



DECIZIA nr. 102/2008

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" CLUJ-NAPOCA** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...06.2008, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca- Structura de Administrare-Inspectie Fiscala, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" CLUJ-NAPOCA** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat la data de ...04.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2008.

Petenta, denumita in continuare **S.C. "X" CLUJ- NAPOCA**, contesta obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa impozit pe profit, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit,
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,

Contestatia formulata prin Cabinet Individual "Avocat R." din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala din ...05.2008), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat intocmit la data de ...04.2008 si comunicat petentei la data de05.2008 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata cu semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...05.2008, fiind inregistrata sub nr. -/...05.2008.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" CLUJ- NAPOCA** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anularea totala a Raportului de Inspectie Fiscala inregistrat sub nr. - din data de ...04.2008, incheiat la data de ...04.2008 si a Deciziei de Impunere nr. - din data de ...04.2008 privind obligatiile fiscale

suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, invocand in sustinerea solicitarii sale urmatoarele aspecte:

- contribuabila in calitate de sucursala fara personalitate juridica, a incheiat in decembrie 2004 un contract de asistenta generala cu societatea mama din Germania care initial prevedea, intr-adevar, efectuarea de plati semestriale pentru serviciile de asistenta efectuate de catre societatea mama in exercitiile financiare 2005 si 2006. In raportul de inspectie fiscala, textul acestui contract a fost sacralizat, nepunandu-i-se contribuabilului in vedere sa precizeze daca exista alte documente aditionale la contractul respectiv, partile incheind in anul 2005 un act aditional care prevedea ca sucursala va plati integral in anul 2006 serviciile societatii-mama.

- din punct de vedere procedural, dreptul agentului economic de a fi ascultat si principiul bunei credinte nu au fost respectate, intrucat societatea nu a fost reprezentata legal in cadrul procedurii de inspectie fiscala, decat prin societatea care a fost in anul 2004 reprezentantul fiscal al ,, , si care a tinut in anii 2005-2006 evidenta contabila a sucursalei.

- in cadrul procedurii de inspectie fiscala a fost solicitat un termen pentru a permite reprezentantilor legali (directorului sucursalei) sa se prezinte la Cluj pentru a prezenta explicatii si documente edificatoare, insa acest lucru a fost refuzat, inspectia fiscala continuand a se desfasura operativ, fiind incheiata in numai cateva zile.

- inspectia fiscala nu recunoaste dreptul contribuabilului la repartizarea si recuperarea pierderilor fiscale in conformitate cu prevederile art. 26 din Codul fiscal care stipuleaza ca pierderea anuala se recupereaza din profiturile impozabile obtinute in urmatoorii 5 ani consecutivi.

- organul de inspectie fiscala a suprimat dreptul sediului permanent de a-si gestiona si recupera pierderile aferente anului 2005, acesta substituindu-se contribuabilului si decide in locul acestuia asupra destinatiei profitului din 2006 si repartizarii pierderii din 2005.

- calculul cotei-parti din sumele cheltuite de sucursala pe care organul fiscal nu le-a recunoscut ca fiind deductibile in anul 2005 nu are nici un temei legal, calculul fiind abuziv intrucat majoritatea lucrarilor din cadrul proiectului prezentat s-au realizat in anul 2006 si prin urmare majoritatea cheltuielilor cu serviciile de asistenta ale societatii mama ar fi trebuit considerate ca aferente anului 2006, cand sucursala a obtinut profit.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie de plata fata de bugetul de stat suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar in suma de "y" lei si majorari de intarziere in suma "y" lei la sursa impozit pe profit, stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2008.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala a constatat ca in luna decembrie 2006 agentul economic a inregistrat pe cheltuieli doua facturi in valoare de "y" lei ("y" EURO) reprezentand prestarii de servicii efectuate de R. GMBH din Germania in baza contractului de asistenta incheiat intre cele doua entitati cu aplicabilitate pe perioada ...01.2005-...12.2006.

Organul de inspectie fiscala considera ca suma de “y” lei (“y” EURO) reprezinta o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent anului 2006, motiv pentru care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatiile fiscale mentionate mai sus.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii : ...11.2005-...03.2008.

In fapt, Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de ...04.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca, a fost intocmit ca urmare a finalizarii unui control fiscal efectuat la **S.C. "X" CLUJ- NAPOCA** cu sediul in mun. Cluj-Napoca ce a avut ca obiectiv verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, respectiv verificarea modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile.

In urma verificarilor efectuate, pe baza documentelor puse la dispozitie de catre agentul economic, organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca a constatat ca in luna decembrie 2006 agentul economic a inregistrat pe cheltuieli doua facturi (nr. 0.. si 0./23.12.2006) in valoare de “y” lei (“y” EURO) reprezentand prestari de servicii efectuate de R. GMBH din Germania in baza contractului de asistenta incheiat intre cele doua entitati cu aplicabilitate pe perioada ...01.2005-...12.2006.

Intrucat serviciile care faceau obiectul contractului sunt strict legate de corecta derulare a proiectului *“Reabilitarea si extinderea retelei de distributie si canalizare din derulat pe perioada 2004-2006, iar potrivit prevederilor pct. 7.1 ale acestuia “Remunerarea asistentei generale prevazuta in prezentul contract va face obiectul unei facturi semestriale platibile prin virament la data de 30 a lunii”*, organul de inspectie fiscala considera ca suma de “y” lei (“y” EURO) reprezinta o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil aferent anului 2006.

Intrucat potrivit clauzelor stipulate la art. 5 din contract se precizeaza ca *“prezentul contract se incheie pe o perioada determinata, incepand din data de ...01.2005 si incetandu-si efectele la data de ...12.2006”*, iar la art. 7 se precizeaza ca *“Renumerarea asistentei generale prevazuta in prezentul contract va face obiectul unei facturi semestriale platibile prin virament la data de 30 a lunii”*, organul de inspectie fiscala considera ca societatea din Germania trebuia sa emita pentru intreaga perioada a derularii contractului facturi semestriale (4 semestre), iar agentul economic sa cuprinda cheltuielile efectuate cu aceste servicii la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit in cele doua exercitii fiscale, respectiv 2005 si 2006.

Prin urmare organele de inspectie fiscala procedeaza la acceptarea pentru includerea pe cheltuielile aferente anului 2006 doar jumatate din sumele inscrise in facturile emise in luna decembrie 2006, considerand ca doar aceste sume au fost aferente veniturilor realizate in acest an fiscal si pe cale de consecinta doar acestea pot fi avute in vedere la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, se poate arata ca nu au fost acceptate pentru anul 2006 ca si cheltuieli deductibile suma de “y” lei (echivalentul in lei a “y” Euro), suma cu care s-a considerat

ca a fost diminuat profitul impozabil pentru aceasta perioada fiscala si pe cale de consecinta s-a procedat la stabilirea unei diferente de impozit pe profit in suma de “y” lei si a unor obligatii fiscale accesorii in suma de “y” lei, aferente acestui debit suplimentar neachitat la scadenta.

Fata de concluziile organului de inspectie fiscala, referitor la modul de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2005, respectiv 2006, contestatoarea apreciaza ca “*acest calcul este abuziv, intrucat majoritatea covarsitoare a lucrarilor din cadrul proiectului s-au realizat in anul 2006 si prin urmare majoritatea cheltuielilor cu serviciile de asistenta ale societatii mama ar fi trebuit considerate ca fiind aferente anului 2006 cand sucursala a obtinut profit*”.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (1) si (4) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul impozitului pe profit, se precizeaza:

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...].

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte”,

coroborate cu dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu “*serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii*”, se precizeaza ca:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

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

Din continutul dispozitiilor legale citate mai sus, coroborate cu prevederile contractului de asistenta incheiat intre cele doua entitati potrivit carora contractul se incheie pe perioada ...01.2005-...12.2006 si ca *"Renumerarea asistentei generale prevazuta in prezentul contract va face obiectul unei facturi semestriale platibile prin virament la data de 30 a lunii"*, se retine ca facturile trebuiau emise pe parcursul celor 2 ani de derulare a contractului si ca includerea pe cheltuieli sa se faca pe perioada celor doi ani fiscali, respectiv 2005 si 2006.

De asemenea, se retine ca petenta a procedat la includerea pe cheltuieli a valorii asistentei in totalitate in cursul anului fiscal 2006, fara a prezenta documente (situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, etc.) din care sa rezulte modul de derulare a obiectului contractului, motiv pentru care in mod logic si logic a determinat ca organul de inspectie sa procedeze la defalcarea cheltuielilor cu asistenta pe intreaga perioada de desfasurare a contractului.

In contextul celor aratate, se constata ca defalcarea cheltuielilor cu asistenta in suma totala de "y" lei ("y" EURO) pe cei doi ani fiscali (2005 si 2006) in cote egale, este in conformitate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004 si ca neacceptarea pentru calculul profitului impozabil aferent anului 2006 ca si cheltuieli deductibile a sumei de "y" lei (echivalentul in lei a "y" Euro) este corecta si legala.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a pus in vedere contribuabilului sa precizeze daca exista alte documente incheiate intre parti (acte aditionale la contractul respectiv), precizam ca un agent economic are obligatia sa prezinte inspectiei fiscale toate documentele care au legatura cu activitatea desfasurata si care au influenta asupra obligatiilor fiscale pe care acesta le datoreaza bugetului de stat. In contestatia formulata petenta face precizarea ca *"partile incheiasera in anul 2005 un act aditional care prevedea ca sucursala va plati serviciile societatii-mama integral in anul 2006"*, fara insa a prezenta documentul care sa confirme sustinerile sale, cu toate ca prin adresa nr. -, -/...06.2008 organul de solutionare a contestatiei a solicitat acest lucru, motiv pentru care aceasta sustinere a petentei nu a putut fi avuta in vedere pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

Avand in vedere cele de mai sus, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit in sarcina agentului economic obligatia de plata suplimentara in suma de "y" lei, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Intrucat in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul de natura impozitului pe profit in suma de "y" lei, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente acestui debit, societatea datoreaza bugetului de stat si suma de "y" lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie aferenta debitului datorat, conform principiului de drept *"accessorium sequitur principale"* si ale art. 115, alin. (1); ale art. 116, alin. (1) si (5) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala (dupa republicare art. 119, alin. (1); respectiv art. 120, alin. (1) si (7)), drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Referitor la sustinerea petentei potrivit careia textul contractului a fost sacralizat si ca din punct de vedere procedural dreptul la contradictorialitate, dreptul de a fi ascultat si

principiul buneii credinte nu au fost respectate, intrucat sucursala nu a fost reprezentata legal in cadrul procedurii de inspectie fiscala, decat prin societatea care a fost in anul 2004 reprezentantul fiscal al R. si care a tinut in anii 2005-2006 evidenta contabila a sucursalei, precizam ca societatea verificata a fost selectata pentru efectuarea unei inspectii fiscale fiind emis Avizul de verificare nr. .../IF4/...01.2008 care a fost inmanat societatii Finaco in data de ...04.2008, inspectia fiscala incepand la data de ...04.2008, actele fiind puse la dispozitia organelor de control de S.C. F. S.R.L. prin reprezentantul sau d-na C. F.

Mentionam totodata ca perioada supusa verificarii a fost ...11.2005- ...03.2008, perioada in care raspunzatoare de conducerea contabilitatii era S.C. F. S.R.L. prin reprezentantul sau d-na C. F., care in timpul controlului a dat curs tuturor solicitarilor echipei de control si a instiintat reprezentantul sucursalei de constatarile referitoare la implicatiile fiscale ale derularii contractului mentionat mai sus.

De asemenea, invitatia la discutie si discutia propriu-zisa a avut loc in data de ...04.2008, decizia de impunere a fost intocmita in data de ...04.2008, iar Raportul si Decizia de impunere au fost ridicate in data de ...05.2008 prin semnarea si stampilarea cu stampila sucursalei, astfel incat apreciem ca neantemeiata sustinerea contestatoarei conform careia echipa de control a incheiat operativ controlul si fara a da posibilitate reprezentantilor legali (directorului sucursalei) sa se prezinte la Cluj pentru a prezenta explicatii si documente edificatoare, existand timp suficient pentru prezentarea de opinii.

In contestatie se sustine faptul ca sucursala nu a obtinut profit in anul 2005, intrucat fiind vorba de un proiect amplu obtinut din fonduri europene care includea proceduri complexe de receptie pe faze a lucrarilor si ca interventia ca debitor a autoritatilor locale din ... a caror intarziere la plata este notorie, a determinat ca sediul permanent de la ... sa obtina profit numai la sfarsitul proiectului, in exercitiul financiar 2006, motivatie pe care o consideram ca nu este justificata deoarece plata creantelor cu intarziere din partea autoritatilor locale nu are nici o legatura cu profitul obtinut de societate, intrucat faptul generator pentru profit este momentul emiterii facturilor si nicidecum data platii acestora.

Sustinerea petentei potrivit careia organele de inspectie fiscala a suprimat dreptul sediului permanent de a-si gestiona si recupera pierderile aferente anului 2005, nu este justificata, deoarece asa cum rezulta si din cuprinsul prezentei acestea au procedat doar la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2006 prin considerarea ca nedeductibila fiscal a sumei de "y" lei (echivalentul in lei a "y" Euro), recunoscand pierderea inregistrata de societate in anul 2005.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" Cluj-Napoca** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar ("y" lei) si majorari de intarziere ("y" lei), la sursa impozit pe profit, stabilite

suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV