

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR 21/30.01.2004

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Curtea de Apel prin adresa din data de 17.12.2003, cu privire la solutionarea contestatiei formulata de societatea comerciala "X".

Prin Decizia nr. 193/20.06.2003 s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de societatea comerciala "X" impotriva procesului verbal de control din data de 03.06.2003 incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare, urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Prin Sentinta Civila nr. 1463/29.09.2003 emisa de Curtea de Apel, irevocabila, se dispune anularea Deciziei nr. 193/20.06.2003 "cu consecinta continuarii solutionarii contestatiei de catre autoritatea administrativa".

De asemenea, prin adresa din data de 2003 emisa de Parchetul de pe langa Judecatorie si remisa Ministerului Finantelor Publice in data de 13.12.2003, se comunica faptul ca "s-a dispus in baza art. 228 al. 6 rap. la art. 10 lit. a CPP neinceperea urmaririi penale fata de dl. M si dl. N pentru infr. prev. de art. 11 lit. c din Legea nr. 87/1994, modificata prin Legea nr. 161/2003".

In aceste conditii, va fi solutionata pe fond contestatia formulata de societatea comerciala "X" impotriva procesului verbal de control din data de 03.06.2003 incheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare prin care s-au stabilit in sarcina societatii debite reprezentand impozit pe profit, majorari si dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit si penalitati de intarziere 0,5%.

I. Prin contestatia formulata, societatea comerciala "X" invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

I. Societatea comerciala "X" solicita suspendarea obligatiei de plata "a pretinselor creante bugetare stabilite prin procesul verbal pana la solutionarea contestatiei".

Societatea arata ca la data de 01.10.2001 a incheiat contractul de prestari servicii nr. CI - 1 cu firma "A", iar in data de 14.01.2002 contractul de prestari servicii nr. CS - 4 cu firma "B", contracte in baza carora au fost emise facturi achitate de societatea comerciala "X" in perioada 2001 - 2003.

Referitor la procesul verbal din data de 03.06.2003 prin care organul de control a stabilit debitele contestate de societate "neluand in considerare precizarile sustinute cu documentele legale aferente", societatea comerciala "X" sustine ca acesta nu contine unele elemente specificate in H.G. nr. 886/1999 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a prevederilor O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cum ar fi ordinul si/sau imputernicirea in baza carora s-a efectuat controlul, perioada supusa verificarii, tipul verificarii, date despre societate, baza legala.

II. Pentru perioada 2001 - 30 iunie 2002, societatea arata ca a respectat prevederile O.G. nr. 70/1994 si ale H.G. NR. 402/2000, dupa cum urmeaza.

a) Contracte scrise cu prestatorii de servicii de consultanta

a.1. Contractul de prestari servicii nr. CI - 1 incheiat cu firma "A"

Contractul are ca obiect serviciile "in dezvoltarea strategiei societatii in domeniul industriilor de combustibil, gaz si energie din Romania, ... in desfasurarea unei astfel de activitati de implementare si alte tipuri de servicii", detaliat acestea constand in urmatoarele:

- analiza mediului de afaceri din domeniul combustibililor si energiei din Romania;

- elaborarea de propuneri asupra parteneriatului strategic dintre societate si Gazprom pentru stabilirea si dezvoltarea unor activitati comune in comercializarea si transportarea gazului in Romania si tarile invecinate;

- elaborarea de propuneri cu privire la efectuarea de amendamente si completari la contractul incheiat intre Guvernul Federatiei Ruse si Guvernul Romaniei privitor la marirea capacitatii de transport de gaze prin conducte pentru a mari cantitatile de gaz natural furnizate de Federatia Rusa Romaniei si altor terte state;

- posibilitati de colaborare cu mai multi parteneri, pentru cresterea competitivitatii industriilor romanesti orientate catre export, consumatoare de energie, in contextul depresiunii economice globale, etc.

Tariful pentru prestarea acestor servicii este de 115 USD/ora.

Suplimentar acestor servicii, societatea putea solicita printr-o comanda speciala prestarea altor servicii decat cele mentionate mai sus, pentru care ar fi achitat prestatorului o remuneratie al carui quantum nu este precizat prin contract.

a.2. Contractul de prestari servicii nr. CS - 4 incheiat cu firma "B"

Contractul are ca obiect serviciile "in dezvoltarea strategiei societatii in domeniul industriei metalurgice din Romania, ... in desfasurarea unei astfel de activitati de implementare si alte tipuri de servicii", servicii care constau in urmatoarele:

- analiza mediului de afaceri din domeniul metalurgic din Romania;
- posibilitati de colaborare cu mai multi parteneri, pentru cresterea competitivitatii industriilor romanesti orientate catre export, consumatoare de energie, in contextul depresiunii economice globale.

Tariful pentru prestarea acestor servicii este de 115 USD/ora.

De asemenea, societatea putea solicita printr-o comanda speciala prestarea altor servicii decat cele mentionate mai sus, pentru care ar fi achitat prestatorului o remuneratie al carui quantum nu este precizat prin contract.

b) Cheltuielile cu serviciile obiect al celor doua contracte nu au condus la inregistrarea de pierderi la nivelul exercitiului financiar 2001 si prima jumatate a anului 2002 si se regasesc in costul produselor, lucrarilor si serviciilor realizate de societate

Societatea comerciala "X" arata ca a inregistrat profit in anul 2001 si in semestrul I 2002 si ca plata serviciilor in cauza "se regasesc in costul complet al serviciilor prestate ... catre beneficiari".

De asemenea, societatea sustine ca in rapoartele pe care are "obligatia legala de a le transmite catre Autoritatea Nationala de Reglementare in Domeniul Gazelor Naturale ... se reflecta costul complet al activitatii autorizate, deci inclusiv cheltuielile aferente contractelor".

c) Serviciile care fac obiectul celor doua contracte sunt aferente activitatii societatii comerciale "X"

Societatea arata ca face comert cu gaze naturale, ca presteaza servicii de consultanta in domeniul metalurgiei neferoase si ca detine "importante participatii la societati care desfasoara activitati in domeniul metalurgiei neferoase".

Rapoartele realizate de prestatorii de servicii au caracter confidential si "vin in intampinarea indeplinirii strategiilor propuse de societate ... in sprijinul intentiilor de a stabili relatii comerciale cu parteneri straini prin cunoasterea pietei acestora, prin cunoasterea perspectivelor si potentialelor pe plan international a surselor de gaze, energie, combustibil".

De asemenea, societatea sustine ca pentru desfasurarea activitati "avea nevoie de consultanta de specialitate, de o infuzie permanenta de informatie asupra planurilor globale, asupra strategiilor macroeconomiei, precum si asupra strategiilor sau oportunitatilor de afaceri cu parteneri atat din Comunitatea Europeana cat si din Asia".

d) Cheltuielile cu serviciile de consultanta sunt aferente realizarii de venituri

Societatea arata ca "in baza rapoartelor furnizate si in temeiul consultatiilor de specialitate furnizate de prestatori, societatea a stabilit relatii comerciale si a incheiat o serie de contracte comerciale de vanzare-cumparare, agent si consultanta in urma carora au rezultat venituri".

Astfel, societatea comerciala "X" mentioneaza contractul de vanzare-cumparare gaze naturale incheiat cu Societatea de Distributie a Gazelor Naturale Distrigaz Sud, contractul de agent pentru vanzarea de gaz pe piata externa incheiat cu firma "A", contractul de prestare servicii de consultanta in domeniul metalurgiei neferoase cat si cel de vanzare-cumparare gaze naturale incheiate cu S.C. "Y", si sustine ca "mai mult decat atat, chiar si in cazul in care nu s-ar fi obtinut venituri concrete din prestarile de servicii, este evident ca serviciile de consultanta au fost prestate in domeniile de activitate ale societatii, in conformitate cu intentiile acesteia de dezvoltare a domeniilor de activitate, a patrunderii mai accentuate pe piata interna si externa".

III. Pentru perioada 1 iulie 2002 - 31 decembrie 2002, societatea arata ca au fost aplicabile prevederile Legii nr. 414/2002 si ale H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Societatea comerciala "X" invoca art. 9 alin. 7 lit. s) din Legea nr. 414/2002 si concluzioneaza ca pentru a fi considerate deductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de consultanta trebuie sa fie aferente unui contract scris "care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului", serviciile sa fie efectiv prestate iar beneficiarii sa poata "justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata prin documente justificative - situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare" si cheltuielile sa fie aferente realizarii de venituri.

Intrucat aspectele vizand contractele de consultanta si cele privind participarea acestor cheltuieli la realizarea de venituri au fost prezentate anterior la punctul I. lit. a) si lit. d), societatea prezinta argumentele in virtutea carora considera ca "serviciile ce fac obiectul contractelor au fost efectiv prestate".

Astfel, societatea comerciala "X" arata ca in baza contractelor, "prestatorii au emis la finalul realizarii fiecarui raport/lucrare documentele de acceptare, ... rapoartele aferente studiilor intreprinse, rapoarte care datorita volumului mare al acestora nu pot fi atasate dar care pot fi prezentate, ... rapoartele confidentiale ... care vor fi prezentate autoritatilor competente cu solutionarea prezentei contestatii" si ca "asa cum prevede dispozitia legala, in cazul contractelor cheltuielile au fost defalcate pe durata realizarii obiectului acestora".

Societatea sustine ca "sumele mentionate de comisarii Garzii Financiare in procesul verbal sunt eronate deoarece acestia au considerat ca baza de calcul a impozitului pe profit datorat respectivele cheltuieli fara a tine cont de calculul rezultatului fiscal al perioadei" si ca modalitatea de calcul a penalitatilor de intarziere nu este explicitata in actul de control.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 03.06.2003, comisarii Garzii Financiare au constatat urmatoarele:

Controlul a avut ca obiectiv modul de calcul al impozitului pe profit.

Societatea a fost infiintata in anul 1991 si a fost privatizata in anul 2000, principalul obiect de activitate constand in comertul cu produse diverse.

Organul de control a constatat in baza documentelor prezentate, ca societatea realizeaza venituri in principal din comertul cu gaze naturale, pentru care societatea comerciala "X" detine licente de furnizare a gazelor naturale eliberate de Societatea de Distributie a Gazelor Naturale Distrigaz Sud.

Societatea comerciala "X" achizitioneaza gaze naturale de la S.N.G.N. Romgaz S.A. si de la S.N.T.G.N. Transgaz S.A. si il comercializeaza catre S.C. "Z" si S.C. "Y", societati la care contestatoarea detine actiuni.

Din balantele de verificare prezentate, organul de control a constatat ca la data de 31.12.2002 societatea contestatoare a inregistrat profit iar la data de 31.03.2003 pierdere.

Organul de control a constatat ca societatea comerciala "X" a inregistrat in contul 628 "Cheltuieli cu serviciile executate de terti" sume facturate de diversi consultanti din Romania sau din strainatate, dintre care semnificative sunt cele facturate de firma "A" Cipru si de firma "B" Cipru.

- Firma "A" Cipru

Societatea comerciala "X" a incheiat in data de 01.10.2001 un contract cu firma "A" Cipru, in baza caruia acesta din urma a facturat servicii in valoare totala de 45.020.339.092 lei.

Prin contract se stabilesc urmatoarele:

- onorariul este de 115 USD/ora de activitate;
- plata se face in baza semnarii documentului de accept;
- remuneratia se face in baza unui ordin special al societatii comerciale "X";
- Societatea comerciala "X" va suporta cheltuielile legate de sederea in Romania a angajatilor firmei "A" Cipru;
- Firma "A" Cipru va efectua lucrari in baza comenzilor emise de societatea comerciala "X" si care vor cuprinde specificul actiunii, timpul pentru realizarea comenzii, remuneratia.

De asemenea, prin contract sunt stabilite sarcinile tehnice "in domeniul combustibililor si energiei din Romania" care revin firmei "A" Cipru, dupa cum urmeaza:

- analiza mediului de afaceri;
- elaborarea de strategii, analize, studii de fezabilitate, propuneri de parteneri strategici, investitii;
- elaborare de modele economice, matematice, soft;
- suport juridic;
- selectare parteneri;
- elaborare structura organizatorica;
- servicii de publicitate.

Societatea comerciala "X" a prezentat organului de control in sustinerea contractului incheiat cu firma "A" Cipru urmatoarele documente justificative:

- factura externa in favoarea firmei "A" Cipru care se achita in Monaco - Monte Carlo;
- acceptul de plata care cuprinde lucrarea realizata, orele de consultanta necesare elaborarii acesteia si consultanta curenta;
- lucrarile efectuate de firma "A" Cipru.

Cele 14 lucrari prezentate organului de control, din care "unele au caracter confidential", cuprind studii sau date statistice internationale, grupate pe zone geografice.

Astfel, dintre lucrarile efectuate de firma "A" Cipru si care nu poarta mentiunea "Confidential", organul de control a analizat urmatoarele:

1. OPENING OF EUROPEAN MARKET FOR ELECTRICITY, acceptata in data de 01.09.2002, cu timpul de lucru de 2134 ore, in valoare de 245.639,58 USD si care cuprinde date despre institutiile europene, implementarea in Europa, implementarea in Belgia, etc..

2. ENERGY OVERVIEW OF ROMANIA acceptata in data de 31.01.2002 cu timp de lucru de 869,5 ore, inclusiv consultanta curenta, in valoare de 100.000 USD care cuprinde informatii generale despre Romania, Romanian Energy Policy, Energy Summary, Privatization Status, Economic Situation, etc..

3. ANNUAL ENERGY OUTLOOK 2001 WITH PROJECTIONS TO 2020 acceptata in data de 28.02.2002 cu timpul de lucru de 1327 ore, inclusiv consultanta curenta, in valoare de 152.605 USD, cuprinzand Overview, Legislation and Regulations, Market Trends, Notes and Sources, Appendixes, etc..

4. REGULATION OF THE TURKISH GAS MARKET acceptata in data de 01.04.2003 cu timpul de lucru de 1180 ore, in valoare de 135.700 USD, cuprinzand Turkish Gas Market, Summary of the Legislation, Recent Practices, Botas Petroleum Pipeline Corporation, etc..

5. LAST DEVELOPMENT ON TURKISH GAS MARKET AND ADJUSTMENT TO GAS DIRECTORY acceptata in data de 08.01.2003 cu timpul de lucru de 1498 ore, in valoare de 172.270 USD, care cuprinde scheme, diagrame, harti, trasee gaze cu racordare la Turcia.

Referitor la lucrarile prezentate, organul de control arata faptul ca "nu au fost prezentate documente legate de comenzi emise, rapoarte, modele economice, matematice, nu s-a facut dovada prezentei reprezentantilor firmei "A" Cipru in Romania (cazare, transport, rapoarte, etc.), nu s-a facut dovada valorificarii acestor consultante".

De asemenea, organul de control arata ca, in perioada decembrie 2001 - decembrie 2002, fata de suma totala facturata de firma "A" Cipru in Romania, la tariful de 115 USD/ora, in regim de lucru de 24 ore/zi, timpul total de elaborare a celor 14 lucrari insumeaza 513 zile calendaristice.

- Firma "B" Cipru

Societatea comerciala "X" a incheiat in data de 14.01.2002 un contract de consultanta cu firma "B" Cipru "care cuprinde aceleasi conditii contractuale ca si in cazul contractului incheiat cu firma "A" Cipru, aceleasi sarcini tehnice cu mentiunea ca se consemneaza expresia <<... din domeniul metalurgic din Romania>>".

Societatea comerciala "X" a prezentat organului de control ca si documente justificative factura externa, acceptul de plata si lucrarile efectuate de firma "B" Cipru, respectiv Previziuni Financiare pentru S.C. "Y", S.C. "Z" si S.C. "T", fara a fi "prezentate alte documente justificative sau alte dovezi legate de aceste consultante externe".

Cele trei lucrari poarta mentiunea "strictly confidential", aproximativ 50% din lucrare este comuna pentru toate cele trei societati, cuprind date statistice privind evolutia populatiei, indicatori economici,

industriali, consumuri, toate cuprind previziuni legate de industria aluminiului, iar in lucrarea elaborata pentru S.C. "T" in luna februarie 2003 este consemnat pentru anul 2003 o rata de schimb de 38.550 lei / 1 USD desi cursul oficial comunicat de societatea comerciala "X" in data de 31.12.2002 a fost de 33.500 lei / 1 USD.

Organul de control precizeaza faptul ca "toate lucrarile prezentate, intocmite de firma "A" Cipru si de firma "B" Cipru, nu sunt semnate, nu figureaza pe aceste documente persoana sau persoanele care au elaborat lucrarile sau care isi asuma responsabilitatea datelor inscrise".

In aceste conditii, avand in vedere prevederile art. 7, ale art. 9 alin. 7 lit s) din Legea nr. 414/2002 si ale pct. 9.1 si 9.14 alin. 2 din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, organul de control a stabilit ca sumele facturate de firma "A" Cipru si de firma "B" Cipru si acceptate de societatea comerciala "X" nu reprezinta cheltuieli deductibile fiscal si a procedat la calcularea impozitului pe profit aferent, a majorarilor, dobanzilor si penalitatilor de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Verificarea a fost efectuata in baza unei tematici comune impreuna cu cadre din Directia Generala Politie - S.P.E.E. si a avut ca obiectiv modul de calcul al impozitului pe profit in perioada decembrie 2001 - martie 2003.

I. Cauza supusa solutionarii este daca procesul verbal din data de 03.06.2003 al Garzii Financiare este intocmit in conformitate cu prevederile art. 11 din H.G. nr. 886/1999 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a prevederilor O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

In fapt, societatea comerciala "X" sustine ca "procesul verbal este lovit de nulitate" aducand in sustinere urmatoarele argumente.

Societatea contestatoare sustine ca "termenul de plata pentru pretinsele diferente de obligatii bugetare stabilite prin procesul verbal este pana la data de 05.07.2003 si nu termenul de 7 zile" cum este mentionat in actul de control.

Privitor la acest aspect, H.G. nr. 886/1999 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a prevederilor O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, la art. 11 (9) precizeaza faptul ca "Diferențele de impozite și taxe, majorările de întârziere și penalitățile stabilite cu ocazia

controlului fiscal se plătesc în termen de cel mult 15 zile de la data comunicării rezultatelor controlului".

Se retine ca, in conformitate cu prevederile legale sus mentionate, organul de control a procedat corect stabilind termenul de plata a obligatiilor suplimentare calculate prin procesul verbal contestat la 7 zile de la data comunicarii acestora, astfel incat comunicarea platii acestora sa se poata face in "termen de cel mult 15 zile", asa cum se mentioneaza la pagina 19 din procesul verbal din data de 03.06.2003.

Invocand prevederile art. 11 din H.G. nr. 886/1999, societatea comerciala "X" arata ca in procesul verbal din data de 03.06.2003 nu sunt precizate imputernicirile in baza carora s-a efectuat controlul, perioada verificata si tipul de verificare efectuata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca procesul verbal din data de 03.06.2003 a fost intocmit pe un formular inseriat, editat special de Garda Financiara pentru consemnarea constatarilor ocazionate de verificarile efectuate de comisarii acestui organ de control, formular care precizeaza faptul ca verificarea s-a efectuat "in baza Legii nr. 30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare, si a legitimațiilor de control nr....".

Avand in vedere faptul ca pe formularul procesului verbal contestat au fost completate numerele legitimațiilor de control cat si faptul ca verificarea a fost efectuata in baza unei tematici comune impreuna cu cadre din Directia Generala Politie - S.P.E.E., se retine ca sub acest aspect controlul este intemeiat si legal.

Privitor la perioada supusa verificarii si la tipul acesteia, se retine ca la pagina 9 din procesul verbal din data de 03.06.2003 se precizeaza faptul ca impozitul pe profit a fost recalculat pentru perioada decembrie 2001 - martie 2003 si ca "prezentul proces verbal de control nu constituie control de fond", ci a avut ca obiectiv "modul de calcul a impozitului pe profit", asa cum este mentionat la pagina 1 paragraful 4 al actului de control.

Sustinerea societatii comerciale "X" conform careia organul de control nu a facut referiri la date de prezentare si obiectul de activitate al societatii, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat atat la pagina 1 paragraful 1 cat si la pagina 2 din procesul verbal din data de 03.06.2003 se regasesc atat date privind forma de proprietate, data si modul de infiintare cat si obiectul principal de activitate si modul de desfasurare a activitatii preponderente desfasurate de societate.

In ceea ce priveste temeiul legal invocat de organul de control, se retine ca pentru intreaga perioada supusa verificarii, aspectul esential urmarit de organul de control in vederea incadrarii cheltuielilor

cu serviciile de consultanta il constituie realitatea prestarii serviciilor respective, aspect care de altfel sta la baza actelor normative care reglementeaza deductibilitatea fiscala in perioada decembrie 2001 - martie 2003, omiterea enumerarii unui act normativ neproducand efecte negative asupra calitatii analizei si incadrarii cheltuielilor respective.

Nici sustinerea conform careia actul de control contestat nu contine anexe privind debitele suplimentare stabilite cu ocazia verificarii, nu poate fi retinuta intrucat la pagina 10 a procesului verbal din data de 03.06.2003 sunt consemnate debitele suplimentare in sarcina societatii.

Fata de cele prezentate, se retine ca procesul verbal din data de 03.06.2003 nu este lovit de nulitate, fiind intocmit cu respectarea normelor legale in vigoare.

II. Referitor la impozitul pe profit, majorarile si dobanzile de intarziere aferente acestui impozit si penalitatile de intarziere, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte daca sumele reprezentand contravaloarea serviciilor facturate de firma "A" Cipru si de firma "B" Cipru sunt deductibile fiscal, in conditiile in care, documentele prezentate de societate nu pot face dovada punerii in executare a clauzelor prevazute prin contractele de consultanta incheiate de contestatoare cu firma "A" Cipru si cu firma "B" Cipru.

In fapt, in perioada decembrie 2001 - martie 2003 societatea comerciala "X" a acceptat si inregistrat in contabilitate in contul 628 "cheltuieli cu serviciile executate de terti" sumele facturate de firma "A" Cipru si de firma "B" Cipru avand ca titlu contravaloarea serviciilor de consultanta prestate in favoarea societatii contestatoare.

Urmare a verificarii efectuate organul de control a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

In drept, pe perioada supusa verificarii, sunt incidente prevederile O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, iar din iulie 2002 cele ale Legii nr. 414/2002 privind impozitul pe profit.

Conform celor doua texte de lege, respectiv art. 4 (4) din O.U.G. nr. 217/1999 si art. 9 (1) din Legea nr. 414/2002, "cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor".

Punctual, incadrarea cheltuielilor cu consultanta, pana la data de 30 iunie 2002, este reglementata de O.U.G. nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care, la art. 4 (6) lit. r), precizeaza ca nu sunt deductibile la

calculul impozitului pe profit “ cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora...”.

Prin H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, se face precizarea faptului ca “ ... este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”.

Conform textelor de lege invocate anterior, cheltuielile de consultanță sunt deductibile fiscal numai dacă serviciile prestate au fost efectuate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, prestatorii putând fi verificați în legătură cu natura serviciilor prestate.

În aceste condiții, se impune analiza celor șase documente de acceptare aferente perioadei de până la 30 iunie 2002 în baza cărora s-au efectuat plățile pentru anumite servicii de consultanță al cărui beneficiar a fost societatea comercială “X”.

Astfel, se reține că cele șase documente fac referire la contractul încheiat în data de 01.10.2001 de societatea comercială “X” cu firma “A” Cipru în sensul că “Firma “A” Cipru a prestat următoarele servicii prevăzute în Contractul de Prestări Servicii nr. CI - 1 din data de 01.10.2001...”.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, așa cum arată și societatea comercială “X” în contestația formulată la pagina 7, serviciile “descrise pe larg” în sarcina prestatorului firma “A” Cipru sunt de maximă generalitate, de genul “ analiză mediului de afaceri ..., elaborarea de propuneri ..., posibilități de colaborare...”.

Posibilitatea de a se verifica dacă prestatorul firma “A” Cipru a prestat la termenul contractual lucrarea comandată, este exclusă întrucât, pe de o parte contractul nu prevede termene de execuție, iar pe de altă parte, personalizarea “analizei mediului de afaceri ..., elaborării de propuneri ..., posibilităților de colaborare...” într-o anumită lucrare prin intermediul unei comenzi precise date de societatea comercială “X” a fost eliminată, așa cum rezultă dintr-un document anexat ulterior contestației.

Astfel, urmare a adresei din data de 08.01.2004 emisă de organul de soluționare prin care se solicita contestației “toate rapoartele și documentele traduse în limba română la care faceți referire în contestație”, societatea comercială “X” a transmis la Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală o serie de

documente, printre care si un in scris care se vrea act aditional la contractul incheiat in data de 01.10.2001 cu firma "A" Cipru si prin care se stabileste faptul ca "Partile agreeaza ca modalitati de transmitere a comenzilor catre firma "A" si orice modalitati care exclud consemnarea comenzii. Prin urmare comenzile se vor face in special in cadrul intalnirilor care vor avea loc intre reprezentantii societatii comerciale "X" si reprezentantii firmei "A". Comenzile se vor putea face si telefonic".

Acest "nou" act aditional vine sa justifice lipsa comenzilor scrise, desi anterior remiterii acestui document, prin contestatia formulata, la pagina 8, societatea comerciala "X" motiveaza aceasta lipsa explicand ca "exclusiv pentru serviciile aferente clauzei 3.2 din contract ... urmeaza sa se transmita prestatorului o comanda speciala in conformitate cu art. 6 din contract urmand ... a se preciza atat timpul necesar efectuarii acestor servicii ..." si ca astfel de servicii "nu au fost solicitate".

In aceste conditii, se retine ca nu se poate proba faptul ca lucrarile pentru care societatea comerciala "X" a semnat cele sase documente de acceptare, sunt cele comandate, necesare societatii, la termenul si de calitate convenite de parti sau daca societatea comerciala "X" a acceptat la plata contravaloarea oricarei lucrari transmise de firma "A" Cipru.

De asemenea, se retine faptul ca toate cele sase documente de acceptare contin pe langa contravaloarea unor lucrari si contravaloarea unor ore de "consultanta cu privire la activitatile curente".

Cele 14 documente de acceptare in baza carora au fost inregistrate cheltuielile cu serviciile de consultanta, anexate la dosarul cauzei, cuprind urmatoarele lucrari:

- Firma "A" Cipru

1. Vedere generala asupra industriei europene de gaze naturale si vedere generala statistica asupra industriei energetice mondiale
2. Proiect de sprijinire a competitivitatii industriei romanesti de energie electrica orientata catre export, in conditiile recesiunii economiei globale
3. Ultimele tendinte pe piata gazelor naturale din Turcia si modificari ale directiei de dezvoltare
4. Previziune anuala asupra industriei energetice 2001
5. Propuneri de dezvoltare a colaborarii romano-ruse in industria de gaze naturale
6. Previziune asupra industriei energetice din Uniunea Europeana pana in 2020
7. Tendinta globala a pietei energiei electrice
8. Deschiderea pietei energiei electrice europene
9. Vedere generala asupra industriei energetice din Romania

10. Strategia de dezvoltare pe termen lung a industriei de gaze naturale din Romania
11. Regulamente aplicabile pietei gazelor naturale din Turcia
12. Previziune asupra industriei energetice 2002 - 2011
13. Raport asupra pietei mondiale a energiei electrice si a gazelor naturale
14. Strategii pentru dezvoltarea sustenabila a furnizarii de energie electrica
 - Firma "B" Cipru
 - 1. Previziune financiara pentru S.C. "Y"
 - 2. Previziune financiara pentru S.C. "Z"
 - 3. Previziune financiara pentru S.C. "T"

Avand in vedere lista lucrarilor acceptate la plata de societatea comerciala "X", citata mai sus, se retine ca, pe langa cele cinci lucrari in limba engleza prezentate organului de control, urmare adresei din data de 08.01.2004 a Ministerului Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin care s-au solicitat "toate rapoartele si documentele traduse in limba romana la care faceti referire in contestatie", societatea comerciala "X" a remis organului de solutionare lucrarea "Distrigaz Nord, Sud. Sectorul gazelor naturale in Romania. Conditiiile macroeconomice din Romania", "Studiul dezvoltarii de perspectiva a pietei de gaze pentru formarea retelei europene de gaze" si "Raport - Planul general de business (master plan) al proiectului sistemului de desfacere a hidrocarburilor gazoase pe piata Romaniei de catre societatea comerciala "X", cu infiintarea unui nou punct de transbordare la ... si a cailor de transport maritim si fluvial al gazelor, pana in porturile Romaniei, precum si a retelelor de transport al produselor pe teritoriul Romaniei", toate cele trei lucrari fiind nesemnate iar titlurile lor neregasindu-se in documentele de acceptare anexate la dosarul cauzei.

In aceste conditii se retine ca, pe de o parte lucrarile anexate ulterior la contestatia formulata nu se regasesc printre lucrarile pe care societatea le-a acceptat la plata, iar pe de alta parte ca societatea comerciala "X" nu prezinta lucrarile si continutul acestora asa cum au fost ele inscrise in documentele de acceptare la plata.

Mai mult, atat in contestatie cat si in adresa de inaintare a documentelor solicitate de Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, societatea comerciala "X" se prevaleaza de caracterul strict confidential al unor lucrari pe care le detine cum ar fi "Strategia pentru anii **2001** si **2002**" si pe care le-ar putea "prezenta, la cerere, in conditii de stricta siguranta", pastrandu-si astfel rezerva de a prezenta la fiecare instanta "noi" documente necunoscute organului de control.

In ceea ce priveste provenienta unor lucrari prezentate organului de control pentru a justifica cheltuielile cu consultanta inregistrate, se retin urmatoarele aspecte.

1. OPENING OF EUROPEAN MARKET FOR ELECTRICITY, acceptata in data de 01.09.2002, cu timpul de lucru de 2134 ore se regaseste pe internet la adresa www.Kuleveuven.ac.be/ei/public/publication/Ei%20Rapport%20st%2002-3%20FIN.pdf (University of Leuven Energy Institute - Belgium).

2. ENERGY OVERVIEW OF ROMANIA acceptata in data de 31.01.2002 cu timp de lucru de 869,5 ore, inclusiv consultanta curenta se regaseste pe internet la adresa www.factbook.net/countryreports/ro/Ro-Energy 2001.

3. ANNUAL ENERGY OUTLOOK 2001 acceptata la plata pentru 486 ore se regaseste pe internet la adresa www.gcrio.org/onIndoc/pdf/aco2001.

4. LAST DEVELOPMENT ON TURKISH GAS MARKET AND ADJUSTMENT TO GAS DIRECTORY acceptata in data de 08.01.2003 cu timpul de lucru de 1498 ore, a fost identificata ca fiind prezentata de Nuran Satan din partea BOTAS PETROLEUM PIPELINE CORPORATION.

5. EUROPEAN UNION ENERGY OUTLOOK TO 2020 acceptata pentru timpul de lucru de 745 ore, se regaseste pe internet la adresa www.managenergy.net/products/R104.htm.

6. GLOBAL WIND ENERGY MARKET REPORT acceptata pentru timpul de lucru de 750 ore, se regaseste pe internet la adresa www.awea.org/faq/global2000.html.

In aceste conditii se retine ca lucrarile prezentate de societatea comerciala "X" pentru a justifica cheltuielile de consultanta inregistrate in contabilitate sunt lucrari cu caracter public, accesibile celor interesati prin intermediul internetului, listate si de Ministerul Finantelor Publice si depuse la dosarul contestatiei, vol. II pag. 1 - 106, si nu lucrari realizate de firma "A" Cipru in folosul strict al societatii comerciale "X", fapt ce conduce la concluzia ca, pe de o parte, firma "A" Cipru nu a prestat serviciile stipulate in contractul incheiat in data de 01.10.2001, iar pe de alta parte, societatea comerciala "X" nu datoreaza contravaloarea unor servicii neprestate.

Referitor la temeiul legal aplicabil ulterior datei de 30 iunie 2002, acesta este art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza faptul ca nu sunt deductibile fiscal "cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată", coroborat cu pct. 9.14. din H.G. nr.

859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, conform caruia " ... În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare".

Prin prisma actelor normative invocate mai sus, lucrarile prezentate de societatea comerciala "X" ca fiind lucrarile de consultanta elaborate de firma "A" Cipru dar care sunt, asa cum s-a retinut mai sus, de fapt lucrari publice accesibile prin internet, nu pot constitui "documente justificative care atestă efectuarea serviciilor", astfel ca sumele inregistrate in contul cheltuielilor de consultanta nu sunt deductibile fiscal.

De alt fel, deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de consultanta este conditionata, si anterior datei de 30 iunie 2002 si dupa aceasta data, de realitatea serviciilor prestate, in H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, legiuitorul facand referire la "serviciile prestate", iar in H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, accentuand acest aspect prin sintagma "este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate".

Or, tocmai acest aspect esential a fost avut in vedere de comisarii Garzii Financiare la incheierea procesului verbal din data de 03.06.2003, astfel ca invocarea unui singur temei legal pentru intreaga perioada verificata, respectiv Legea nr. 414/2002, nu constituie un impediment in stabilirea realitatii prestarii serviciilor in cauza.

In acelasi timp, prin contestatia formulata si prin documentele anexate ulterior, societatea comerciala "X" nu aduce probe in sustinerea acestui aspect ci, pornind de la premisa ca serviciile de consultanta au fost efectiv prestate, prezinta o analiza a incadrarii acestora in prevederile legale.

In ceea ce priveste lucrarile de consultanta aferente contractului incheiat cu firma "B" Cipru, respectiv "Previziune financiara pentru S.C. "Y"", "Previziune financiara pentru S.C. "Z"" si "Previziune financiara pentru S.C. "T"", se retine ca acestea nu au fost prezentate decat organului de control in versiunea in limba engleza.

Aceste lucrari nu au fost prezentate de societatea comerciala "X" nici ca anexe la contestatia formulata si nici ulterior, urmare adresei din data de 08.01.2004 a Ministerului Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin care s-au solicitat "toate rapoartele si documentele traduse in limba romana la care faceti referire in contestatie".

Referitor la aceste lucrari, in "Studiul privind activitatile desfasurate de societatea comerciala "X" cu nerezidenti in Romania" elaborat de "S" Consulting si anexat ulterior contestatiei, se precizeaza ca "Aceste studii au fost utilizate de catre societatea comerciala "X" pentru fundamentarea deciziilor in domeniul metalurgic, alegerea tipurilor de investitii la S.C. "Y" in cadrul contractului incheiat cu APAPS, decizia de a achizitiona S.C. "Z" si decizia referitoare la S.C. "T"

Avand in vedere faptul ca pentru aceste trei lucrari societatea comerciala "X" nu a prezentat nici un document in sustinerea realitatii prestarii serviciilor de consultanta, se retine ca suma inregistrata de societate pe cheltuieli reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta prestate de firma "B" Cipru reprezinta o cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca sumele inregistrate de societatea comerciala "X" in contul 628 " cheltuieli cu serviciile executate de terti" reprezentand contravaloare servicii consultanta nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit si ca, in mod corect si legal, organul de control a procedat la impozitarea acestora cu cota de 25%.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei referitoare la faptul ca organul de control nu a avut in vedere "rezultatul fiscal al perioadei", se retine ca aceasta nu este sustinuta cu documente si calcule din care sa rezulte alta situatie fata de cea constatata de organul de control.

De altfel prin completarile aduse la contestatie, societatea nu a invederat care este rezultatul fiscal al perioadei ce ar fi influentat calculul impozitului pe profit, cu toate ca aceasta obligatie ii revenea contestatoarei potrivit dispozitiilor art. 1169 Cod civil care precizeaza ca "cel care face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca".

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu servicii de consultanta, organul de control a calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere invocand "reglementarile legale" fara a le nominaliza in mod expres, dar facand aplicarea corecta a prevederilor art. 13 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, pana la data de 31.12.2002 si a prevederilor art. 12 din O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, ulterior acestei date.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 4 (6) lit. r) din O.U.G. nr. 217/1999, art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002, H.G. nr. 402/2000, pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002, art. 13 din O.G. nr. 11/1996, art. 12 din O.G. nr. 61/2002 coroborat cu art.1 alin.(3), art. 3 (1) lit. c), art.5 alin.(2), art.7 si art. 9 (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, modificata si aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulate de societatea comerciala "X" ca neintemeiata.

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

ANEXA la DECIZIA NR 21/30.01.2004

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