



DECIZIA NR. _____ / _____ 2007

privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL ,

înregistrată la Direcția Generală Finanțelor Publice a
județului Hunedoara sub nr. ... / 2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost investită de Tribunalul ..., prin adresa nr. DOSAR NR. ... / ... / 2006, în soluționarea pe fond a contestației formulate de **SC X SRL .**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara prin **Decizia nr. ... / 2006 a respins ca inadmisibilă contestația formulată de petentă împotriva raportului de inspecție fiscală**, încheiat de organele de inspecție din cadrul Activității de control financiar fiscal, privind stabilirea ca obligații de plată, către bugetul consolidat al statului, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei majorări de întârziere aferente;
- ... lei penalități de întârziere.

SC X SRL împotriva deciziei nr. ... / 2006 a DGFP HD, a formulat acțiune în instanță, înregistrată la Tribunalul ... sub. nr. CO ... / ... / ...2006, solicitând **anularea raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2006 și a deciziei de impunere nr. ... / ...2006.**

Tribunalul ..., prin încheierea dată în sesiunea publică din data de 23 ianuarie 2007, în dosarul nr. ... / ... / 2006, dispune:

„ Scoaterea cauzei de pe rol și trimiterea dosarului Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara - ... pentru soluționarea pe fond a contestației formulate de reclamanta SC X SRL. ”

SC X SRL solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... / ...2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2006 încheiat de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara.

Contestația are ca obiect suma totală de ... lei reprezentând :

- ... lei – impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

Decizia de impunere nr. ... / ...2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2006 a fost comunicată **SC X SRL** în data de ...2006, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA, sub nr. ... / ...2006.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.177 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

I. 1 Inițial prin contestație petenta arată că suma de ... lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal, reprezintă comision facturat de către J...S... , conform art. 2, alin. (2-2) din Convenția de prestări servicii încheiată în data de ...2003 și Actului adițional nr. ... /...2004.

Petenta menționează că prin Convenția de prestări servicii din data de ...2003, încheiată între SC X SRL și J...S... , prevede că: „*SC X SRL va vărsa un procent din cifra sa de afaceri, cu titlu de redevență pentru posibilitatea de a profita de clienții SC J...S....*”

Petenta susține că termenul redevență este folosit potrivit uzanțelor franceze, dar în fapt, reprezintă un comision.

Societatea contestatoare arată că inspectorii DGFP au menționat în raportul de inspecție fiscală că suma nu reprezintă redevență, dar petenta consideră că operațiunea, în sine, trebuie recunoscută deoarece legea nu interzice încheierea unor astfel de contracte de comision, între persoane afiliate.

Petenta invocă faptul că principalul client pentru care s-a facturat comisionul de mai sus este M... SA, persoana juridică franceză, care ulterior a fuzionat cu S... SA, persoana juridică franceză. În baza contractului de vânzare-cumpărare încheiat de SC X SRL cu M... SA, societatea realizează în perioada septembrie 2004 – martie 2006 o cifră de afaceri de ... EURO.

Organele de inspecție fiscală, în mod eronat, au considerat aceste sume ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit, ca fiind cheltuieli facute în favoarea asociatului.

Fata de cele prezentate mai sus, contestatoarea considera ca suma de ...lei, reprezentând comisionul de 6%, respectiv 12% aplicat asupra

cifrei de afaceri realizata in perioada septembrie 2004 - martie 2006 este cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

I. 2 Ulterior, prin **Notificarea nr. ... / ...2006**, înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr. ... / ...2006, **în completare la contestatia depusă la Direcția Generală a Finantelor Publice a judetului Hunedoara sub nr. ... / ...2006 împotriva raportului de inspectie fiscală nr. ... / ...2006**, petenta sesizează faptul că în decursul activității societății, pentru facturile externe s-a contabilizat eronat impozitul pe nerezidenți, fapt nesesizat și neluat în calcul de controlul efectuat, ceea ce a dus la calculul și plata în plus a impozitului pe profit, fapt prezentat în situația din notificare.

I. 3 În acțiunea în instanță, petenta arată că prin raportul de inspectie fiscală, inspectorii fiscali au constatat că societățile C...S... și J...S... sunt afiliate societății, și în consecință au făcut aplicarea punctului 49 din Normele de aplicare ale Codului Fiscal, aprobate prin HG nr. 44 / 2004, stabilind că toate sumele refacturate petentei în anii 2004, 2005 și 2006 sunt nedeductibile.

Pentru a stabili că societatea **SC X SRL** și societățile C... S... și J...S... sunt afiliate, inspectorii fiscali au făcut aplicarea art. 7 alin. 1 pct. 21, lit. c) din Codul Fiscal, care prevede că :

„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.”

În baza acestui text de lege, inspectorii fiscali au considerat ca nedeductibile toate sumele refacturate societății în perioada 2004 - 2006.

În realitatea, inspectorii trebuiau să facă aplicarea punctului 49 din Normele de aplicare ale codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44 / 2004 în mod diferențiat, întrucât societatea **SC X SRL** este considerată persoană afiliată în accepțiunea Codului Fiscal doar începând cu data de 01.01.2005, data intrării în vigoare a Ordonanței nr. 83 / 2004, care a modificat art. 7 alin.(1) pct. 21, lit. c) din Codul Fiscal.

Până la data de 01.01.2005, potrivit art. 7 alin. 1 pct. 21 lit. c) din Codul Fiscal, o persoană juridică este considerată ca fiind afiliată cu altă persoană juridică, *„dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul*

titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică; în înțelesul acestei definiții, o asocieră fără personalitate juridică se consideră persoană juridică”.

Întrucât societatea J...S... deține 30% din capitalul social al petentei, ea nu poate fi considerată ca fiind afiliată societății decât începând cu data de 01.01.2005, și în consecință sumele refacturate de societatea J...S... societății în anul 2004 trebuie considerate deductibile.

În ceea ce privește suma de ... RON plătită societății J...S..., inspectorii fiscali au constatat aceasta nu reprezintă o redevență, ci o cheltuială făcută în favoarea asociațiilor, respectiv în favoarea asociatului J...S....

Din documentele prezentate organului fiscal rezultă că plățile făcute în favoarea asociatului J...S... nu reprezintă cheltuieli făcute în favoarea asociațiilor, astfel cum acestea sunt definite de lege, ci reprezintă prețul (comisionul) pentru serviciile prestate de J...S... în favoarea societății, și anume servicii de intermediere pentru aport de clientelă.

Serviciile prestate de societatea J...S... s-au concretizat în aportul efectiv al unui client important al societății petente, M... SA Franța (ulterior S... SA Franța, prin fuziune cu A... SA), societatea petentă realizând în urma relațiilor contractuale desfășurate cu acesta de o cifră de afaceri de ... EURO realizată în perioada septembrie 2004 - martie 2006.

În consecință, petenta consideră că suma de ... RON a fost acordată societății J...S... pentru un serviciu efectiv prestat petentei (aport clientela), în urma căruia, astfel cum a arătat, societatea a realizat venituri impozabile importante și reprezintă nicidecum o cheltuială în folosul asociațiilor.

I. 4 SC X SRL în data de ...2006 a depus la Tribunalul ... o completare la Dosarul nr. ... / ... / ...2006, completare care vizează suma de ... RON reprezentând contravaloarea unor prestații efectuate de către societățile C... S... și J...S..., astfel :

Petenta susține că, inspectorii fiscali au considerat, în mod greșit, suma de ... RON ca nedeductibilă fiscal, pe considerentul că nu existau documente justificative și pe cale de consecință au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar de ... RON, la care s-au adăugat majorări de întârziere și dobânzi de ... RON și penalități de întârziere de ... RON.

Așa cum rezultă chiar din raportul de inspecție fiscală, suma de ... RON este compusă din :

- **suma de ... RON achitată societății C... S... pentru :**
 - o **pregătirea comenzilor ;**
 - o **aprovizionarea cu materii prime și componente ;**
 - o **pregătirea facturilor și a documentelor administrative pentru exporturile făcute către X SRL**
 - o **convorbiri telefonice și activități comerciale efectuate în favoarea**

X SRL ;

Pentru această sumă societatea susține că nu deținea la momentul controlului documentele justificative, și pe cale de consecință inspectorii fiscali au considerat suma de ... RON ca fiind nedeductibilă fiscal.

Ulterior controlului fiscal, societatea C... a trimis documentele justificative aferente acestei sume, respectiv detaliul prestațiilor pe fiecare luna în parte, documente pe care petenta le anexează cererii completatoare, solicitând să se dispună anularea raportului fiscal în ceea ce privește impozitul suplimentar, majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente sumei de ... RON.

- **suma de ... RON achitata societății J...S..., pentru :**
 - o crearea gamelor de autocontrol;**
 - o redactarea ordinelor de fabricație;**
 - o pregătirea și certificarea comenzilor de fabricație;**
 - o controlul de calitate la recepția tuturor materiilor prime și componentelor trimise la X SRL.**

Deși s-au prezentat inspectorilor fiscali documentele create de societatea J...S... și transmise societății contestatoare, aceștia au considerat că aceste documente nu reprezintă documente justificative care să ateste prestarea serviciilor, și pe cale de consecință au considerat suma de ... RON ca fiind nedeductibilă.

Documentele emise de societatea J...S... sunt documente specifice produselor sale, fiind transmise societății contestatoare pentru fiecare produs în parte, și faptul că ele se află în posesia societății reprezintă o justificare pentru plata acestora.

Astfel, petenta solicită să se constate că documentele emise de societatea J...S..., prezentate inspectorilor fiscali, și anexate prezentei, reprezintă documente justificative pentru suma de ... RON.

II. În baza prevederilor Legii nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal și a H.G.nr.44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat în zilele de ..., ... și ...2006, la o inspecție fiscală - parțială la **SC X SRL** în vederea soluționării cererii depuse de către societate și înregistrate la D.G.F.P. Hunedoara sub nr. ... / ...2006 și la Direcția de Control Fiscal sub nr.... / ...2006, prin care se solicită restituirea impozitului pe profit achitat în plus de către societate aferent trim. IV 2005.

Perioada supusă verificării a fost ...2003 –...2006.

În cadrul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au analizat structura cheltuielilor efectuate de către societate care au concurat la realizarea profitului, constatând că sunt preponderente cheltuielile cu materii prime, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu prestări servicii,

cheltuielile cu redevența și cheltuieli cu deplasările, facturate de către societățile C... și J...S... din Franța. Cele trei societăți comerciale, respectiv societățile C... și J...S... din Franța și societatea comercială X SRL, în conformitate cu prevederile art.7, alin1, pct.21, lit c din Legea nr. 571/2003 privind codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate **persoane afiliate** întrucât asociați ai SC X SRL sunt J...S... Franța (30%) și C... Franța (70%) .

II. 1. Cu privire la cheltuielile cu deplasări în sumă de ... ron

În perioada verificată au fost înregistrate în evidența contabilă cheltuieli legate de refacturarea costurilor de deplasare cu titlul de lucrări efectuate de personalul salariat al societății C... în suma totală de ... ron , și cheltuieli legate de refacturarea costurilor de deplasare cu titlul de lucrări efectuate de personalul salariat al societății J...S... din Franța în suma de ... ron .

Ca urmare a controlului efectuat s-a constatat că parte din facturile emise de către C... și J...S... din Franța referitoare la aceste cheltuieli nu sunt însoțite de documente justificative care să justifice în totalitate cheltuielile efectuate.

Faptul că societatea nu a putut justifica în timpul controlului efectuat în totalitate nivelul acestor cheltuieli prin documente care să ateste efectuarea lor, în conformitate cu prevederile punctului 49 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal legal au fost determinate în sarcina agentului economic verificat , **cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de ... ron** din care :

- aferent facturilor emise de către C... și nejustificate suma de ... ron
- aferent facturilor emise de către J...S... și nejustificate suma de ... ron .

II. 2. Cu privire la cheltuielile cu prestări servicii în suma totală de ... ron

De asemenea în perioada verificată societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii asupra contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" facturate de către societățile C... și J...S... din Franța, astfel:

- refacturarea următoarelor prestații făcute de către societatea C... Franța pentru X SRL ..., în suma de ... ron;
- refacturarea următoarelor prestații făcute de către societatea J...S... Franța pentru X SRL ..., în suma de ... RON

Cele trei societăți comerciale, respectiv societățile C... și J...S... din Franța și societatea comercială X S.R.L. ... , în conformitate cu prevederile art.7, alin1, pct.21, lit c din Legea nr. 571/2003 privind codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare , sunt considerate **persoane afiliate** .

În conformitate cu prevederile art. 19,alin.5, din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare ,, *Tranzacțiile între persoanele afiliate se realizează în condițiile stabilite sau impuse care*

nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente.

In conformitate cu prevederile punctului 49 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal pentru servicii de management, consultanta si asistenta tehnica prestate de nerezidenti afiliati contribuabilului, la analiza tranzactiilor pentru determinarea cheltuielilor trebuie sa se aiba in vedere :

- partile implicate ;
- natura serviciilor prestate ;
- elementele de recunoastere a cheltuielilor si veniturilor pe baza

documentelor justificative care sa ateste prestarea acestor servicii.

Fata de cele prezentate mai sus, in timpul controlului au fost solicitate persoanelor imputernicite sa prezinte documente justificative care sa ateste efectuarea acestor operatiuni refacturate de catre C... Franța si J...S... Franța. Pina la data incheierii controlului, singura justificare referitoare la refacturarea acestor cheltuieli il reprezinta un referat intocmit de catre administratorul societatilor sus mentionate, domnul Ch... J...S... - „Detaliu contract de prestari servicii“ anexat la raportul de inspectie fiscala care face referire doar la serviciile refacturate de catre C... Franța. Documentul prezentat mai sus nu atesta prestarea acestor servicii si in consecinta cheltuielile astfel inregistrate in evidenta contabila a societatii in suma de ... ron sunt considerate nedeductibile fiscal conform actelor normative sus mentionate.

Pentru serviciile refacturate de catre J...S... Franța in suma de **... RON** pina la terminarea prezntului control societatea nu a prezentat nici o justificare.

In concluzie fata de cele prezentate mai sus au fost determinate in sarcina agentului economic verificat **cheltuieli nedeductibile fiscal aferente serviciilor refacturate de catre societatile C... Franța si J...S... Franța in suma totala de ... ron** .

II. 3. Cu privire la cheltuielile cu redevența în sumă de ... RON

In perioada verificata societatea a inregistrat in contabilitate asupra contului 612 „ *cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile*“, cheltuieli cu redevența facturate de catre societatea J...S... din Franța in cota de 6%, respectiv 12% din cifra de afaceri realizata de SC X SRL ... in contrapartida, pentru posibilitatea acordata **filialei romane**.

Organele de inspectie fiscală au mentionat ca in conformitate cu statutul societatii, SC X SRL este persoana juridica romana (societate cu raspundere limitata) avand ca asociati societatea J...S... Franța si societatea C... Franța, si nu filiala a societatii J...S... Franța. Mai mult decit atat, cele trei societati comerciale, respectiv societatile C... si J...S... din Franța si societatea comerciala X SRL, in conformitate cu prevederile art. 7, alin. 1,

pct. 21, lit. c din Legea nr. 571 / 2003 privind codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, reprezinta **persoane afiliate**.

In fapt in conformitate cu prevederile art.7, alin.(1), pct.28 din Legea 571/2003, cu modificarile ulterioare, decontarea unei cote de 6%, respectiv 12% din cifra de afaceri realizata de SC X SRL ... in contrapartida pentru posibilitatea acordata „ filialei romane“ de a-si exercita activitatea profitand de clientii societatii J...S... Franța **nu** reprezinta o redevența. Principalii clienti ai societatii sunt Societatea C...- Franța si Societatea J...S...- Franța.

Fata de cele prezentate mai sus, tinand seama de faptul ca SC X SRL ..., persoana juridica romana, are ca asociati societatea J... Franța si societatea C... Franța , in conformitate cu prevederile art.21, alin.4, lit.e din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , „*nu sunt deductibile: cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor , altele decit cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului , la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii*“, in timpul si ca urmare a controlului efectuat au fost determinate in sarcina agentului economic **cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentand redevența acordata societatii J...S... Franța in suma de ... RON** structurate pe fiecare an fiscal astfel :

2004 in suma de ... ron

2005 in suma de ... ron

2006 la nivelul trim I in suma de ... ron

Fata de cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscală, in conformitate cu prevederile art. 19, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Impozitul pe profit cu completarile si modificarile ulterioare, prin determinarea cheltuielilor nedeductibile fiscal au determinat in sarcina societatii un impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... ron structurat astfel :

a) pentru cheltuieli nedeductibile fiscal legate de **refacturarea costurilor de deplasare cu titlul de lucrari** efectuate de personalul salariat al societatilor C... si J...S... din Franța **a fost determinat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... ron**

In timpul controlului s-a procedat la calculul majorarilor de intarziere si a dobanzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, in conformitate cu prevederile art.115 din O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma totala de ... **RON**.

De asemenea in conformitate cu prevederile art.120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalitati de intarziere de 0,5 % / luna sau fractiune de luna in suma de ... **RON**

b) pentru cheltuieli nedeductibile fiscal legate de **refacturarea prestatiilor** efectuate de catre societatile C... si J...S... din Franța, **a fost determinat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... RON**.

In timpul controlului s-a procedat la calculul majorarilor de intarziere si a dobanzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, in conformitate cu prevederile art.115 din O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma totala de ... **RON** .

De asemenea in conformitate cu prevederile art.120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalitati de intarziere de 0,5 % / luna sau fractiune de luna in suma de ... **RON.**

c) pentru cheltuieli nedeductibile fiscal legate de **redevența** acordata societatii Jacquemet **a fost determinat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... RON.**

In timpul controlului s-a procedat la calculul majorarilor de intarziere si a dobanzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, in conformitate cu prevederile art.115 din O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma totala de ... **RON.**

De asemenea in conformitate cu prevederile art.120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalitati de intarziere de 0,5 % / luna sau fractiune de luna in suma de ... **RON.**

Tinind cont de faptul ca societatea la data de 31.12.2005 inregistra in evidenta contabila impozit pe profit achitat in plus in suma de ... RON, suma solicitata spre restituire, impozitul pe profit stabilit suplimentar in sarcina societatii in timpul controlului s-a diminuat cu acesta suma ramanad de achitat suma de ... RON.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., este înmatriculată la Registrul comerțului sub nr. ..., având C.U.I. ..., atribut fiscal ..., este reprezentată de dna. ing. ..., în calitate de administrator și de cabinetul de avocat ..., pentru acțiunea din instanță (Tribunalul ...).

III. 1 Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

stabilite pentru nedeductibilitatea cheltuielilor legate de refacturarea costurilor de deplasare cu titlul de lucrari efectuate de personalul salariat al societatilor C... si J...S... din Franța, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt sau nu deductibile, în condițiile în care societatea nu invocă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care să se întemeiază deductibilitatea acestei sume.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii prin contul 628“ *Alte cheltuieli cu*

serviciile executate de terți“ și contul 625 „ Cheltuieli cu deplasările“ facturate de către societățile C... și J...S... din Franța care sunt asociații societății SC X SRL.

Conform art.1.-1 și art. 2-1 din Convenția de prestări servicii încheiată în data de ...2003 și a Actului Adițional nr. ... /...2004, între Societatea C... - de primă parte, Societatea J...S... - de secundă parte și SC X SRL ... - de terță parte, aceste servicii fac referire la refacturarea costurilor de deplasare cu titlul de lucrări efectuate de personalul salariat al societăților C... și J...S... din Franța pentru nevoile societății X SRL ... **în baza unui cost real** lunar al cheltuielilor angajate de aceste.

Ca urmare a controlului efectuat s-a constatat că parte din facturile emise de către C... și J...S... din Franța referitoare la aceste cheltuieli nu sunt însoțite de documente justificative care să justifice în totalitate cheltuielile efectuate, în conformitate cu prevederile punctului 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571 / 2003 privind Codul Fiscal, care precizează:

„49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Faptul că societatea nu a putut justifica, în timpul controlului efectuat, în totalitate, nivelul acestor cheltuieli prin documente care să ateste efectuarea lor, așa cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile legale, au determinat în sarcina agentului economic verificat, **cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... ron** din care :

- aferent facturilor emise de către C... și nejustificate, suma de ... lei;
- aferent facturilor emise de către J...S... și nejustificate, suma de ... lei ;

Referitor la această sumă de ... lei, menționez că atât prin contestația formulată, cât și prin completările la aceasta, respectiv din documentele puse la dispoziție de contestatară, nu sunt prezentate **motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care să se întemeieze deductibilitatea acestei sume .**

În drept, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 176 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ ART. 176 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;** ”

În legatură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În consecință, pentru aceste cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... **RON**, în conformitate cu prevederile art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„ART.115 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

și în conformitate cu prevederile art. 120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de intarziere de 0,5 % / luna sau fractiune de luna in suma de ... **RON**.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « ***accessorim sequitur principale*** » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar;

III. 2 Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

stabilite pentru nedeductibilitatea cheltuielilor legate de refacturarea prestațiilor efectuate de către societățile C... și J...S... din Franța, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente unor servicii prestate de persoane nerezidente afiliate contestatoarei, în condițiile în care aceasta nu justifică prestarea efectivă a serviciilor cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, sau alte materiale corespunzătoare, respectiv elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii asupra contului 628 “ *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” facturate de către societățile C... și J...S... din Franța care sunt asociații **SC X SRL** (persoane afiliate), conform a art.1-3 și art.2-3 din Convenția de prestări servicii încheiată în data de ...2003 și a Actelor Adiționale la acest contract încheiat între Societatea C... - de primă parte, Societatea J...S... -de secundă parte și **SC X SRL** - de terță parte, aceste servicii făcând referire la :

- refacturarea următoarelor prestații făcute de către societatea C... Franța pentru **SC X SRL**, constând în :
 - *pregătirea comenzilor*
 - *aprovizionarea cu materii prime și componente*
 - *pregătirea facturilor și a documentelor administrative pentru exporturile făcute către X SRL ...,*
 - *convorbiri telefonice și activități comerciale efectuate în favoarea X SRL ...*

mijlocind suma de ... EUR / luna incepind cu data de 01.01.2004.“
- refacturarea următoarelor prestații făcute de către societatea J...S... Franța pentru X SRL ..., constind în :
 - *crearea gamelor de autocontrol,*
 - *redactarea ordinelor de fabricație,*
 - *pregătirea și certificarea comenzilor de fabricație,*
 - *controlul de calitate la recepționarea tuturor materiilor prime și componentelor trimise la X SRL ...*

remunerarea acestor prestatii fiind stabilita la suma de ... **EUR pentru anul 2004** si la suma de ... **EUR pentru anul 2005**

Organele de control au menționat că societățile C... și J...S... din Franța și societatea comercială X SRL ..., sunt considerate **persoane afiliate**, în conformitate cu prevederile art.7, alin1, pct.21, lit c din Legea nr. 571 / 2003 privind codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, invocând prevederile art. 19, alin.5 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„*Tranzacțiile între persoanele afiliate se realizează în condițiile stabilite sau impuse care **nu trebuie să difere** de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente*“ și în conformitate cu prevederile punctului 49 din HG 44 / 2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571 / 2003 privind Codul Fiscal pentru servicii de management, consultanța și asistență tehnică prestate de nerezidenți afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere :

- părțile implicate;
- natura serviciilor prestate;
- elementele de recunoastere a cheltuielilor și veniturilor pe baza **documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.**

Față de cele prezentate mai sus, în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat, persoanelor împuternicite, să prezinte documente justificative care să ateste efectuarea acestor operațiuni refacturate de către C... Franța și J...S... Franța. Până la data încheierii controlului, singura justificare referitoare la refacturarea acestor cheltuieli îl reprezenta un referat întocmit de către administratorul societăților sus menționate, domnul Ch... J...S... - „Detaliu contract de prestări servicii“ anexat la raportul de inspecție fiscală, referat care face referire doar la serviciile refacturate de către C... Franța.

Astfel, organele de control au menționat faptul că documentul prezentat mai sus nu atestă prestarea acestor servicii și în consecință cheltuielile astfel înregistrate în evidența contabilă a societății în sumă de **... lei sunt considerate nedeductibile fiscal** conform actelor normative sus menționate, iar pentru serviciile refacturate de către J...S... Franța în suma de **... lei** societatea nu a prezentat nici o justificare, determinând în sarcina agentului economic **cheltuieli nedeductibile fiscal aferente serviciilor refacturate de către societățile C... Franța și J...S... Franța în sumă totală de ... lei.**

În drept, art.7, alin1, pct.21, lit c din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, publicată MONITORUL OFICIAL NR. 927 din 23 decembrie 2003, care arată :

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

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică; în înțelesul acestei definiții, o asocieră fără personalitate juridică se consideră persoană juridică;”

Uterior prin ORDONANȚA GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 83 din 19 august 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată MONITORUL OFICIAL NR. 793 din 27 august 2004, la art. 1 și 4 se prevede:

„ART. 1

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

...

2. La articolul 7 alineatul (1), punctele 21 și 27 vor avea următorul cuprins:

"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.

ART. 4

Prezenta ordonanță intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2005."

Referitor la susținerea petentei că în cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală încheiat, organele de control au stabilit că cele trei societăți respectiv C... S... Franța , J...S... și J...S... SRL ... sunt societăți afiliate prin aplicarea art. 7 ,alin. 1 , pct 21, lit.c din Legea nr.571/2003, considerând că această referire nu poate fi aplicată pentru anul fiscal 2004, întrucât în acest an aplicarea acestui act normativ face referire la o cotă de participație de minimum 33% în capitalul societății afiliate, această afirmație nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât pentru anul 2004 prevederile art. 7, alin. 1, pct 21, lit.c din Legea nr.571/2003 conform căruia „ *daca orice alta persoana detine direct sau indirect , inclusiv detinerile persoanelor afiliate , minimum 33% din valoarea sau numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot detinute la fiecare persoana juridica ori daca controleaza in mod efectiv fiecare persoana juridica*” sunt aplicabile societăților X S.R.L. ... și J...S... **întrucât sunt controlate de aceeași persoana respectiv domnul J...S... CH...** în calitate de președinte în cadrul J...S... și în calitate de administrator în cadrul **SC X SRL** .

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, întrucât facturile s-au emis în perioada 2004-2006, prevederile incidente în speța cu privire la încadrarea din punct de vedere fiscal al acestor cheltuieli sunt ale art. 19 alin.(5) și art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, care arată :

„ART. 19 Reguli generale

(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.

ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Cu privire la acest articol, punctul 48 și 49 din HOTĂRÂREA GUVERNULUI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, face următoarele precizări :

„Codul fiscal:

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

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

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

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Conform textelor de lege sus invocate, în vedere justei încadrări a acestor cheltuieli din punct de vedere fiscal, contestatoarea avea obligația de a prezenta documente justificative, respectiv rapoarte de lucru, devizele lunare sau orice alte documente justificative care să ateste punerea în execuție a contractului în cauză.

Se reține că documentele anexate, depuse de societate, nu sunt de natură a demonstra executarea de către prestator a obiectului contractului prin personal de specialitate, majoritatea documentelor sunt redactate în limba franceză, iar din acestea nu rezultă natura serviciilor prestate și nici persoanele care au efectuat aceste servicii, nefiind echivalentă cu executarea serviciilor.

Petenta nu a prezentat o defalcarea clară a acestor cheltuieli pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, prestarea efectivă a serviciilor nejustificându-se prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzătoare, etc.

În vederea acordării deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii, condițiile impuse de legiuitor cumulativ sunt imperative, prin folosirea de către acesta a sintagmei “trebuie îndeplinite cumulativ”, ceea ce înseamnă că în lipsa documentelor doveditoare și a încheierii unor contracte de prestări servicii detaliate astfel cum se precizează expres în actul normativ, legiuitorul nu a înțeles să acorde deductibilitate fiscală a acestor

cheltuieli. Norma legală nu incriminează astfel numai realitatea efectuării lor, dar și lipsa documentelor justificative privind termene de execuție, tarife percepute, date referitoare la prestatori, etc. necesare verificării ulterioare a prestațiilor efectuate de către agenții fiscali.

În ceea ce privește contractul, se reține că HOTĂRÂRE GUVERNULUI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este act normativ cu caracter special care reglementează regimul deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile.

Prin prisma celor arătate mai sus, a textelor de lege invocate, documentele prezentate de petentă în cauză nu conține elemente care să definească concret natura prestațiilor contractate și efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se realizează serviciilor prestate, tarifele negociate și acceptate de părți, elemente absolut necesare pentru o justă comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar.

Menționăm că atât prin contestația formulată, cât și prin completările la aceasta, petenta nu contestă modul de calcul al impozitului pe profit, respectiv însumarea produselor dintre baza de calcul și cota de impozit aplicată.

În drept, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 176 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ ART. 176 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; ”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În consecință, față de cele prezentate mai sus, pentru **cheltuieli nedeductibile fiscal aferente serviciilor refacturate de către societățile C... Franța și J...S... Franța**, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„ART.115 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

și în conformitate cu prevederile art. 120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, care arată :

„ART.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalitati de intarziere de 0,5 % / luna sau fractiune de luna in suma de ... lei.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

III. 3 Referitor la suma de ... lei reprezentând

- ... lei – impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

stabilite pentru nedeductibilitatea cheltuielilor cu redevența, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care aceste cheltuielile sunt făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, persoane nerezidente afiliate contestatoarei.

Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat în contabilitate asupra contului 612 „*cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile*“ cheltuieli cu redevență facturate de către societatea J...S... din Franța în cota de 6%, respectiv 12% din cifra de afaceri realizată de SC X SRL ... în contrapartida pentru posibilitatea acordată **filialei romane** (denumită astfel în cuprinsul convenției încheiate) de a-și exercita activitatea profitând de clienții societății J...S... Franța, în baza art. 2-2 din Convenția de prestări servicii încheiată în data de ...2003 și a Actului Adițional ... /...2004.

În drept, în conformitate cu prevederile art.7, alin.(1), pct.28 din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare, care prevede:

„28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricărui dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare;”

Decontarea unei cote de 6%, respectiv 12% din cifra de afaceri realizata de SC X SRL ... în contrapartida pentru posibilitatea acordata „**filialei romane**“ de a-și exercita activitatea profitând de clienții societății J...S... Franța **nu** reprezintă o redevență, principalii clienți ai societății fiind Societatea C... - Franța și Societatea J...S...- Franța.

Organele de inspecție fiscală au menționat că în conformitate cu statutul societății, SC X SRL este persoană juridică română (societate cu răspundere limitată) având ca asociați societatea J... Franța și societatea C... Franța și nu este filială a societății J...S... Franța așa cum se prevede în Contractul mai sus menționat.

Mai mult decât atât, cele trei societăți comerciale, respectiv societățile C... și J...S... din Franța și societatea comercială X SRL, reprezintă **persoane afiliate**, în conformitate cu prevederile art.7, alin1, pct.21, lit c din Legea nr. 571 / 2003 privind codul Fiscal, care arată :

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

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică, dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică; în înțelesul acestei definiții, o asocieră fără personalitate juridică se consideră persoană juridică;”

Uterior prin ORDONANȚA GUVERNUL ROMÂNIEI Nr. 83 din 19 august 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată MONITORUL OFICIAL NR. 793 din 27 august 2004, la art. 1 și 4 se prevede :

„ART. 1

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

...

2. La articolul 7 alineatul (1), punctele 21 și 27 vor avea următorul cuprins:

"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.

...

ART. 4

Prezenta ordonanță intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2005."

Față de cele prezentate mai sus, ținând seama de faptul că SC X SRL ..., persoană juridică română, are ca asociați societatea J... Franța și societatea C... Franța, în conformitate cu prevederile art.21, alin.4, lit.e din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind cheltuielile nedeductibile, care arată :

„e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

ca urmare a controlului efectuat au fost determinate în sarcina agentului economic **cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând redevența acordată societății J...S... Franța în sumă de ... lei** structurate pe fiecare an fiscal astfel :

2004 in suma de ... lei

2005 in suma de ... lei

2006 la nivelul trim I in suma de ... lei
 cheltuieli pentru care **a fost determinat un impozit pe profit
 suplimentar in suma de ... lei.**

Menționăm că, atât prin contestația formulată, cât și prin completările la aceasta, petenta nu contestă modul de calcul al impozitului pe profit, respectiv însumarea produselor dintre baza de calcul și cota de impozit aplicată.

În drept, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 176 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ **ART. 176 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; ”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„**2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

În consecință, față de cele prezentate mai sus, pentru **cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentând redevența acordată societății J...S... Franța în sumă de ... lei**, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de **... lei**, în conformitate cu prevederile art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„**ART.115 Dobânzi**

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

și în conformitate cu prevederile art. 120 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, care arată :

„**ART.120 Penalități de întârziere**

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii

următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere de 0,5 % / luna sau fracțiune de luna în suma de ... lei.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept « ***accessorim sequitur principale*** » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar;
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

În ceea ce privește Notificare nr. ... / ...2006, înregistrată la D.G.F.P. a jud Hunedoara ... sub nr. ... / ...2006, în completarea la contestație, prin care petenta sesizează faptul că în decursul activității societății, pentru facturile externe s-a contabilizat eronat impozitul pe nerezidenți, fapt nesesizat și neluat în calcul de controlul efectuat, ceea ce a dus la calculul și plata în plus a impozitului pe profit, menționăm faptul că prin Notificare, petenta prezintă înregistrările contabile, care se anulează reciproc din punct de vedere al cheltuielii înregistrate, astfel:

$$628 = 401 - 10\% \text{ valoare factura,}$$

$$6351 = 448 + 10\% \text{ valoare factura}$$

Mai mult, în prezentarea calculului impozitului pe profit, societatea nu ține cont de adăugarea cheltuielilor nedeductibile fiscal la baza de impozitare în conformitate cu prevederile art.19, alin.1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal , iar impozitul pe nerezidenți este un impozit cu reținere la sursă, având ca baza de impunere veniturile brute realizate în România în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal .

De asemenea organele de control au ținut cont de faptul că societatea la data de 31.12.2005 înregistra în evidența contabilă impozit pe profit achitat în plus în sumă de ... RON, impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina societății în timpul controlului de ... lei, dimându-se cu această sumă rămânând de achitat suma de ... lei (... lei – ... lei).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu precizările ORDINULUI AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , se

DECIDE :

Art.1 – Respingerea contestației, ca neîntemeiată și nemotivată referitor la suma ... lei reprezentând :

- ... lei – impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar,

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,