



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA nr.381 /16.10.2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. A SRL**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice, cu privire la contestația formulată de **S.C. A SRL**, împotriva Deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

Societatea contestă:
impozit pe profit;
majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
TVA;
majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă la Direcția generală a finanțelor publice, la data de 15.06.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe contestație, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, chiar și față de data emiterii deciziei de impunere nr.258/22.05.2009.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. A SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a

finanțelor publice, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și majorări de întârziere în sumă de lei, aferente cheltuielilor cu provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților, pe anul 2004 și 2005, în sumă de9 lei, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat clauzele din Contractul de distribuție și din Contractul de parteneriat –service încheiate între Importator SC P SRL și Distribuitor SC A SRL potrivit cărora societatea, în calitate de distribuitor, avea obligația de a asigura produsele vândute și efectuarea de service gratuit și acțiuni gratuite de rechemare în service.

În acest context, societatea susține că a constituit pe perioada 2004 – noiembrie 2005 provizioane pentru garanțiile de bună execuție acordate clienților pentru autoturismele vândute, în valoare totală de lei, conform prevederilor art.22 pct.1 lit.b) din Legea nr.571/2003, modificată și completată, ale pct.52 din HG nr.44/2004 și ale OMFP nr.306/2002.

De asemenea, societatea invocă în susținere prevederile HG nr.394/1995, republicată, prin care producătorii și importatorii de produse de folosință îndelungată sunt obligați să acorde clienților garanția minimă de bună execuție pentru acestea fără însă ca legiuitorul să îngreudească posibilitatea de a transmite acest drept și distribuitorilor, care preiau o parte din drepturile și obligațiile importatorului.

Totodată, contestatoarea arată că potrivit certificatelor de garanție SC P SRL garantează calitatea produselor marca V vândute însă obligația preluării și asigurării garanției este cedată distribuitorului ce are calitatea de dealer.

Societatea arată că nu este important cine asigură garanția de bună execuție pentru produsele vândute ci faptul că este asigurată în condiții legale iar provizionul aferent acestei posibile cheltuieli viitoare este deductibil fiscal urmând ca ulterior provizionul să fie utilizat sau trecut pe venituri în funcție de situația apărută.

Potrivit celor prezentate societatea contestatoarea argumentează că organele de inspecție fiscală nu au analiza contractele de distribuție și parteneriat-service ce stau la baza contractelor de vânzare-cumpărare și nu a dat posibilitatea societății să-și exprime punctul de vedere așa cum se prevede la art.9 alin.1 și art.107 din OG nr.92/2003, republicată precum și faptul că nu au respectat prevederile art.105(1) din OG nr.92/2003, republicată.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă de lei aferente cheltuielilor cu serviciile de consultanță, comision de agenție și management, în sumă

de lei, societatea arată că în perioada verificată a încheiat contracte de prestări servicii, respectiv:

Cu SC B SRL - Contractul de agenție comercială

- Contractul de prestări servicii și actele adiționale;
- Contractul privind serviciile de agenție de vânzare.

Cu SC AR SRL

- Contractul de agenție comercială;
- Contractul de agenție comercială și actele adiționale;
- Contractul de prestări servicii.

Cu SC C SRL

- Contractul de agenție comercială și actele adiționale nr.1 și 2;
- Contractul de prestări servicii.

Cu SC CA SRL

- Contractul de agenție comercială și actele adiționale nr.2 și 3.

Potrivit celor prezentate societatea susține că organele de inspecție fiscală au atașat la raportul de inspecție fiscală actul adițional de prelungire a contractului încheiat cu SC CA SRL fără a fi atașat contractul și fără să fie analizat sau să se facă trimitere la acesta.

Societatea susține că are contracte iar serviciile sunt efectiv prestate și sunt specifice obiectului de activitate.

În ceea ce privește necesitatea serviciilor prestate societatea susține că în baza contractului de distribuție și de parteneriat – service si-a stabilit politica de dezvoltare și implementare a standardelor de calitate precum și de extindere a activității începând cu anul 2005 prin crearea unui cadrul de organizare, de marketing, de management și de vânzare adecvat standardelor impuse de furnizor și cerute de piață, parte din servicii au fost contractate cu societăți specializate în domeniu iar eficiența managementului rezultă din evoluția ascendentă a cifrei de afaceri .

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat costurile acestor servicii în condițiile în care costurile cu salariații au reprezentat 4% și nu au analizat natura muncii pe fiecare salariat în baza contractului individual de muncă pe durată nedeterminată pentru a observa că aceasta nu se suprapune cu perioada de muncă stabilită în baza contractului cu perioada determinată, încheiate cu celelalte societăți.

De asemenea, arată că serviciile prestate de cele patru societăți au fost evidențiate în contabilitatea societății beneficiare ca și cheltuieli iar la societățile prestatoare ca venit fiind supuse impozitării inclusiv salariile acordate.

În ceea ce privește realizarea prestațiilor, acestea au avut la bază contracte de prestări servicii încheiate în conformitate cu dispozițiile legale în materie, au fost justificate pe baza Rapoartelor de activitate și a Minutelor de negociere a tarifului. Chiar dacă societatea ar fi avut personal specializat cu atribuții în domeniul vânzărilor, managementului și marketingului, numărul acestuia a fost insuficient și de aceea a apelat la servicii externe contractate pe baze legale.

Referitor la eventualul transfer al bazei impozabile dinspre societatea plătitoare înspre societățile plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, contestatoarea susține că o simplă verificare încrucișată ar fi pus în evidență faptul că aceste societăți au devenit în anul 2006, respectiv în anul 2007, plătitoare de impozit pe profit datorită cifrei de afaceri realizate .

Ca urmare, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au solicitat documente justificative, nu au discutat cu reprezentanții societății , nu au solicitat explicații, nu au efectuat analize ceea ce a condus la încălcarea dreptului societății prevăzut la art.9 alin.1 și art.107 din OG nr.92/2003, republicată și totodată susține că au fost încălcate și prevederile art.12 din OG nr.92/2003, republicată.

3. Referitor la cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente datoriilor bancare în valută, în sumă de lei, societatea susține că în timpul verificării a sesizat organele de inspecție fiscală că acestea reprezintă cheltuieli financiare aferente anului 2008 și că operațiunea nu a fost înregistrată din eroare.

Întrucât pe perioada verificată societatea nu mai era în măsură să îndrepte eroarea materială iar organele de inspecție fiscală nu au procedat la recunoașterea cheltuielilor financiare și diminuarea bazei impozabile, practic baza impozabilă nu reflectă realitatea la 31.12.2008 societatea fiind obligată la plata unui impozit pe profit nedatorat și neraportat la un profit impozabil real.

Societatea susține că au fost încălcate prevederile art.94 alin.1 și 3 lit.e) din Codul de procedură fiscală.

4. Societatea solicită recunoașterea în situația financiară încheiată la 31.12.2008 și a rezultatului reportat provenit din corectarea erorilor contabile aferente anului 2007, respectiv înregistrarea în contul 1174 *“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)”* a diferentelor nefavorabile de curs valutar în sumă de lei aferente datoriilor bancare în valută.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au refuzat solicitarea societății.

5. Referitor la TVA în sumă de lei, aferentă serviciilor de consultanță, agenție comercială și management neacceptate la deducere, societatea susține că acestea au fost contractate conform prevederilor legale și decontate pe măsura realizării acestora pe baza raportelor de activitate și a minutelor de acceptare a lucrărilor așa cum se argumentează la capitolul impozit pe profit.

De asemenea, arată că acestea au fost contractate conform prevederilor art.21 alin.1 și 2 lit.i) din Legea nr.571/2003 fiind asimilate cu cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au justificat excluderea acestor cheltuieli de la calculul profitului impozabil făcând doar aprecieri subiective și nefondate legate de necesitatea și certitudinea prestării acestor servicii.

6. În ceea ce privește TVA în sumă de lei aferentă serviciilor de agenție comercială și serviciilor de studiu al pieței, contestatoarea susține că acestea au la bază contracte comerciale, rapoarte de activitate, referate, minute de negociere.

De asemenea, arată că potrivit politicii contabile abordate de societate pe perioada iulie 2007 – decembrie 2008, o parte din aceste cheltuieli s-au concretizat imediat în venituri aferente fiind înregistrate ca și “*cheltuieli în avans*” urmând să fie trecute pe costuri pe măsura producerii unui plus de valoare iar cheltuielile privind studiul de piață și cercetare au fost asimilate “*activelor imobilizate*” nefiind trecute pe costuri urmând să fie amortizate într-o perioadă viitoare pe măsura producerii de beneficii.

Contestatoarea susține că abordarea unei politici potrivit căreia parte din serviciile care contribuie la dezvoltarea societății și a imaginii acesteia să fie evidențiate ca element de activ este în concordanță cu prevederile OMFP nr.1752/2005, pct.7.1, 7.2 alin.64, 68, 69, 70 și 77 precum și cu prevederile standardelor europene.

Societatea argumentează că, în perioada 2007 – 2008, ca urmare a apariției pe piață a societăților concurente se impunea apelarea la servicii specializate privind studiul pieței, stabilirea imaginii, notorietate, percepție, etc. elemente care contribuie la formarea unui fond comercial aducător de beneficii viitoare. Totodată, societatea apreciază că stabilirea politicii de dezvoltare ține strict de managementul societății respectând principiul prevalenței economicului asupra juridicului iar politica fiscală abordată este în concordanță cu normele contabile și fiscale în vigoare la momentul producerii evenimentelor.

Totodată, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au indicat actul normativ încălcat privind constituirea fondului comercial, nu au analizat și nu au solicitat documente justificative, nu au dat posibilitatea societății de a-și exprima punctul de vedere fiind încălcate prevederile art.9

alin.1, art.12, art.94 pct.3 lit.c) și ale art.107 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată.

II. Prin Decizia de impunere emisă de Direcția finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

Perioada supusă verificării: 08.03.2004 – 31.12.2008.

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu provizioanele pentru garanții de bună execuție, s-a constatat că la finele anului 2004 și pe parcursul anului 2005 societatea a constituit provizioane pentru garanțiile acordate clienților pentru autovehicule achiziționate de aceștia, în sumă de lei și, respectiv de lei, acestea fiind considerate de societate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea a prezentat contractele de vânzare încheiate cu clienții și certificatele de garanție pentru autovehiculele Volkswagen iar din analiza acestora a rezultat că în contracte nu sunt stipulate prevederi care să privească garanțiile acordate însă certificatele de garanție transmise clienților prevăd că: *“Perioada de garanție – P, în calitate de importator acordă produsului achiziționat de dumneavoastră următoarele tipuri de garanție: [...]”*

Precum și faptul că *“Garanția se aplică în conformitate cu HG nr.394/1995, republicată, pentru toate defectele de fabricație ale componentelor V comercializate de către P[...]”*.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.2 și 21 din HG nr.134/1995 și a pct.4.120 din OMFP nr.306/2002, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că nu se justifică înregistrarea provizioanelor în contabilitate și ca urmare cheltuielile efectuate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.21 alin.3 lit.g din Legea nr.571/2003 coroborate cu pct.4.120 din OMFP nr.306/2002.

Ca urmare, s-a calculat în sarcina societății **impozit pe profit suplimentar în sumă de le precum și majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.**

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță, comision de agenție și management, s-a constatat că pe perioada 01.09.2005 -31.05.2008 societatea a înregistrat în contul 628 *“Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”* contravaloarea serviciilor de consultanță, comision de agenție și management în baza facturilor emise de patru societăți, SC B SRL, SC AR SRL, SC C SRL și SC CA SRL, în sumă de lei.

Din verificarea documentelor au rezultat următoarele:

Din contractele de agenție comercială încheiate cu SC B SRL, SC AR SRL, SC C SRL și SC CA SRL, în calitate de agenți rezultă că acestea se obligă să asigure beneficiarului negocierea de contracte de vânzare-cumpărare ce au ca obiect vânzarea de autovehicule și promovarea acestor produse, durata contractelor fiind pentru primele două până la data de 31.12.2005 și pentru celelalte pe un an de la data încheierii.

În ce privește Contractul, cu durata de 1 an, încheiat cu SC B SRL, în calitate de prestator rezultă că acesta se obligă să asigure beneficiarului organizarea, monitorizarea și gestionarea activității urmând să efectueze lucrările respective. În cazul acestui contract nu au fost prezentate acte adiționale de prelungire a perioadei de valabilitate.

a) În ce privește contractele de agenție comercială, s-a constatat că la data verificării nu au fost prezentate acte adiționale de prelungire a acestora în condițiile în care au fost emise facturi fiscale în baza aceluiași contracte precum și faptul că nu este prevăzută în aceste contracte data de intrare în vigoare a acestora, spațiul nefiind completat.

Referitor la necesitatea prestării serviciilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea avea angajat personal specializat în promovarea vânzărilor cum ar fi : director de vânzări, coordonatori vânzări, reprezentanți vânzări și reprezentanți comerciali.

În ceea ce privește personalul angajat la cele patru societăți s-a constatat:

Pentru SC B SRL , în perioada 09.2006 – 12.2006 avea angajat pe Mică Adrian în calitate de agent de vânzări cu contract de muncă cu timp parțial. În anul 2006 au mai fost angajate două persoane Pavel Sanda ce avea funcția de bază la SC A SRL și PT I cu funcția de bază la societatea verificată până la 30.11.2006.

În anul 2007 societatea avea angajate 10 persoane cu contracte de muncă cu timp parțial acestea având funcția de bază la SC A SRL și 10 persoane cu funcția de bază la societate dar majoritatea au fost angajații SC A SRL .

În anul 2008 din majoritatea angajaților cu timp parțial și cu funcția de bază la SC A SRL au rămas 3 angajați cu funcția de bază la SC B SRL Corunca.

Pentru SC AR SRL, s-a constatat că în perioada octombrie 2005 – decembrie 2006 societatea avea ca angajat pe V J cu contract de muncă

parțial și cu funcția de bază la SC A SRL în calitate de director economic până în luna noiembrie 2008.

Pentru SC C SRL, s-a constatat că în anii 2006-2007 societatea avea ca angajat pe V P cu contract de muncă parțial și cu funcția de bază la SC A SRL în calitate de coordonator service până în luna martie 2008.

În anul 2008 societatea mai avea alți patru angajați cu contracte de muncă cu timp normal aceștia fiind angajații SC A SRL în perioada anterioară.

Pentru SC CA SRL, s-a constatat că în perioada iunie 2006 – mai 2008 societatea avea angajat pe B V cu contract de muncă parțial și care avea funcția de bază la SC A SRL ca reprezentant vânzări pe perioada 14.04.2004 – 31.12.2005 și începând cu luna ianuarie 2006 ca director vânzări.

Pentru justificarea serviciilor societatea a prezentat rapoarte de activitate însoțite de documentul denumit “minută de negociere” din care rezultă că principalele activități au fost, întocmirea planului de vânzări, reprezentarea și promovarea numelui mărcii, promovarea produselor în teritoriu și extinderea în vecinătate, actualizarea permanentă a detaliilor, participarea la negocierea de contracte, etc..

Din analiza fișelor posturilor pentru funcțiile personalului de care dispun cele patru societăți s-a constatat că acestea prezintă atribuțiile constând în respectarea strategiei de vânzare și îndeplinirea planului de vânzare, asigurarea unui înalt standard al calității serviciilor, promovarea mărcii în sensul creșterii vânzărilor, cunoașterea clienților, etc., atribuții ce sunt prevăzute și fișele de post ale personalului societății verificate.

S-a constatat și faptul că pe perioada verificată societatea a efectuat cheltuieli de perfecționare a personalului cu atribuții de vânzare și promovarea autovehiculelor facturate de firma importatoare precum și cheltuieli ocazionate de achiziția unor articole vestimentare, cămăși, pantofi, etc..

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală au constatat că nu este justificată necesitatea acestor prestări de servicii motivat de faptul că potrivit statelor de salarii, organigramelor unităților, fișelor de post prezentate, persoanele angajate aveau atribuții de natura funcțiilor ocupate, respectiv: director de vânzări, coordonatori vânzări, reprezentanți vânzări și reprezentanți comerciali.

b) În ceea ce privește Contractul, încheiat cu SC B SRL, în calitate de prestator privind organizarea, monitorizarea și gestionarea activității s-au prezentat rapoarte de activitate și materiale auxiliare pentru

perioada ianuarie 2006 – iulie 2006 din care rezultă că lucrările efectuate au constat în: elaborarea proiectului cu atribuțiunile și funcționarea compartimentelor din societate, elaborarea organigramei, emiterea fișelor de post pe fiecare funcție ocupată, elaborarea planului de afaceri pe anul 2006, elaborarea procedurii de gestionare a reclamațiilor, elaborarea indicatorilor de service și factorii de influență asupra lor, etc..

Din analiza documentației privind *“elaborarea proiectului cu atribuțiunile și funcționarea compartimentelor din cadrul societății”* rezultă structura conducerii societății, persoanele cheie din structura managerială, rolul consiliului director de a asigura managementul general – stabilirea obiectivelor generale de dezvoltare a firmei, asigurarea managementului resurselor umane, managementului strategic, managementul comunicării și relații externe și de a conduce întreaga activitate a organizației și coordonarea activității conducerii executive în sensul implementării obiectivelor generale ale firmei.

Din coroborarea lucrărilor prevăzute în contract cu atribuțiunile consiliului director care asigură managementul general rezultă o suprapunere iar din celelalte materiale puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că acestea reprezintă responsabilități ale persoanelor din structura managerială a societății. Ca urmare, s-a constatat că nu se justifică necesitatea acestor servicii dat fiind faptul că SC A SRL are un administrator, 2 directori generali, 5 directori cu atribuții ce vizează obiectul contractului în cauză.

În ceea ce privește realitatea prestărilor de servicii, din rapoartele de activitate prezentate de societate, care prezintă doar parafa și semnătura societății contractante fără a fi semnate și ștampilate de societatea verificată și fără a fi înregistrate ca material documentar intrat la SC A SRL, rezultă că serviciile au fost prestate de personal care avea calitatea de salariați ai societății verificate, aceleași persoane efectuând concomitent activități la mai multe firme și pentru care nu s-au prezentat date și elemente care să probeze o delimitare a activității persoanelor respective.

Serviciile care figurează în rapoarte apar ca fiind realizate în aceeași lună, în cea mai mare parte de mai multe firme.

Exemple: Pe perioada aprilie 2006 – mai 2006 aceleași servicii figurează ca fiind prestate de două societăți SC AR SRL și SC C SRL iar începând cu luna iunie 2006 de trei societăți SC AR SRL, SC C SRL și SC CA SRL.

Pe perioada august 2006 – decembrie 2006 societatea nu a prezentat material documentar pentru justificarea serviciilor prestate de SC B SRL.

Totodată, societatea prezintă o serie de facturi storno, astfel:

Prin actul adițional nr.1/01.02.2006 încheiat între SC B SRL și SC A SRL, partile consimt să renunțe la comisionul facturat în luna septembrie 2005 și se emite factura storno în valoare de și TVA delei.

SC AR SRL emite factura storno ce stornează servicii în valoare de lei și TVA de lei facturate în luna octombrie 2005;

SC C SRL emite factura storno ce stornează servicii în valoare de ... lei și TVA de lei;

SC AR SRL emite factura storno ce stornează servicii în valoare de lei și TVA de lei.

De asemenea, s-a constatat că SC A SRL a stornat, în luna iunie 2006 suma de din contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" și repune suma de lei în luna noiembrie 2006 iar în luna septembrie 2007 stornează suma de lei pe care o evidențiază în contul 471 "*cheltuieli înregistrate în avans*".

Totodată, potrivit celor constatate și având în vedere că asociatul și administratorul SC B SRL se află în relații de afiliere cu SC A SRL fiind administrator și asociat unic iar la SC B SRL deține 50% din părțile sociale precum și faptul că pe perioada 2005 – 2006 societățile făceau parte din categoria microîntreprinderilor cu excepția SC C SRL, prin modalitatea în care s-a procedat a avut loc un transfer de bază impozabilă de la impozitul pe profit la impozitul pe venitul microîntreprinderilor.

Potrivit celor constatate rezultă că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea și necesitatea serviciilor prestate nefiind îndeplinite cumulativ condițiile de deductibilitate a cheltuielilor cu aceste servicii în sumă de lei.

Ca urmare, s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de lei precum și majorări de întârziere în sumă delei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

3. În ceea ce privește TVA neacceptată la deducere în sumă de lei aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță, comision de agenție și management și serviciilor de marketing.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus, pe perioada septembrie 2005 – mai 2008, **TVA în sumă de lei aferentă cheltuielilor de consultanță, comision de agenție și management** pentru care societatea nu a fost în măsură să justifice realitatea și necesitatea acestora.

De asemenea, s-a constatat că societatea a mai primit și alte facturi de la parteneri, valoarea acestora fiind evidențiată în debitul contului 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" și pe debitul contului 207 "*Fond comercial*" **taxa pe valoarea adăugată fiind în sumă de lei.**

S-a constatat că, exceptând Contractele încheiate cu SC AR SRL și SC C SRL, ce au ca obiect prestarea serviciilor de marketing, pentru celelalte cazuri privind înregistrarea în contul 471 *"Cheltuieli înregistrate în avans"*, cheltuielile au fost analizate la capitolul impozit pe profit.

Astfel, referitor la serviciile de marketing efectuate în baza Contractelor, încheiate cu SC AR SRL și SC C SRL din verificarea documentelor prezentate s-a constatat :

Documentele prezentate au constat în rapoarte de activitate însoțite de minute de negociere și diverse materiale auxiliare cum sunt: gestionare reclamații, procedura de lucru service, raportul telefonic, rapoarte trimestriale C.S.S. și analiza C.S.S. *"calitate profesionalism"*.

Potrivit rapoartelor lunare rezultă că principalele activități desfășurate în baza contractelor ar fi: *"metode de anchetă utilizate în cercetările de marketing. Acestea sunt anchete de tip structurat, de natura chestionarelor"*

Direct-Mystery shopping

Sau indirect –telefonic[...]

Lunar și trimestrial sunt elaborate rapoarte care centralizează datele furnizate de clienți pe perioade mai mari de timp și care sunt prezentate letric beneficiarului[...]

O altă concretizare a activității o reprezintă un studiu de piață care permite beneficiarului să obțină informații precise și indispensabile pentru a-i ușura deciziile de marketing [...]".

Organele de inspecție fiscală constată că în perioada verificată societatea avea personal specializat în managementul calității – funcționar relații cu clienții cu atribuții responsabil customer satisfaction survey- C.S.S. – ce are ca atribuții contactarea telefonică a clienților și angajaților, relații cu publicul, emiterea raportului telefonic, interoghează telefonic clienții, redactează protocolul de discuție și întocmește baza de date pentru graficele lunare de evaluare pe centre de profit, pregătește datele pentru analize periodice privind gradul de satisfacție al clienților etc.

Prin coroborarea serviciilor prevăzute în obiectul contractului cu atribuțiunile departamentului de marketing s-a constatat o suprapunere astfel că în situația dată nu se justifică aceste prestări de servicii.

Rapoartele de activitate prezentate au doar parafa și semnătura societății contractante, fără a fi semnate și ștampilate de societatea verificată și fără a fi înregistrate ca material documentar la SC A SRL. In aceste materiale nu sunt înscrise date care sa faca trimitere, în fiecare lună, la un singur studiu de piață ce a fost prezentat organelor de inspecție fiscală.

Aceeași situație s-a constatat și în ceea ce privește necesitatea acestor prestări de servicii personalul fiind în mare parte angajați ai societății și nu s-au prezentat date sau elemente care să delimiteze activitatea vizând

marketingul, iar pentru perioada ianuarie – decembrie 2008 nu a fost prezentat nici un fel de material doveditor.

Ca urmare, societatea nu a justificat realitatea și necesitatea serviciilor de marketing.

S-a constatat și faptul că societatea a evidențiat în contul 207”*Fond comercial*” facturi fiscale emise de SC B SRL, SC AR SRL și SC C SRL în valoare de lei în condițiile în care potrivit OMFP nr.1752/2005 definește fondul comercial ca fiind diferența între costul de achiziție și valoarea la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate.

Ca urmare, s-a constatat că achizițiile de servicii nu au fost destinate operațiunilor taxabile conform art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 și nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT

**1. În ceea ce privește suma de lei, reprezentând:
impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de**

..... lei cu provizioanele

**pentru garanții acordate clienților pentru
autovehiculele achiziționate;**

majorări și penalități de întârziere aferente impozitului

pe profit, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu constituirea de provizioane pentru garanții acordate clienților în condițiile în care garanțiile se acordă de producător sau importator, după caz, și nu de către societatea comercială de distribuție a autoturismelor.

Perioada verificată:2004 – 2005.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit provizioane constituite pentru garanții acordate clienților pentru autovehiculele achiziționate de aceștia, în sumă de lei pe anul 2004 și, respectiv de lei, pe anul 2005.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor HG nr.394/1995, ale OMFP nr.306/2002, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că nu se justifică înregistrarea provizioanelor în contabilitate și ca urmare cheltuielile efectuate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind

încălcate prevederile art.21 alin.3 lit.g din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22”.

Totodată, potrivit art.22 din același act normativ :

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;”

Potrivit pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“52. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.”

De asemenea, conform pct.4.120 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

“4..120. - Un provizion pentru riscuri și cheltuieli va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

(a) există o obligație curentă generată de un eveniment anterior;

(b) este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective; și

(c) suma poate fi estimată.”

Iar potrivit art.2 și 21 din HG nr.394/1995 privind obligațiile ce revin agenților economici - persoane fizice sau juridice - în comercializarea produselor de folosință îndelungată destinate consumatorilor, republicată:

“ART. 2

Producătorii bunurilor de folosință îndelungată și ai pieselor de schimb aferente sunt obligați să acorde cel puțin termenele de garanție minime pe grupe de produse, în conformitate cu lista prevăzută în anexă.

ART. 21

În sensul prezentei hotărâri, importatorul are aceleași obligații și răspunderi ca și producătorul.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea poate constitui provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clienților **la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.**

Se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit provizioanele constituite pentru garanțiile acordate clienților pentru autovehiculele vândute acestora.

Din Contractele de vânzare DDP anexate la dosarul cauzei rezultă că societatea în calitate de vânzător livrează autoturisme marca Wn, condițiile generale de vânzare/livrare DDP (Incoterms 2000), condiții W, fiind prezentate în anexa 1 la contractele de vânzare.

Din anexa 1 rezultă că *“predarea-primirea autovehiculului către Cumpărător se va efectua de către Vânzător pe baza de proces-verbal, Procesul—verbal de predare-primire, va fi însoțit de următoarele documente care constituie parte din prezentul contract:*

a) certificat de garanție [...]”

În Certificatul de garanție pentru produse W se precizează că **“Garanția se aplică în conformitate cu HG nr.394/1995, republicată [...]**”

iar la pct.1 din certificatul de garanție, se prevede :

“P, în calitate de importator acordă produsului achiziționat de Dumneavoastră, următoarele tipuri de garanție[,...]” .

Potrivit celor de mai sus și având în vedere prevederile HG nr.394/1995, republicată se reține că garanțiile acordate clienților pentru autovehiculele vândute acestora intră în sarcina producătorului sau importatorului, în cazul de față P .

Pe cale de consecință, societatea contestatoarea ce are calitatea de vânzător nu putea să deducă cheltuielile cu provizioanele constituite pentru astfel de garanții, răspunderea pentru acordarea garanțiilor și constituirea provizioanelor aferente revenind importatorului.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu provizioanele constituite pentru garanțiile acordate clienților pentru autovehiculele vândute acestora și au calculat impozit pe profit suplimentar.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia conform certificatelor de garanție importatorul garantează cumpărătorului calitatea produselor vândute însă obligația preluării și asigurării garanției este cedată distribuitorilor nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din certificatele de garanție anexate la dosarul cauzei rezultă că SC A

SRL are calitatea de dealer iar legiuitorul a statuat că importatorul și producătorul acordă garanția, fapt menționat de altfel la pct.1 din certificatele de garanție *“P, în calitate de importator acordă produsului achiziționat de dumneavoastră următoarele tipuri de garanție “.*

Ca urmare, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent acestor cheltuieli cu provizioanele și pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația și pentru majorările și penalitățile aferente impozitului pe profit suplimentar.

2. Referitor la suma de lei, reprezentând:

- **impozit pe profit pe perioada sept.2005 – decembrie 2007**

- **majorări și penalități de întârziere aferente** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii de consultanță, comision de agenție comercială și servicii de management la calculul impozitului pe profit în condițiile în care, fie nu au fost prezentate documente pentru justificarea prestării acestora, fie din documentele prezentate nu rezultă o delimitare concretă a serviciilor prestate față de serviciile de aceeași natură ce intră în sarcina consiliului director al societății contestatoare, fie nu se justifică realitatea și necesitatea prestării unor astfel de servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: 01.09.2005 – 31.12.2007.

În fapt, pe perioada 01.09.2005 – 31.12.2007 societatea a dedus la calculul impozitului pe profit, suma de lei reprezentând servicii de consultanță, comision de agenție comercială și servicii de management.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu prestările de servicii pe considerentul că nu este justificată realitatea și necesitatea acestora nefiind astfel respectate prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 și au calculat impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente.

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

“(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”.

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“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.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de management înregistrate în baza facturilor fiscale emise de SC B SRL la dosarul cauzei este anexat **Contractul de prestări servicii și Actele adiționale, cu valabilitate pe perioada 2006 – 2007** încheiat de societatea cu SC B SRL, în calitate de prestator.

La art.II pct.2.1 din Contractul de prestări servicii **se prevede obiectul contractului** ca fiind **“SC A SRL încredințează organizarea, monitorizarea și gestionarea activității sale, societății SC B SRL urmând să efectueze următoarele lucrări:**

-stabilește anual, împreună cu directorii departamentelor din SC A SRL, obiectivele generale de dezvoltare pe 12, 24, și 36 de luni;

- sprijină alături de administrator elaborarea liniilor strategice de dezvoltare a firmei în următoarele departamente: financiar, administrativ, vânzări, service;[...]

-cercetează și dezvoltă metode și proceduri noi de management pentru eficientizarea activității;

-verifică implementarea politicii în domeniul calității [...]

-monitorizează piața și identifică tendințele de dezvoltare;[...]

-asigură consultanță companiei în cadrul întâlnirilor la nivel înalt, cu autoritățile, grupurile de afaceri și potențialii parteneri[...], etc.

Potrivit art.IV din contract *“Tariful prestației este de 260 lei pe oră + TVA, lucrarea efectuată și durata acestora vor fi stabilite prin act adițional care fac parte integrantă din prezentul contract.”*

Prin actul adițional se precizează lucrările ce trebuie executate ca fiind:

*“-Organizarea departamentelor din cadrul societății ;
-Elaborarea organigramei cu funcții în conformitate cu cerințele ISO;
-Elaborarea obiectivelor calitative aferente anului 2006 atât pentru vânzări cât și pe departamentul service.”*

La dosar este anexat raportul de activitate pe luna ianuarie 2006 din care rezultă lucrările efectuate în luna ianuarie 2006, predate la 31.01.2006 ca fiind :

“-Elaborarea proiectului cu atribuțiunile și funcționarea compartimentelor din cadrul societății:

*-Elaborarea organigramei cu funcții în conformitate cu cerințele ISO;
-Elaborarea obiectivelor calitative aferente anului 2006 atât pentru vânzări cât și pentru departamentul service;
- Elaborarea strategiilor pe termen scurt”,
precum și numărul de ore prestate.*

Prin actul adițional se precizează lucrările ce trebuie executate ca fiind:

*“-Emiterea fișelor de post aferente fiecărei funcții ocupate ;
-Procedura de evaluare a performanțelor angajaților ;
-Elaborarea planului de afaceri aferent anului 2006.”*

La dosar este anexat raportul de activitate pe perioada februarie – aprilie 2006 din care rezultă lucrările efectuate *“în cursul lunii ianuarie 2006”* :

“-Emiterea fișelor de post aferent fiecărei funcții ocupate aferente departamentelor vânzări, economic, calitate, administrativ;

-Procedura de evaluare a performanțelor angajaților

*-Elaborarea planului de afaceri aferent anului 2006.” fără a se menționa orele alocate și la care este anexat un document denumit **“Procedura de evaluare a performanțelor angajaților”** .*

Prin actul adițional se precizează lucrările ce trebuie executate ca fiind:

“-Elaborarea indicatorilor de service utilizați de societate și factorii de influență asupra lor ;

-Elaborarea procedurii de gestionare a reclamațiilor;

-Elaborarea procedurii de lucru departamentul service .”

Iar prin Raportul de activitate pe perioada mai – iulie 2006 sunt prezentate lucrările efectuate:

- *Elaborarea indicatorilor de service utilizați de societate și factorii de influență asupra lor;*
- *Elaborarea procedurii de gestionare a reclamațiilor;*
- *Au fost organizate în cursul lunii întâlniri cu departamentele societății pentru monitorizarea implementării procedurilor de lucru stabilite. A fost stabilit necesarul de școlarizare pe partea after sales [...];*
- *Elaborarea procedurii de lucru departamentul service”*

precum și numărul de ore prestate și data la care a fost predată lucrarea.

De asemenea, la rapoartele de activitate sunt anexate o serie de alte documente, cum sunt fișe de post ce sunt datate 2008 și 2009 și nu privesc perioada prestării acestor servicii iar organigramele anexate nu au atașate înscrisuri din care să rezulte că au fost întrocmite de SC B SRL.

Potrivit celor înscrise în rapoartele de activitate, la acestea nu sunt anexate planul de afaceri pe anul 2006, convocări privind întâlnirile organizate și raportări privind discuțiile purtate, situația privind indicatorii de service și factorii ce au influență asupra acestora, procedura de lucru la departamentul service.

Totodată, este prezentată o situație cu Obiectivele, monitorizarea, controlul și evaluarea calității pentru activitatea after sale, la aceasta sunt anexate procedurile de “analiza gradului de satisfacție a clienților”, “analiza reclamații clienți”, “*analiza garanțiilor acordate clienților*”, “*analiza programe de verificare 02,03,04*”, “*analiză verificare finală/probă de drum*”, “*analiză teste atelier*” fără semnătură, ștampilă sau orice alte însemnări care să facă dovada că au fost realizate de SC B SRL pentru SC A SRL.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că în ceea ce privește perioada ianuarie – iulie 2006 societatea prezintă rapoarte de activitate și o serie de documente din care nu rezultă că serviciile au fost prestate efectiv de societatea prestatoare și au fost utilizate de SC A SRL în scopul realizării de venituri impozabile, iar pentru perioada august 2006 – decembrie 2007 societatea nu prezintă documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de consultanță și management.

Mai mult, din constatări rezultă că personalul specializat de care a dispus SC B SRL în vederea realizării acestor servicii era reprezentat în principal din personalul angajat cu contract de muncă la SC A SRL și care își desfășura activitatea și la SC B SRL, pe bază de contract de muncă cu timp parțial.

De asemenea, așa cum s-a constatat din analiza materialului documentar denumit “*elaborarea proiectului cu atribuțiunile și funcționarea compartimentelor din cadrul societății*” rezultă că atribuțiunile Consiliului director al SC A SRL sunt aceleași cu obiectivele prevăzute la la pct.1 “*Managementul general al organizației*” din Contractul, respectiv :

- *Stabilește anual, împreună cu directorii departamentelor din SC A SRL, obiectivele generale de dezvoltare pe 12, 24, și 36 de luni;*
- *participă la elaborarea liniilor strategice de dezvoltare a organizației [...] coordonează, planifică și controlează implementarea liniilor strategice de dezvoltare a organizației de către șefii de departamente;*
- *cercetează și dezvoltă metode și proceduri noi de management pentru eficientizarea activității;*” etc.
care sunt identice cu cele din Contractul de prestări servicii încheiat cu SC B SRL.

Asadar, prin contractul prestatorului SC B SRL se angajează ca o parte din personalul angajat cu contract de munca să presteze societății contestatoare SC A SRL aceleași servicii ce fac obiectul atribuțiilor Consiliului director al SC A SRL, dar în calitate de angajați cu contract de munca cu timp parțial la SC B SRL.

Astfel, se reține că **societatea nu a prezentat documente care să probeze realitatea serviciilor prestate de care a beneficiat, care să asigure o delimitare concretă a serviciilor efectuate de prestator față de aceleași servicii prevăzute în atribuțiile Consiliului director al societății contestatoare și care să facă dovada necesității prestării unor astfel de servicii în condițiile în care societatea contestatoare dispunea de personal specializat iar aceste servicii reprezentau în fapt atribuțiuni de serviciu stabilite în sarcina personalului angajat al SC A SRL.**

Referitor la serviciile de consultanță și comision de vânzare, pe perioada verificată societatea a dedus cheltuieli din facturi fiscale emise de patru societăți comerciale SC B SRL, SC C SRL, SC AR SRL și SC CA SRL în baza contractelor de agenție comercială încheiate cu acestea.

Documentele prezentate de societate pentru justificarea acestor prestări de servicii au constat în contracte de agenție comercială, rapoarte de activitate și documente denumite “minută de negociere”.

Astfel, societatea contestatoare a prezentat următoarele documente:

Contractul de agenție comercială cu Actul adițional, valabil pe anul 2005 încheiat cu SC B SRL.

Contractele de agenție comercială, valabil pe anul 2005, și cu Actele adiționale, valabil pe perioada 2006 – 2007, încheiate cu SC AR SRL;

Contractul de agenție comercială cu Actele adiționale, valabil pe perioada 2006 – 2007, încheiat cu SC C SRL;

Contractul de agenție comercială, respectiv nr.4, cu Actele adiționale valabil pe perioada 2006 – 2007, încheiat cu SC CA SRL.

Toate contractele de agenție comercială au ca obiect negocierea de contracte de vânzare-cumpărare de către Agent, în contul și în numele

Principalului, și promovarea produselor Principalului în teritoriu sau pe segmentul de piață alocat și extinderea afacerii acestuia.

Se reține că în cadrul acestor contracte SC A SRL are calitatea de "Principal" iar cele patru societăți au calitatea de "Agent"

În vederea realizării obiectului contractelor de agenție comercială "Agentul se obligă să comercializeze produsele în conformitate cu planul de marketing pus la dispoziție de către Principal" iar pentru aceste servicii "Principalul va plăti Agentului un comision care se va negocia lunar până la limita maximă de 10% din valoarea vânzărilor realizate."

În justificarea serviciilor prestate societatea a prezentat Rapoarte de activitate și documente denumite "Minută de negociere", astfel:

Rapoarte de activitate lunare pentru Contractele de agenție comercială întocmite pe același model, indiferent de perioadă sau societate prestatoare, din care rezultă activitățile efectuate constând în:

"Întocmirea planului de vânzări al lunii ... pe zona acoperită în condițiile date privind asigurarea cu produse și pe baza negocierilor cu clienții.

Reprezentarea și promovarea numelui mărcii în conformitate cu strategia de vânzare a companiei.

Promovarea produselor firmei în teritoriu și extinderea acestuia în orașele învecinate Târgu- Mureș-ului, Sighișoara, Reghin, Târnăveni, etc.

Actualizarea permanentă privind detaliile, noutățile tehnice și evoluțiile produselor reprezentate, concomitent cu analizarea situația pieței auto este utilizată în activitatea de vânzări.

A participat la negocierea de contracte de vânzare-cumpărare, având ca obiect vânzarea produselor prezentate mai jos.

Verificarea încadrării vânzărilor în discountul mediu stabilit, urmărirea efectuării la timp și în totalitate a încasărilor de la clienți pentru produsele vândute, recuperarea datoriilor avute la clienți în raporturile cu firma.

Ofertarea către clienți a produselor existente pe stoc".

De asemenea, în aceste rapoarte de activitate sunt prezentate și cifra de afaceri a firmei pe luna respectivă aferentă vânzărilor intermediare precum și lista cu clienții, autoturismele vândute și prețul final pe luna pentru care a fost întocmit raportul de activitate.

La rapoartele de activitate prezentate sunt anexate documente denumite "Minută de negociere" prin care este stabilit comisionul lunar aferent vânzărilor efectuate de fiecare dintre cele patru societăți în luna respectivă.

Referitor la prețurile înscrise în rapoartele de activitate, prin procesul verbal din data de 18.09.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală la SC A SRL, ca urmare a adresei a Direcției generale de soluționare a contestațiilor, prin care se solicită lămurirea unor aspecte cu privire la

aceste cheltuieli, se precizează: *”există și valori de vânzare ce nu pot fi comparate întrucât procesele verbale de predare-primire anexate la rapoartele respective, conțin, în principal, denumirea dealer-ului, numele/denumirea utilizatorului, respectiv a clientului, datele de identificare a autoturismelor, nu și prețul de vânzare al autovehiculului în cauză”*.

De asemenea, referitor la încadrarea comisioanelor acordate prin documentele denumite “minută de negociere” în quantumul stabilit prin contract s-au constatat că în unele situații au fost facturate comisioane mai mari decât limitele prevăzute în contracte, astfel:

- pe lunile ianuarie, februarie și aprilie 2006 SC AR SRL a facturat comisioane care nu s-au încadrat în limita maximă stabilită prin contract;

- pe perioadele mai 2006, iulie-decembrie 2007, februarie – martie 2007 și decembrie 2007 SC C SRL a facturat comisioane care nu s-au încadrat în limita maximă stabilită prin contract;

- pe lunile iunie 2006, februarie 2007, mai-iunie 2007, septembrie – octombrie 2007 SC CA SRL a facturat comisioane care nu s-au încadrat în limita maximă stabilită prin contract.

De asemenea, din documentele anexate la raportul de activitate pe luna aprilie 2006 emise de SC AR SRL, respectiv Contracte de vânzare, comandă, proces verbal de predare-primire, rezultă că în contractele de vânzare la rubrica vânzător apare SC A SRL sau importatorul P SRL și societatea contestatoare are calitatea de Dealer, contractele sunt ștampilate de societatea contestatoare și/sau de importator, comenzile sunt emise pe numele Dealer-ului SC A SRL iar procesele verbale de predare primire sunt întocmite de dealer SC A SRL, ștampilate și semnate de SC A SRL și/sau P SRL.

De asemenea, din documentele anexate la raportul de activitate pe luna noiembrie 2006 emise de SC C SRL, rezultă că la rubrica vânzător în Contractul de vânzare apare numele SC A SRL iar procese verbale de predare-primire sunt ștampilate și semnate de SC A SRL.

Totodată, potrivit celor constatate, rezultă că aceste prestări servicii au fost efectuate cu personal specializat în promovarea vânzărilor de autovehicule, ce are calitatea de angajat cu contract de muncă la SC A SRL și care desfășoară și activitate cu timp parțial de muncă la una din cele patru societăți cu care sunt încheiate contractele de agenție comercială, de unde rezultă că aceleași persoane au desfășurat concomitent activitate la mai multe firme, în aceeași perioadă.

În ceea ce privește personalul specializat angajat cu contract de muncă normal, prin procesul verbal din data de 18.09.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală la SC A SRL se precizează că în perioada septembrie 2005 – decembrie 2007 societatea avea angajate un număr de

6, 9 și respectiv 11 angajați iar în ceea ce privește natura muncii prestate de fiecare angajat cu norma de muncă întreagă la societatea verificată și cu norma parțială la societățile prestatoare, din situația prezentată și din procesele verbale încheiate la societățile prestatoare rezultă că:

- SC B SRL pe perioada septembrie 2005 – octombrie 2005 avea angajată o persoană în funcția de jurist;

- SC C SRL pe perioada mai 2006 – octombrie 2007 avea angajat pe Veres Peter, în funcția de reprezentant tehnic comercial cu o normă de 4 ore pe zi, care, pe aceeași perioadă, avea calitatea de Coordonator service la SC A SRL;

-SC CA SRL pe perioada iunie 2006 – decembrie 2007 avea angajat pe Borz Viorel, în funcția de reprezentant comercial comercial cu o normă de 4 ore pe zi și care, pe aceeași perioadă, deținea funcția de Director vânzări la SC A SRL;

- SC AR SRL pe perioada octombrie 2005 – decembrie 2007 avea angajată pe Veres Juliana Maria, în funcția de secretar administrativ, cu o normă de 4 ore pe zi, iar începând cu data de 01.03.2007 s-au mai angajat două persoane în funcția de lucrător comercial cu norma de muncă de 8 ore, neavând nici o persoană specializată în vânzările de autoturisme.

Prin notele explicative date de administratorii societăților mai sus menționate, justificarea a fost:

- în cazul SC AR SRL, ce are ca obiect de activitate consultanță pentru afaceri și management cod CAEN 7022, ***"Toate negocierile s-au făcut pe baza consultărilor permanente cu principalul (A) întrucât nu am avut mandat de vânzare efectivă ci numai de negociere și promovarea produselor"***, aceasta în condițiile în care societatea are ca obiect de activitate Activități de consultanță pentru afaceri și management.

- SC C SRL, ce are ca obiect de activitate întreținerea și repararea autovehiculelor cod CAEN 4520, iar administratorul V J M a precizat *"referitor la desfășurarea procesului de intermediere precizez că implicarea mea în procesul de vânzare s-a făcut împreună cu angajatul societății care avea pregătirea tehnică necesară și s-a implicat direct în promovarea produselor"*;

- în cazul SC B SRL, administratorul P P M a precizat *"Referitor la serviciile prestate de SC B SRL în anul 2005 pentru SC A SRL facem mențiunea că în acea perioadă societatea era administrată de cei doi asociați respectiv de subsemnatul P M și de Dl. G A D, context în care activitatea de promovare și vânzare a produselor societății A SRL a fost desfășurată de către noi, fiind specializați în acest domeniu și având o experiență de peste 20 de ani"*.

Ca urmare a analizei efectuată de organele de inspecție fiscală la cele patru societăți privind personalul cu care a fost desfășurată activitatea a rezultat că :

- V J M deținea funcția de director economic la SC A SRL pe perioada noiembrie 2005 – decembrie 2007 și funcția de secretar administrativ la SC AR SRL pe perioada noiembrie 2005 – decembrie 2007 ;
- Veres Peter deținea funcția de Coordonator service la SC A SRL pe perioada mai 2006 – octombrie 2007 și funcția de reprezentant tehnic comercial la SC C SRL, pe perioada mai 2006 – octombrie 2007 ;
- BV deținea funcția de director vânzări la SC A SRL pe perioada iunie 2006 – decembrie 2007 și funcția de reprezentant comercial la SC CA SRL, pe aceeași perioadă, etc..

Din cele prezentate rezultă că la cele patru societăți s-a desfășurat activitatea de vânzare de autoturisme cu personalul specializat angajat la SC A SRL, pe baza consultărilor permanente cu SC A SRL, au fost administrate de personalul angajat cu contract de muncă normal la SC A SRL sau cu implicarea personală a administratorilor în cazul SC B SRL și aceasta în condițiile în care două societăți SC C SRL și SC AR SRL aveau ca obiect de activitate întreținerea și repararea autovehiculelor și, respectiv activitate consultanță pentru afaceri și management.

Ca urmare a celor prezentate nu se justifică realitatea și necesitatea prestării acestor servicii având în vedere că două dintre societățile cu care au fost încheiate contracte de agenție comercială, respectiv SC AR SRL și SC C SRL nu aveau în obiectul de activitate comercializarea de autoturisme, faptul că vânzarea autoturismelor a fost efectuată în principal cu personalul specializat în promovarea vânzărilor de autovehicule ce avea calitatea de angajat cu contract de muncă la SC A SRL și care desfășura și activitate cu timp parțial de muncă la una din cele patru societăți, faptul că în anumite perioade și în unele cazuri, așa cum sunt prezentate mai sus, activitatea a fost desfășurată pe baza consultărilor permanente cu SC A SRL, cu implicarea personală a administratorului, sau în cazul SC B SRL, serviciile au fost prestate de cei doi asociați.

De asemenea, din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală rezultă că numărul personalului specializat al SC A SRL a crescut pe măsura dezvoltării pieței în timp ce numărul angajaților societăților prestatoare a rămas constant, unii dintre aceștia neavând specializarea necesară, fapt ce conduce la concluzia că obținerea cifrei de afaceri se datorează personalului specializat al SC A SRL.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au atașat la raportul de inspecție fiscală Actul

adițional nr.3 de prelungire a Contractului încheiat cu SC CA SRL fără să analizeze acest contract nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece prin actul adițional la contractul s-a stipulat "*Contractul intră în vigoare la data de 03 ianuarie 2006 sub nr.4 din 03 ianuarie 2006 pe o perioadă de un an*", aspect ce nu este relevant pentru justificarea realității cheltuielilor cu serviciile de agenție.

Potrivit celor prezentate se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de lei aferent cheltuielilor cu serviciile de management și de agenție comercială în sumă de lei, aferente perioadei septembrie 2005 - decembrie 2007.

**3. Referitor la suma de lei, reprezentând:
impozit pe profit;
majorări și penalități de întârziere aferente impozitului**

pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra impozitului pe profit și accesoriilor aferente în condițiile în care prin contestația nu este motivată.

În fapt, s-a calculat în sarcina societății diferență de **impozit pe profit suplimentar în sumă de lei și accesorii aferente** ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu comisioanele și onorariile pe luna august 2004, a cheltuielilor cu diverse servicii pe perioada iulie 2004 – iunie 2006, a cheltuielilor de protocol peste limita legală la sfârșitul anului 2004, accesorii pentru nedeclararea la termenele legale a impozitului pe profit pe trim.III 2004, trim.II și III 2008, impozit pe profit ca urmare a nedeclarării pe anul 2005, impozit pe profit și accesorii ca urmare a diferenței de impozit pe profit nedeclarată pe anul 2006, pentru care societatea nu aduce argumente.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căror:

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

a) motivele de fapt și de drept;"

coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării".

Potrivit prevederilor legale de mai sus și ținând cont de faptul că societatea deși contestă suma totală de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar nu aduce argumente pentru impozitul pe profit în sumă de lei iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste această sumă, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente în sumă de lei.

**4. Referitor la suma delei, reprezentând:
impozit pe profit pe anul 2008:
majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente,**

4.a) Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță și comision de agenție comercială în sumă de lei, pe anul 2008, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii de consultanță și de agenție comercială la calculul impozitului pe profit în condițiile în care din documentele prezentate nu se justifică realitatea și necesitatea prestării unor astfel de servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

Perioada verificată: ianuarie – mai 2008.

În fapt, pe perioada ianuarie – mai 2008, societatea a dedus la calculul impozitului pe profit, suma de lei reprezentând servicii de agenție comercială ce nu au fost acceptate la deducere de organele de inspecție fiscală pe motiv că nu au fost respectate prevederile art.21 alin.4 lit.m) și pct.48 din HG nr.44/2004 și au calculat impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente.

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

“(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”.

Potrivit pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“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.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Potrivit celor constatate societatea a înregistrat în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* cheltuieli cu serviciile de consultanță și de agenție comercială în baza **Contractului de agenție comercială**, respectiv nr.4 așa cum a fost stabilit prin actul adițional, și a Actului adițional, valabil pe anul 2008, încheiat cu SC CA SRL.

Așa cum s-a analizat și la cap.A pct.2 din decizie contractul de agenție comercială are ca obiect negocierea de contracte de vânzare-cumpărare de către Agent, în contul și în numele Principalului, și promovarea produselor Principalului în teritoriu sau pe segmentul de piață alocat și extinderea afacerii acestuia, prin care Agentul se obligă să comercializeze produsele în conformitate cu planul de marketing pus la dispoziție de către Principal în schimbul unui comision lunar *“până la limita maximă de 10% din valoarea vânzărilor realizate.”* În cadrul acestui contract SC A SRL are calitatea de Principal iar SC CA SRL are calitatea de Agent.

În justificarea serviciilor prestate societatea a prezentat Rapoarte de activitate lunare pe perioada ianuarie-mai 2008 întocmite pe același model, din care rezultă aceleași activități prezentate la analiza serviciilor prestate pe perioada 2005 – 2007.

La rapoartele prezentate nu sunt anexate documente denumite *“Minută de negociere”* de stabilire a comisionului lunar aferent vânzărilor efectuate.

În ceea ce privește personalul angajat care a prestat aceste servicii din procesul verbal încheiat la data de 15.09.2009 la SC CA SRL a rezultat că în anul 2008 societatea a avut un singur angajat, pe B V în funcția de reprezentant comercial cu normă de 4ore/zi, care, pe perioada 01.01. – 30.05.2008, avea funcția de Director de vânzări la SC A SRL.

Potrivit celor de mai sus se reține că documentele prezentate constând în contract de agenție comercială și act adițional la acesta și rapoartele de activitate încheiate pe perioada ianuarie – mai 2008 nu justifică prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii .

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli cu serviciile de consultanță și agenție comercială.

4.b) Referitor la cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra acestor obligații fiscale, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere solicitările contestatoarei cu privire la influențarea impozitului pe profit la data de 31.12.2008 iar contestatoarea nu mai este în măsură să efectueze îndreptarea erorii pe perioada verificată.

Perioada verificată: anul 2008.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu prestările de servicii și a fost stabilită diferență suplimentară de impozit pe profit.

Prin contestație, societatea aduce argumente pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii neacceptate la deducere ce au fost analizate la cap.4.a) din decizie.

Totodată, societatea susține că în timpul verificării a sesizat organele de inspecție fiscală cu privire la faptul că, din eroare, societatea nu a înregistrat cheltuielile cu diferențele de curs valutar rezultate ca urmare a evaluării datoriilor în valută în sumă de lei pe anul 2008, fapt ce influențează baza de impunere a profitului în sensul că diminuează baza de impunere a profitului pe anul 2008 și, pe cale de consecință, și impozitul pe profit datorat.

De asemenea, contestatoarea a solicitat și recunoașterea în situația financiară pe anul 2008 a rezultatului reportat provenit din corectarea erorilor contabile aferente anului 2007, respectiv înregistrarea în contul 1174

“Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)” a diferentelor nefavorabile de curs valutar în sumă de lei aferente datoriilor bancare în valută.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au refuzat solicitarea societății.

În drept, art.94 alin.2 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată prevede că :

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la :

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului ; [...] “.

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...] “.

Față de aceste dispoziții legale se reține că în urma verificării pe anul 2008 în ceea ce privește impozitul pe profit și a emiterii deciziei de impunere, contestatoarea este în imposibilitatea îndreptării erorii materiale și depunerii unei declarații rectificative aferente acestei perioade nemaiputând astfel influența impozitul pe profit aferent unei perioade care a făcut obiectul inspecției fiscale pentru acest impozit, așa cum se prevede la art.82 alin.3, art.84 și art.86 alin.4 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

art.82

„[...] (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”

art.84

„Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.”

art.86 alin. 4

“(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art.82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.”

La art.90 alin.1 și 3 din același act normativ

“(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.”

De asemenea, prin Anexa2 „ INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", cod 14.13.01.01/a din Ordinul nr.80/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat" se prevede:

“Corectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor declarate eronat se face prin depunerea unei declarații fiscale rectificative, în condițiile legii.

ATENȚIE! Sumele înscrise în declarație nu cuprind diferențele de impozite și taxe stabilite prin actele de control.”

Iar la pct.1 din Anexa 2 “INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 710 "Declarație rectificativă", cod 14.13.01.00/r din Ordinul nr.1340/2009 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 710 "Declarație rectificativă", cod 14.13.01.00/r:

“1.Declarația rectificativă se utilizează pentru corectarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și stabilite de către plătitori prin autoimpunere sau cu regim de reținere la sursă, declarate în formularele 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", 102 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale" și 103 "Declarație privind accizele".

Atenție! Sumele înscrise în declarație nu cuprind diferențele de impozite, taxe și contribuții sociale stabilite prin actele de control.”

Ca urmare a celor prezentate mai sus și având în vedere prevederile art.109 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în care se precizează că „ La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere” se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația ca prin raportul de inspecție fiscală, să stabilească baza de

impunere aferentă impozitului pe profit pe anul 2008, luând în considerare toate documentele, informațiile și solicitările întemeiate prezentate de societate.

Potrivit celor de mai sus, pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale din perioada verificată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza și cheltuielile cu diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută neevidențiate de societate pe cheltuielile anului 2008, din eroare.

Astfel, regimul fiscal al cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente datoriilor în valută este reglementat la art.21 alin.3 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”

și la art.23 alin.2, 3 și 4 din același act normativ, care prevăd :

“(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.”

De asemenea, se reține că în ceea ce privește corectarea erorilor contabile pe anul 2007 și recunoașterea acestora în situația financiară la 31.12.2008 privind diferențele nefavorabile de curs valutar în sumă de lei aferente datoriilor bancare în valută evaluate la 31.12.2007 se vor avea în

vedere prevederile pct.63 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“63. - (1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

(5) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.”

cat și cele ale Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, prin adresa transmisă de organele de inspecție fiscală, se precizează că “[...] acestea au fost reflectate în anul 2008 pe seama rezultatului reportat, diminuând profitul reportat de la suma de lei la suma de lei”.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere că reconsiderarea cheltuielilor cu diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută în sumă de lei, este de natură a influența cuantumul impozitului pe profit pe anul 2008, precum și faptul că, din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, se va desființa decizia de impunere pentru suma impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2008 în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, să reverifice această perioadă și să

analizeze și cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de lei și în sumă de lei și în funcție de cele constatate, să stabilească situația fiscală pe anul 2008, a societății contestatoare.

B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

1. Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de lei și accesoriile aferente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță, agenție comercială și management în condițiile în care, fie nu au fost prezentate documente pentru justificarea prestării acestora, fie din documentele prezentate nu rezultă o delimitare concretă a serviciilor prestate față de serviciile de aceeași natură ce intră în sarcina consiliului director al societății contestatoare și nu se justifică realitatea prestării sau utilizării acestora în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: septembrie 2005 – mai 2008.

În fapt, societatea a dedus TVA în sumă de lei din facturi fiscale emise de SC B SRL, SC C SRL, SC AR SRL și SC CA SRL pentru servicii de consultanță, agenție comercială și management în baza facturilor fiscale emise de aceste societăți în baza contractelor de agenție comercială încheiate cu acestea.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de lei pe motiv că societatea nu face dovada că achiziția serviciilor a fost destinată pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În drept, potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2005 – 31.12.2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu data de 01.01.2007, art.145 alin.1 și 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Potrivit pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicarea art.145 din lege:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) **bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

b) *persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

c) *să nu depășească perioada prevăzută la [art. 147¹](#) alin. (2) din Codul fiscal.”*

Totodata, conform art.129 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță, agenție comercială și management societatea trebuie să facă dovada cu documente că acestea au fost efectiv prestate și utilizate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prevazute la art.126 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la cheltuielile de management pentru care societatea a dedus TVA, așa cum s-a analizat la capitolul A “*Impozit pe profit*” pct.2 societatea a încheiat **Contractul de prestări servicii** și Actele adiționale, cu valabilitate pe perioada 2006 – 2007, cu SC B SRL ce are ca obiect “**organizarea, monitorizarea și gestionarea activității sale, societății**”

De asemenea, au fost prezentate rapoarte de activitate la care nu sunt anexate alte documente din care să rezulte realitatea prestării, respectiv fișele de post anexate în dosar sunt datate 2008 și 2009 iar organigramele anexate nu au atașate înscrisuri din care să rezulte că au fost întrocmite de SC B SRL, nu este prezentat planul de afaceri pe anul 2006, convocări privind întâlnirile organizate și raportări privind discuțiile purtate, situația

privind indicatorii de service și factorii ce au influență asupra acestora, procedura de lucru la departamentul service.

Mai mult, personalul specializat de care a dispus SC B SRL în vederea realizării acestor servicii era reprezentat în principal din personalul angajat cu contract de muncă la SC A SRL și care își desfășura activitatea la SC B SRL pe bază de contract de muncă cu timp parțial iar prestările menționate în contract sunt identice cu cele prevăzute în atribuțiile Consiliului director al societății, așa cum s-a analizat la capitolul A pct.2 din decizie.

În aceste condiții, documentele prezentate nu asigură o delimitarea concretă a serviciilor efectuate de prestator față de aceleași servicii prevăzute în atribuțiunile Consiliului director al societății contestatoare și care să facă dovada necesității prestării unor astfel de servicii în vederea realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, în ceea ce privește perioada ianuarie – iulie 2006 societatea prezintă rapoarte de activitate și o serie de documente din care nu rezultă că serviciile au fost prestate efectiv de SC B SRL și au fost utilizate de SC A SRL în scopul realizării de operațiuni taxabile, iar pe perioada august 2006 – decembrie 2007 societatea nu a prezentat documente din care să rezulte prestarea efectivă în scopul operațiunilor taxabile a serviciilor de consultanță și management.

În ceea ce privește cheltuielile de consultanță și de agenție comercială pentru care societatea a dedus TVA, așa cum s-a analizat la cap.A "Impozit pe profit" pct.2, societatea a înregistrat în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" cheltuieli cu serviciile de consultanță, agenție comercială și management și a dedus TVA aferentă din facturile fiscale emise de cele patru societăți în baza contractelor de agenție comercială cu Actul adițional, valabil pe anul 2005, încheiat cu SC B SRL, cu Actele adiționale, valabile pe perioada 2006 – 2007, încheiate cu SC AR SRL, cu Actele adiționale, valabile pe perioada 2006 – 2007, încheiat cu SC C SRL și cu Actele adiționale valabil pe perioada 2006 – 2008, încheiate cu SC CA SRL.

Toate contractele de agenție comercială au ca obiect negocierea de contracte de vânzare-cumpărare de către Agent, în contul și în numele Principalului, și promovarea produselor Principalului în teritoriu sau pe segmentul de piață alocat și extinderea afacerii acestuia.

Așa cum s-a analizat la capitolul A. "*Impozit pe profit*" în justificarea serviciilor prestate societatea a prezentat Rapoarte de activitate și documente denumite "Minută de negociere", întocmite pe același model, indiferent de perioadă sau societatea prestatoare, cu prețuri de vânzare "*ce nu pot fi comparate întrucât procesele verbale de predare-primire anexate la rapoartele respective, conțin, în principal, denumirea dealer-ului, numele/denumirea utilizatorului, respectiv a clientului, datele de identificare a*

autoturismelor, nu și prețul de vânzare al autovehiculului în cauză, așa cum rezultă din procesul verbal din data de 18.09.2009 încheiat de organele de inspecție fiscală la SC A SRL, iar în ceea ce privește comisioanele înscrise în documentele denumite “minută de negociere” s-a constatat că în unele perioade, anumite societăți nu s-au încadrat în limita maximă prevăzută în contractele de agenție comercială.

Totodată, din instrumentarea efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că prestările servicii au fost efectuate cu personal specializat în promovarea vânzărilor de autovehicule, ce are calitatea de angajat cu contract de muncă la SC A SRL și care desfășoară și activitate cu timp parțial la una din cele patru societăți cu care sunt încheiate contractele de agenție comercială, de unde rezultă că aceleași persoane au desfășurat concomitent activitate la mai multe firme, în aceeași perioadă, iar realizarea prestărilor facturate a fost posibilă datorită pregătirii și experienței personalului angajat al SC A SRL și pe baza consultărilor permanente cu principalul.

Ca urmare, din cele prezentate rezultă că nu se justifică prestarea efectivă a acestor servicii și utilizarea acestora în scopul realizării de operațiuni impozabile.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă delei aferentă serviciilor de consultanță, de agenție comercială și management astfel că se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la TVA în sumă de lei și accesoriile aferente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor evidențiate în contul 207 “*Fondul comercial*” și în contul 471” *Cheltuieli înregistrate în avans*” în condițiile în care fie nu sunt prezentate documente, fie din documentele prezentate în susținere de societate nu rezultă realitatea prestării serviciilor și dacă acestea au fost utilizate în scopul impozabile.

Perioada verificată 2007 – 2008.

În fapt, pe perioada verificată societatea a dedus TVA în sumă de lei pentru servicii de agenție comercială și de marketing facturate de prestatori și evidențiate în contul 207 “*Fondul comercial*” și în contul 471” *Cheltuieli înregistrate în avans*”.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de lei pe motiv că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestării acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În drept, potrivit art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile”.

Potrivit pct. 45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea art.145 din lege:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodată, conform art.129 din același act normativ:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a TVA privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Ori, societatea a achiziționat servicii de agenție comercială în baza contractelor de agenție comercială prezentate la capitolul A pct.2 din decizie precum și servicii de marketing ce au fost evidențiate în conturile 207 *”Fondul comercial”* și 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”*.

În ceea ce privește **serviciile de marketing** achiziționate se reține că au fost prezentate două contracte:

Contractul de prestări servicii încheiat cu SC C SRL ce are ca obiect efectuarea unui **studiu de piață** referitor la imaginea /poziționarea /notorietatea produselor beneficiarului, percepția produselor, descoperirea unor noi piețe sau segmente de piață, segmentarea pieței, identificarea targetului și cota de piață, valabil pe anul 2008, prețul prestației fiind în funcție de complexitatea și durata lucrărilor efectuate și se stabilește prin minute de negociere.

La dosarul cauzei sunt anexate 12 rapoarte de activitate pe fiecare lună a anului 2008 din care rezultă că principalele activități desfășurate în

baza contractelor ar fi: *”metode de anchetă utilizate în cercetările de marketing. **Acestea sunt anchete de tip structurat, de natura chestionarelor***

Direct-Mystery shopping

Sau indirect –telefonice[...]

Lunar și trimestrial sunt elaborate rapoarte care centralizează datele furnizate de clienți pe perioade mai mari de timp și care sunt prezentate letric beneficiarului[...]

O altă concretizare a activității o reprezintă un studiu de piață care permite beneficiarului să obțină informații precise și indispensabile pentru a-i ușura deciziile de marketing [...], precum și activitățile constând în:

- studiu de piață 2007;
- plan de măsuri pentru creșterea loialității clienților;
- raport lunar- grad de mulțumire al clienților pe fiecare marcă de autovehicul;
- raport trimestrial - grad de mulțumire al clienților pe fiecare marcă de autovehicul.

Rapoartele lunare și trimestriale menționate, precum și documentele denumite “minută de negociere” prin care este stabilit “*comisionul convenit*” în sumă fixă nu sunt anexate la dosarul cauzei.

De asemenea este anexat un studiu de piață prin care se stabilește poziționarea pe piață, prezentarea mărcii, mărci concurente, configurarea promovării, marketing și comunicare și politica de discount-uri.

Din organigrama societății rezultă că societatea contestatoare dispune de compartiment de marketing iar departamentul de vânzări are ca atribuții și întocmirea planurilor de acțiune având în vedere elementele mixului de marketing care au stat la baza formulării strategiilor de vânzare.

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că societatea dispune de personal specializat în vânzări ce are atribuțiuni de serviciu privind **“elaborarea tematicilor care vor face obiectul chestionarelor Mystery shopping, telefon report și CSS, să elaboreze și să implementeze proceduri pentru creșterea gradului de satisfacție al clienților , etc.”**, așa cum rezultă din fișa postului pentru funcția de coordonator vânzări autovehicule comerciale.

De asemenea, din documente rezultă că in conformitate cu fișa postului cadru întocmită pentru funcțiile funcționar relații cu clienți cu atribuții responsabil customer satisfaction survey –CSS personalul are ca atribuții principale:

- “1. Contactează clienții telefonic pentru CSSA și raport telefonic;*
- 2. Contactează angajații telefonic pentru mystery shopping;*
- 3. Relații cu publicul – privind clienții, colaboratorii firmei”*

Potrivit celor de mai sus se reține că din documentele prezentate nu rezultă concret serviciile prestate și nu se poate efectua o delimitarea a

acestora având în vedere că aceleași atribuțiuni sunt prevăzute în fișele de post ale personalului angajat specializat în vânzări la SC A SRL, nefiind justificată realitatea prestării acestora în scopul de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește necesitatea acestor prestări în scopul realizării de operațiuni impozabile, se reține că SC A SRL nu aduce argumente în acest sens, în condițiile în care societatea dispune de compartiment de marketing și personal specializat sau cu atribuții de marketing.

Totodată, în susținerea contestației, se prezintă **Contractul de prestări servicii cu SC AR SRL** ce are ca obiect prestarea unor **servicii de marketing** constând în elaborarea planului de marketing, analizarea comportamentului consumatorului, analiza privind satisfacția și loialitatea clientului, analiza privind cererea pentru un produs sau serviciu, elaborarea conceptelor pentru lansarea unui produs nou conform cerințelor, analiza mixului de marketing (produs, preț, distribuție, promovare) și analiza impactului reclamelor sau campaniilor publicitare.

Pentru aceste servicii nu se prezintă documente din care să rezulte că au fost prestate și utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Ca urmare, pentru serviciile de marketing societatea fie nu prezintă documente, fie din documente prezentate nu se face dovada că aceste servicii au fost prestate și utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la serviciile de agenție comercială, documentele prezentate au fost analizate la cap.A pct.2 și pct.4.a) din decizie. Potrivit celor analizate la capitolele menționate mai sus se reține că vânzarea autoturismelor a fost efectuată în principal cu personalul specializat în promovarea vânzărilor de autovehicule ce avea calitatea de angajat cu contract de muncă la SC A SRL și care desfășura și activitate cu timp parțial de muncă la una din cele patru societăți, vânzările au fost efectuate pe baza consultărilor permanente cu SC A SRL, cu implicarea personală a administratorului, numărul personalului specializat al SC A SRL a crescut pe măsura dezvoltării pieței în timp ce numărul angajaților societăților prestatoare a rămas constant, unii dintre aceștia neavând specializarea necesară, fapt ce conduce la concluzia că obținerea cifrei de afaceri se datorează personalului specializat al SC A SRL.

Ca urmare, având în vedere cele prezentate în decizie atât pentru serviciile de marketing cât și pentru serviciile de agenție comercială rezultă că societatea fie nu a prezentat documente, fie din documentele prezentate nu rezultă realitatea și necesitatea prestării acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă prestărilor de servicii.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de lei.

Având în vedere cele prezentate la cap.B pct.1 și 2 din decizie prin care s-a respins contestația pentru TVA în sumă de lei și TVA în sumă de lei și potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente TVA.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.21 alin.3 lit.g), art.21 alin.4 lit.m), art.145(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.22, 45(4), 48, 52 din HG nr.44/2004, art 94 alin.2 și 3 din OG nr.92/2003, HG nr.394/12995, art.206 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, pct.12.1 din Ordinul 519/2005, coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, se:

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală **pentru suma de lei, reprezentând:**

impozit pe profit;

majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare a societății pe anul 2008 în vederea analizării cheltuielilor cu diferențele de curs valutar, ținând de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulate de SC A SRL ca neîntemeiată, **pentru suma de lei, reprezentând:**

impozit pe profit;

majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

TVA.

majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

