro care a fost restituită la 02.07.2015. Având în vedere aspectele privind datele la care au fost restituite creditele, petenta solicită diminuarea veniturilor impozabile precum și diminuarea corespunzătoare a impozitului pe profit aferent.

În drept, așa cum este stipulat și la art. 1 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, republicată:

“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”

Rezultă că, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți comerciale în vederea efectuării de acte de comerț. Astfel, din punctul de vedere al scopului generic al unei societăți comerciale, rezultă în mod cert că aceasta nu are aptitudinea de a acorda împrumuturi fără dobândă deoarece acest tip de operațiune nu poate fi calificată ca fiind un act de comerț. Cu alte cuvinte, societățile comerciale nu au aptitudinea legală de a face gratuități nici chiar în cazul acordării de împrumuturi fără dobândă firmelor afiliate.

În speță, organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin.1 și art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

„art. 11 alin. (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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

„art. 19 Reguli generale- Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În conformitate cu art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere -Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Având în vedere precizările inițiale privind posibilitatea unei societăți comerciale de a acorda credite cu dobândă zero, precum și prevederile legale mai sus citate, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate stabilind că, pentru împrumuturile acordate societății afiliate, contribuabilul trebuia să perceapă dobândă, aceasta fiind un venit impozabil la determinarea impozitului pe profit datorat de societate.

Pentru determinarea veniturilor din dobânzi organul fiscal a aplicat procentul de dobândă stabilit prin H.G. 296/2010 pentru modificarea pct. 70¹ din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, dat în aplicarea art. 23 alin. 5 lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căroră:

“art. 23 alin. (5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9% pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a guvernului”

Norme de aplicare

„70¹ Pentru determinarea profitului impozabil începând cu anul fiscal 2010, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 6%”

Referitor la rata dobânzii folosită de organele de control, în contestația formulată, petenta nu este de acord cu utilizarea procentului de 6% în cazul împrumuturilor în valută acordate de S.C. X S.R.L. societății afiliate SC Y SA și precizează că prevederile art. 23 nu au caracter imperativ. Contestatara invocă faptul că la stabilirea veniturilor din dobânzi nu s-a avut în vedere prețul pieței.

În speță, organul de soluționare reține că petenta a acordat credite unei persoane juridice afiliate așa cum este definită ea la art. 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. *”Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]*

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

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

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

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

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

Relația de afiliere dintre S.C. X S.R.L. și S.C. Y S.A. este dată de faptul că părțile sociale deținute de dl X și dl Y (care dețin fiecare câte 50% din părțile sociale S.C. X S.R.L.), împreună cu părțile sociale deținute de S.C. X S.R.L. la S.C. Y S.A. depășesc procentul de 25% prevăzut la art. 7 citat mai sus.

Societatea nu a contestat afilierea societăților implicate în operațiunea de împrumut, și din contră, solicită analizarea tranzacțiilor dintre părți prin considerarea relației de afiliere.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare mai reține faptul că petenta nu contestă valoarea totală a veniturilor din dobânzi stabilită de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală F-BV X/2015, de X lei, ci doar suma de X lei, deși și pentru diferența de X lei, aferentă creditelor în lei, organele de control au folosit tot rata de dobândă prevăzută la art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că petenta este de acord cu calcularea veniturilor din dobânzi utilizând rata de dobândă prevăzută la art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în cazul împrumuturilor acordate/primate în lei și în cazul împrumuturilor în valută primate de S.C. X S.R.L. de la S.C. Y S.A. și alege să nu conteste modul de calcul al acestor sume, dar nu este de acord cu utilizarea aceluiași prevederi legale și în cazul împrumuturilor în valută acordate de S.C. X S.R.L. societății afiliate S.C. Y S.A.

În drept, dată fiind relația de afiliere dintre părți, articolele Codului fiscal mai sus citate trebuiau coroborate cu prevederile art. 11 alin. 2 și ale art. 19, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“art. 11 alin. (2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar,

pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

„art. 19 alin. (5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Totodată, prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează:

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

Astfel, în cazul în care contribuabilul acordă un împrumut unei persoane afiliate, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului. De asemenea, la examinarea dobânzii trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă.

La pct. 24 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se definește termenul de "preț de piață" ca fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar tranzacțiile necontrolate sunt acelea care se desfășoară între persoane independente.

Din textele de lege invocate mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate. Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate. Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Legiuitorul prevede dar nu limitează, metodele de calcul pentru prețul de piață, fundamentale fiind liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Strict la situația împrumuturilor între persoane afiliate, prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 din Codul fiscal, stabilesc fără niciun echivoc că indiferent de scopul sau destinația împrumutului, prețul pieței pentru acest serviciu este constituit din dobânda și comision de administrare al creditului agreeate între persoanele independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile.

Având în vedere prevederile legale conform cărora atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului, nu pot fi reținute în soluționarea contestației contractele prezentate de petentă în susținere, acestea fiind specifice unei situații existente la un moment dat. În fapt, în spatele deciziei de acordare a unui împrumut stă o analiză mult mai complexă pe care creditorul o are în vedere, stabilită prin normele interne ale fiecărui creditor, analiză care, pe lângă cele prezentate mai sus, are în vedere și situația economică a solicitantului de credit.

Din analiza susținerilor părților și a prevederilor legale aplicabile în speță, organul de soluționare reține următoarele:

- în perioada verificată petenta a acordat credite în lei și în valută cu dobândă zero altor societăți comerciale cu care se află în relație de afiliere, respectiv către SC H SRL, SC G SRL, FARMACIA Y SRL, SC F SRL, SC D SRL, SC K SRL, SC S SRL, SC A SRL, SC J SRL, PFA X, FUNDATIA X, SC Y SA;
- petenta a primit împrumuturi de la societăți comerciale cu care se află în relație de afiliere: SC K SRL, SC Y SA;
- organele de control au calculat cheltuieli suplimentare deductibile reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor primite **în sumă totală de X lei** și venituri suplimentare reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor acordate **în sumă totală de X lei**, utilizând rata dobânzii prevăzută la art. 23. lit. a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal;

- dobânzile în sumă de **X lei contestate**, au fost calculate de către organele de control pentru împrumuturile în valută acordate de petentă persoanei juridice afiliată S.C. Y S.A. prin aplicarea nivelului ratei dobânzii de 6% pentru împrumuturile în valută, prevăzut în aplicarea art. 23- *Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar*, alin. (5) din legea 571/2003 privind Codul fiscal;
- Utilizarea procentelor stabilite la art. 23, alin. (5) a fost asumată de contestatară în cazul împrumuturilor acordate/primite în lei și în cazul împrumuturilor primite în valută, modul de calcul nefiind contestat în aceste situații;
- Contractele depuse de petentă în susținerea contestației nu sunt în măsură să probeze că rata dobânzii utilizată de echipa de inspecție este mai mare decât prețul de piață pentru împrumuturile în valută între persoanele independente, furnizate în condiții comparabile;
- Referitor la modul de calcul al veniturilor din dobânzii aferente împrumuturilor acordate S.C. Y S.A., în euro, organele de inspecție fiscală au precizat prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației că la determinarea sumei de X lei nu s-a luat în calcul restituirea împrumutului efectuată în 30.06.2015, în 01.07.2015 și în 02.07.2015, drept pentru care s-a procedat la recalcularea veniturilor impozabile din dobânzi, până la suma de X lei. Pentru această sumă organul de control a recalculat impozitul pe profit și accesoriile aferente și propune admiterea contestației pentru impozitul pe profit calculat în plus în sumă de X lei și pentru accesoriile aferente (X lei dobânzi și X lei penalități);

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere propunerea organului fiscal, cauzei îi sunt incidente prevederile art. 279 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art. 279- Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, întrucât organele de control au calculat venituri din dobânzi pentru împrumuturi care fuseseră anterior rambursate, **urmează a se admite parțial contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei și se va anula Decizia de impunere nr. F-BV X/2015 pentru această sumă.**

De asemenea, considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”

întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei (X- X lei).

Cu privire la accesorii, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că, aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere

reprezintă măsură accesorie în raport cu impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației **a admis contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” se va admite contestația și cu privire la majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, respectiv cu privire la **dobânzile în sumă de X lei și la penalitățile în sumă de X lei și se va anula Decizia de impunere nr. F-BV X/2015 pentru aceasta suma.**

Referitor la dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, deoarece prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a respins contestația cu privire la acest debit, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația și cu privire la majorările de întârziere/dobânzile în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei.**

6) Referitor la dobânzile în sumă de X lei și la penalitățile în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care S.C. X S.R.L. din localitatea Brașov nu aduce argumente și temeuri de drept în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-BV X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV X/2015, organele de inspecție fiscală **au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L.** un impozit pe profit în sumă totală de X lei, pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Prin contestația depusă, S.C. X S.R.L. contestă parțial impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în urma inspecției fiscale, solicitând anularea sumei de X lei dar alege să conteste toate accesoriile stabilite prin decizia de impunere nr. F-BV X/2015 în sumă de X lei.

Petenta solicită ca în cazul în care se constată nelegalitatea actului prin care au fost stabilite accesoriile, în baza principiului „accessorium sequitur principale”, acestea să nu mai fie datorate.

Petenta mai precizează că, în contextul în care nu rezultă că organul fiscal ar fi informat societatea în prealabil calculării acestor accesorii, asupra cuantumului obligației fiscale principale ori a termenului de plată, calculul accesoriilor se întemeiază pe prezumția că dacă ar fi fost înștiințată asupra obligației de plată, nu ar fi achitat-o la scadență.

Prin aceste motivații, petenta vrea să se înțeleagă că dacă ar fi cunoscut obligația de plată în sumă de X lei (X lei - X lei), ar fi achitat impozitul pe profit datorat la scadență.

Sușinerile petentei nu pot fi avute în vedere la soluționarea contestației, din următoarele considerente:

În drept, referitor la legalitatea calculului accesoriiilor individualizate prin decizia de impunere contestată, se au în vedere prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

„art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

art. 22 Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

[...]

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

[...]

aArt. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

art. 120¹ Penalități de întârzierii

(1) Penalitățile de întârzierii reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează....

Conform prevederilor legale aplicabile în cauză anterior enunțate, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, acesta fiind și momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Dobânzile se calculează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, respectiv pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Astfel rezultă că termenul de scadență al obligațiilor fiscale nu este reprezentat de emiterea Deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligațiile de plată suplimentare, ci este determinat de momentul în care s-a constituit baza de impunere care generează impozitul pe profit datorat, contribuabilii având obligația să își determine obligațiile fiscale datorate prin declarațiile depuse în termen legal la organul fiscal competent conform prevederilor art. 85 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în Decizia de impunere contestată sunt prevăzute la punctul 5. *Dispoziții finale*, următoarele:

-“ Organele de inspecție fiscală stabilesc dobânzi/majorări de întârziere potrivit prevederilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de scadența obligațiilor suplimentare de plată.

- Organele de inspecție fiscală stabilesc penalități de întârziere aplicând, conform legii, prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, atât pentru debitele suplimentare cu scadență până la 1 iulie 2013, cât și pentru cele cu scadență după această dată.”

Aceste dispoziții au fost stabilite de legiuitor prin prevederile Ordinului nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice".

Totodată, în ANEXA 2- INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

pentru persoane juridice" din același ordin, se prevede că la "Date privind creanța fiscală" se va completa câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:

- rândul 1 coloana 1: denumirea obligației fiscale principale;
- rândul 2 coloana 1: "Dobânzi/majorari de întârziere" calculate pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar;
- rândul 3 coloana 1: "Penalități de întârziere" calculate pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar.

Rezultă deci că în mod legal organele de inspecție au calculat accesorii pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. F-BV X/2015, prevederile legale în acest sens nelăsând loc de interpretări pentru a se aplica principiul „in dubio contra fiscum” invocat de petentă.

Stabilirea dobânzilor și penalităților în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, neachitat la termen.

Prin prezenta decizie a fost analizată pe fond contestația formulată cu privire la impozit pe profit contestat în sumă de X lei și accesoriile aferente acestei sume, respectiv dobânzi /majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Petenta își însușește obligația de plată reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei (X lei - X lei), sumă necontestată.

În cuprinsul contestației contribuabilul nu aduce niciun argument în ceea ce privește suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere (X lei dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de X lei - X lei dobânzi aferente impozitului pe profit contestat de X lei) și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere (X lei penalități aferente impozitului pe profit în sumă de X lei- X lei penalități aferente impozitului pe profit contestat de X lei).

Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, cu privire la care contestatarul își însușește constatările organelor de inspecție fiscală, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și art. 276 alin. (1) și (6) din Legea nr. 207/2014 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

Legea 207/2015

„Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

„Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

[...]

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

„Art.207 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.” (în vigoare la data comunicării actului administrativ fiscal atacat),

coroborate cu prevederile punctelor 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

coroborate cu prevederile punctelor 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că **în ceea ce privește accesoriile în sumă totală de X lei** (X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și X lei reprezentând penalități de întârziere) deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **aceasta nu a argumentat contestația cu privire la modul de calcul a accesoriilor, nr. de zile, procente aplicate, iar argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.**

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. Brașov, pentru dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Admiterea parțială a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BV X/2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV X/2015 de A.J.F.P. Brașov, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei dobânzi/majorările de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BV X/2015, emisă de A.J.F.P. Brașov, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;

- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-BV X/2015, emisă de A.J.F.P. Brașov, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei dobânzi/majorărie de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

APROBAT,