

Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de către terți

Prof. univ. dr. Radu Bufan

Facultatea de Drept și Științe Administrative
Universitatea de Vest din Timișoara

Rezumat: Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță și alte servicii ridică o serie de probleme în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor impuse la art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. și cele ale pct. 48 din Normele metodologice.

Lucrarea se concentrează de asemenea pe proba (dovada) prestării efective a serviciilor, o problemă în care detaliile aduse prin Norme nu sunt lămuritoare. Opinia autorului este că tipul de dovadă depinde de natura serviciului prestat. Dreptul fiscal nu poate stabili reguli de probă care nu sunt rezonabile ori sunt prea împovărătoare pentru contribuabil.

Cuvinte cheie: deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciilor, dovada prestării serviciilor

Summary: The fiscal deductibility of the management, advisory and other services raises a series of problems in order to fulfill the conditions prescribed, at art. 21 par. 4 lit. m) of the Fiscal Code and those mentioned in the Norms at point 48.

The paper defends the case of contracts concluded at a global level, by the mother companies, case in which the Romanian subsidiary will not be a contractor as such.

The paper is focused also on the evidence, the actual performance of the services, a matter in which the details of the Norms are not enough. The author's opinion is that the kind of evidence depends on the nature of the service. The fiscal law can not establish a rule of evidence which is not reasonable or too expensive to procure for the taxpayer.

Keywords: fiscal deductibility of services, evidence of services

Specializarea agenților economici în diferite domenii constituie rezultatul evoluției economice, al concurenței acerbe pentru competitivitate prin calitate ridicată și preț scăzut.

În urma acestei evoluții găsim deja, pe piața românească, societăți specializate în publicitate, în relații publice (PR), în catering, în organizări de evenimente etc., adică în lucrări pe care acum 10 ani fiecare le făcea *in house* și „după ureche”.

În acest context, dispozițiile fiscale legale și cele ale Normele metodologice pun următoarele condiții pentru a admite ca fiscal deductibile cheltuielile cu prestările de servicii:

- Art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc.: Sunt nedeductibile „cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu

pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc., serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

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

- (i) părțile implicate;

- (ii) natura serviciilor prestate;

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

Analizând aceste condiții se impun unele comentarii pertinente pentru majoritatea cazurilor întâlnite în practică.

1. Despre ce prestări de servicii este vorba?

Analizând textul lit. m) rezultă că de fapt condițiile pentru deductibilitate se referă la toate prestările de servicii, nu doar la cele de management, consultanță sau asistență, în baza sintagmei „sau alte prestări de servicii”.

Noțiunea de „prestări de servicii” are un sens strict, al unui raport juridic în care o parte are obligația „de a face”, și nu în sensul larg din materia TVA conform căruia tot ce nu este livrare de bunuri constituie prestare de servicii.

În consecință, pentru orice prestare de servicii este necesară îndeplinirea condițiilor prescrise de lege.

În plus, în materia serviciilor prestate contribuabililor de persoane afiliate trebuie verificată respectarea principiului lungimii de braț, și această condiție se impune nu numai pentru nerezidenți, cum se dispune la pct. 49 din Norme, ci și pentru rezidenți. Concluzia rezultă din modificarea – prin Legea nr. 76/2010 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 109/2009 – a dispozițiilor art. 11 alin. (2) C. fisc.

Analizând dispozițiile pct. 48 din Normele metodologice reținem că nu se cere existența unor contracte pentru serviciile cu caracter ocazional, dându-se ca exemplu întreținerea și repararea activelor, serviciile de comunicații, transport.

În primul rând, este dificil de delimitat ceea ce este ocazional; atunci când a definit „ocazionalul”, legiuitorul a făcut-o cu scop special, spre exemplu în materie de TVA unde operațiunile ocazionale sunt limitate la una singură pe an.

Considerăm că „ocazional” se poate delimita doar de la caz la caz, raportat la numărul de operațiuni de același gen ale contribuabilului, dar și la obiceiurile și formele de comerț generalizate ale pieței.

Spre exemplu, dacă se expediază zilnic plicuri printr-o firmă de curierat sau se face transport de persoane cu aceeași societate de taxiuri, obiceiurile comerciale (un soi de cutumă) nu impun încheierea unui contract cu acel prestator. Acest fapt confirmă că dreptul fiscal trebuie să se adapteze formelor și rigorilor comerțului deoarece trebuie să constituie un stimulent și nu o frână a activităților economice licite.

Un alt element neprevăzut de norme, dar care se impune logic este cel al cuantumului prestației. La reparații sau întreținere a activelor, în cazul în care serviciile sunt de valori mari și privesc active esențiale, „cutuma” comercială cere, dimpotrivă, un contract în formă scrisă, pentru a reflecta în special obligația de garanție a prestatorului pentru calitatea lucrărilor.

Concluzia ce se desprinde din cele arătate este aceea că normele metodologice nu constituie un reper suficient pentru detalierea dispozițiilor cu putere de lege ale art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc.

2. Condiția existenței unui contract

Existența contractelor dintre beneficiar și prestator este impusă nu de regimul fiscal, ci, în primul rând, la contractele ce au o bază reală și nu simulată, de cerința cunoașterii cu exactitate a drepturilor și obligațiilor părților, care, în raporturile juridice de o anumită importanță, se concretizează în înscrisuri a căror respectare este esențială pentru viața economică.

Sunt însă cazuri, în special în epoca actuală a globalizării, când nu se încheie contracte între prestator și beneficiarii din diferite țări, care sunt filialele aceleiași multinaționale, ci direct de către prestator cu multinaționala.

Este vorba despre filialele unei societăți multinaționale, prezente în mai multe țări și care contractează serviciile prin societatea mamă, cu un singur prestator, pentru toate societățile grupului. Încheierea unui singur contract se justifică atât prin asigurarea aceleiași calități a serviciilor, pentru toate societățile grupului, dar și printr-un preț unitar mai bun ce se poate obține când se contractează un volum mai mare de servicii.

În aceste cazuri nu vor exista contracte între prestatori și societate fiică din România, iar societatea mamă va refactura o parte din prețul plătit „global” și către societatea din România.

Pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, trebuie ca ele să fie făcute în scopul obținerii (realizării) de venituri, așa cum dispune principiul afirmat la art. 19 și art. 21 C. fisc.

Pentru a surmonta dificila problemă a lipsei contractului și a demonstra că aceste cheltuieli sunt făcute „în scopul activităților desfășurate”, considerăm că, deși nu vor fi încheiate contracte cu filiala din România, trebuie să existe documente care să ateste modul de împărțire/divizare a serviciilor furnizate (juridic) „centrului” pentru fiecare perioadă fiscală.

Spre exemplu, astfel de documente sunt situații centralizatoare întocmite de către societatea mamă din cadrul grupului de firme, în care este defalcat contractul „global” pe filiale, arătându-se criteriul utilizat pentru repartizarea prețului (număr de personal, capacitate instalată etc.).

În toate aceste cazuri, deși conform regulilor dreptului comercial român, contractul are sens de act juridic (*negotium iuris*), ceea ce impune legea fiscală este forma scrisă a contractelor ca mijloc de probă (*instrumentum probationis*); cel puțin așa rezultă din contextul în care este situată expresia „contracte încheiate”. Evident, interpretarea sistematică, raportată și la prevederile detaliate ale pct. 48 din Norme conduce la aceeași concluzie.

Un argument în favoarea acestui mod de interpretare și aplicare a dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. m) poate fi tras din interpretarea sistematică cu alte dispoziții ale Codului fiscal și anume cele ale art. 29 alin (3).

Art. 29 alin. (3), care privește determinarea profitului unui sediu permanent situat în România al unei persoane juridice străine, dispune în teza 2 următoarele:

„Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent, utilizând regulile prețurilor de transfer.”

Așadar, în ipoteza probabilă în care societatea străină nu avea contract și nu factura către sediul său permanent – de regulă o entitate fără personalitate juridică –, este suficientă prezentarea dovezilor care să ateste criteriile după care cheltuielile sunt alocate sediului permanent; considerăm că din text se subînțelege că, în cazul existenței facturii, aceleași dovezi trebuie atașate acelei facturi, deoarece principiul enunțat la alin. (2) al aceluiași art. 29 dispune că trebuie respectate regulile generale ale Cap. II din Titlul II și că „numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile”.

În concluzie, esențial este a se dovedi cu documente justificative adecvate atât cheltuiala efectivă a societății străine, cât și criteriile de alocare utilizate.

Deoarece *ubi eadem ratio, eadem solutio esse debet*, considerăm că aceleași elemente trebuie probate și în cazul în care relația se stabilește între societatea mamă străină și filiala sa din România. Întrucât cheltuielile deductibile sunt numai cele „afere” veniturilor, important nu este să existe un contract, ci să se probeze că acele cheltuieli sunt plasate în sarcina filialei din România pe criterii raționale, rezonabile și cu respectarea dispozițiilor privind prețurile de transfer.

Ceea ce nu prevede explicit art. 21 alin. (4) lit. m) prevede art. 29 alin. (3); textele fiind situate în același titlu al Codului fiscal, având ca obiect determinarea profitului impozabil pe aceleași baze și principii, aplicarea analogiei este perfect justificată.

3. Necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate

Această condiție este pusă pentru a evita „apelul” la servicii prin care se transferă de fapt valoarea în folosul participanților la persoana juridică (acționari, asociați), adică la servicii nenesesare, care sunt prestate doar „pe hârtie” etc.

a) Condiția nu poate de fapt să fie nici justificată și nici verificată de către niciun organ de control; a aprecia asupra necesității unui serviciu contractat înseamnă a încălca principiul libertății de gestiune a agentului economic.

Este unanim admis că libertatea de gestiune conține următoarele drepturi:

- Dreptul de a-și diminua sarcina fiscală, contribuabilul evitând să creeze materie impozabilă; aceasta înseamnă că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit. Spre exemplu, în perioada de lansare a unui produs nou, sau a lichidării unor stocuri, întreprinzătorul, deși putea vinde produsele la un preț superior costurilor aferente, decide să le vândă fără profit sau chiar în pierdere, pentru a determina un anumit interes al cumpărătorilor, pentru a-și promova marca, pentru a fixa imaginea produsului în comportamentul consumatorului sau pur și simplu pentru că așa consideră el.

- Dreptul de a opta în favoarea soluției care generează cel mai mic impozit¹.

- Dreptul de a greși. Este admis că, în afaceri, fiecare întreprinzător are dreptul imprescriptibil de a face erori, de a se implica în afaceri inerente soldate cu pierderi, rezultate economice negative etc.

Aceasta înseamnă că un contribuabil poate contracta orice servicii ce au „legătură” cu „scopul activităților desfășurate”, însă analiza este atât de grosieră încât nu servește la nimic. Putem afirma că nu sunt necesare servicii de instruire în șlefuirea diamantelor la o societate din industria de cabluri auto (ceea ce este aproape exclus), dar nimeni nu are dreptul de a aprecia că nu sunt necesare servicii de consultanță juridică oricărei entități sau persoane fizice, servicii de instruire în informatică, servicii de finisare – chiar fanteziste – ale unor clădiri de birouri etc.

Cu alte cuvinte, condiția este utilă doar când se observă cu ochiul liber că suntem în prezența unei cheltuieli ce nu poate conduce nici măcar teoretic la obținerea unor venituri, caz în care ar fi suficientă regula generală pusă de art. 21 alin. (1) C. fisc.

b) Considerăm că se poate cere dovedirea necesității unor servicii față de posibilitățile interne ale societății, servicii fără de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de către acționariatul acesteia. Trebuie observat că, din ce în ce mai mult, pentru a se putea concentra asupra afacerii principale, societățile își externalizează anumite servicii care fuseseră până atunci prestate *in house* (*outsourcing*); în acest caz, considerăm că necesitatea serviciilor se prezumă.

Pentru exemplificare, ne întrebăm cum poate o societate comercială să probeze necesitatea angajării unor servicii de management și consultanță care nu sunt obligații legale, spre exemplu cele de auditare a conturilor anuale.

¹ „În prezența a două tehnici juridice, a căror finalitate este identică, este licit să opereze o alegere în funcție de fiscalitate” – răspuns ministerial publicat în Jurnalul Oficial al Dezbatărilor Adunării Naționale, 25 aprilie 1970, citat de P. Serlouten, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, Paris, 2001, 2^{ème} éd., p. 24.

În primul rând, creșterea complexității și specializării unor activități necesare menținerii afacerii implică apelul la consultanță externă, cum ar fi:

- marketingul unor produse specifice (studii de piață, metode noi de vânzare etc.);
- intrarea în vigoare a legislației comunitare.

Pe un plan mai larg, societățile comerciale pot recurge la servicii de management și consultanță din motive viabile, cum ar fi:

- pentru a evita pierderile și riscurile în condițiile crizei actuale;
- pentru a-și restructura/reabilita activitatea;
- pentru a-și îmbunătăți calitatea activității;
- pentru a se dezvolta pe o poziție de piață superioară;
- pentru a-și instrui personalul etc.

În cazul a) necesitatea serviciilor poate fi mai ușor dovedită, pe când în ipoteza b) prestarea serviciilor poate fi considerată uneori un „lux”, deci neneesară, deoarece doar în viitor se poate dovedi că prin acumulări calitative, patentate de către consultanți, activitatea beneficiarului serviciilor a crescut și calitativ (preț al produselor mai ridicat, volum mai mare de vânzări etc.); o astfel de abordare constituie o interpretare excesivă față de scopul legii.

4. Proba prestării efective a serviciilor

Legea română, inclusiv Normele metodologice, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

Caracterul explicativ și nu limitativ al normelor menționate la pct. 48 din Normele de aplicare a art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. își are explicația în marea diversitate a serviciilor de consultanță, management etc. diversitate și specificitate, care impune ca probele solicitate de către fisc să fie dintre cele care pot fi produse de către contribuabil.

Probele trebuie deci să fie adecvate specificului activității desfășurate.

a) Pentru activitățile materializate în rapoarte și studii (evaluări, analize, studii de fezabilitate etc.), sau în lucrări de reparații, construcții etc. normele consideră că prezentarea respectivelor situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale și eventual a unui proces verbal de recepție prezumă prestarea efectivă a serviciului, fără a mai analiza corelația dintre prețul plătit și volumul de muncă încorporat în acel raport. Controlul nivelului prețurilor este impus la pct. 49 din Normele de aplicare a art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc., numai în cazul în care se aplică regulile prețurilor de transfer, conform dispozițiilor art. 11 alin. (2) C. fisc. care, în general, sunt conforme liniilor directoare ale OCDE.

Neamestecul fiscului în analiza concordanței dintre raportul întocmit și cantitatea/tarifele aferente muncii depuse constituie o reflectare a principiului libertății de gestiune (management) sau al non-imixtiunii în gestiune care interzice administrației fiscale

să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii²; spre exemplu, opțiunea acesteia de a apela la un credit bancar cu dobândă fiscală deductibilă, deși ar fi avut fonduri proprii suficiente³.

Ceea ce dorim să spunem este că nici măcar prezentarea documentelor descrise la pct. 48 din Normele metodologice nu oferă garanția prestării unor servicii la prețul de piață, care trebuie dovedit altfel; deci dovada prestării efective a serviciului nu înseamnă automat și dovada că nu s-a făcut transfer de valoare fără echivalent în favoarea prestatorului, dacă acesta este o entitate afiliată beneficiarului [definiția afilierii se găsește la art. 7 alin. (1) pct. 21 C. fisc.].

b) Deși pare teoretic simplu, uneori chiar la cele mai justificate și reale servicii, aceste probe nu pot fi făcute cu documentele tip pe care le indică normele.

Prin specific, unele servicii pot fi prestate nu doar în România, ci mai ales în străinătate sau între țara prestatorului și România (de exemplu, în telecomunicații).

Aceste servicii presupun mai ales obligații „de rezultat” și nu obligații „de diligență”, caz în care nu sunt relevante numărul de ore lucrate, timpul afectat serviciilor etc. În cazul serviciilor „de rezultat”, dacă serviciile constau în transmiterea de date, exploatarea unor aplicații *software* complicate, decontări intra-grup etc., este foarte greu să se consemneze cu regularitate în documente prestarea serviciilor de acest gen și este chiar în afara uzanțelor comerciale. Dovada prestării serviciilor constă chiar în realizarea „tranzacțiilor” (*lato sensu*) pentru care funcționează schemele de operare, de transmisiuni etc., fiind eventual editabile pe suport hârtie doar rapoartele de realizare a acestor operațiuni.

La obligații concretizate în studii de fezabilitate, proiecte, studii de piață dovada este mai ușor de făcut, însă evoluția vieții comerciale face ca tot mai des să apară servicii care nu se pot concretiza în modalități de probă „clasificate” în acest tip.

Evoluția întregii culturi a administrației afacerilor este, de la consemnarea pe suport hârtie (*hard copy*) a unor situații de fapt, către consemnarea acestora în înregistrări electronice tip, în scheme codificate, dar simplificate de ofertă și de acceptare, în care până și semnătura se „economisește”, devenind „electronică”.

În acest context, mijloacele „corespunzătoare”, „altele” decât cele expres arătate, devin în fapt mijloace alternative, specifice uzanțelor comerciale din domeniul respectiv.

De aceea, ceea ce este acceptat în mod uzual de către dreptul comercial ca mijloc de probă trebuie să fie acceptat și de către dreptul fiscal.

c) Cu referire la serviciile „intelectuale” în special, în cazurile în care însă activitatea de consultanță, de management sau de servicii de natură asemănătoare nu se materializează în rapoarte sau studii, proba trebuie făcută în funcție de particularitățile fiecărei activități.

Cazul cel mai frecvent întâlnit în practică este cel al persoanelor detașate în România de către firma mamă, care sunt plătite în statul de origine, dar își exercită o mare parte din activitate conducând efectiv societatea fiică din România, iar o parte a cheltuielilor ocazionate este refacturată de către firma mamă asupra filialei sale din România.

² P. Serlooten, *op. cit.*, p. 24

³ Hotărârea Consiliului de Stat francez din 20 decembrie 1963, *Revue de Droit Fiscal* nr. 13/1964, citată de G. Ripert, R. Roblot, *Traite de droit commercial*, tome 3; P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, Paris, 1997, 5ème éd., p. 90.

Analizând mai în detaliu activitatea acestor persoane în speța de față, distingem câteva categorii de situații astfel:

1. Persoane mandatate să reprezinte societatea în relațiile cu terții.

Pentru aceste persoane probele vor putea fi făcute relativ simplu, deoarece acestea au angajat/reprezentat societatea din România în relațiile cu terții, utilizând documente cum ar fi:

- fișa specimenelor de semnături de la bănci;
- actele de control încheiate de către diverse autorități și semnate de către acești detașați în numele societății (mediu, muncă, fisc etc.);
- contractele încheiate de societate cu clienții/furnizorii;
- contractele de muncă și deciziile de desfacere a contractelor de muncă;
- procuri speciale conferite de către administratorul societății în vederea reprezentării și angajării în relații juridice, economice, de muncă a societății.

Suplimentar față de actele ce pot fi produse în formă scrisă tradițională, există corespondența „comercială” (*lato sensu*) și anume e-mail-uri adresate partenerilor comerciali sau specialiștilor din societatea mamă cărora li se raportează sau li se cer soluții și îndrumări și care beneficiază de valoarea probatorie a înscrisurilor.

În ce privește activitatea de conducere a societății de către aceste persoane, proba prestării efective a serviciilor se poate face, printre altele, cu:

- statele de plată semnate;
- deciziile interne (de exemplu, numirea comisiei de inventariere);
- semnătura pe bonurile de consum;
- semnătura pe referatele interne pentru achiziții;
- registrele AGA și CA.

Considerăm că, odată făcută proba prestării efective a serviciilor, organul de inspecție nu are căderea de a analiza raportul dintre serviciile prestate și prețul plătit, deoarece legea (Normele) renunță expres la această probă, prin considerarea ca suficiente a rapoartelor și studiilor în cazul în care acestea există.

Chiar dacă prestația este efectuată de către societatea mamă prin proprii ei salariați, nu se impune verificarea nivelului prețurilor dacă au fost refacturate cheltuielile efective, adică, de exemplu, costurile salariale înregistrate la societatea mamă. Aceasta deoarece se poate prezuma că acea societate își plătește salariații la prețuri de piață, nefiind recuperate de la societățile din grup.

2. Probleme diferite se pun cu referire la acele persoane detașate pe posturi de conducere a unor compartimente, pe posturi de coordonare a unor activități sau de execuție propriu-zisă a unor sarcini complexe, sau care presupun cunoașterea programelor, procedurilor și standardelor societății mamă, de exemplu: specialiști în implementarea și exploatarea anumitor programe informatice, specialiști în logistică, în exploatarea anumitor utilaje și instalații complexe automatizate etc.

De regulă, acest tip de personal are pregătire superioară și o anumită specializare pentru respectiva operațiune și se găsește zilnic sau periodic în fabrică/secție, executând personal anumite operațiuni, coordonând echipe de lucrători etc., însă fără a reprezenta societatea și fără a lăsa urme scrise, documente semnate etc.

Dacă în faza judiciară a unei acțiuni împotriva deciziei de impunere se pot aduce martori fără discuție, considerăm că este util ca și în faza contestației să fie admise declarații ale personalului român care să ateste prezența cu regularitate în societate a acestor persoane, precum și calitatea aparentă în care ele acționau.

De aceea, Normele fac referire, în finalul enumerării exemplificative de la pct. 48 și la „alte materiale corespunzătoare”, deoarece în funcție de specificul situației trebuie prezentate acele probe care pot fi efectiv produse și nu unele inventate.

În toate cazurile, orice urmă scrisă lăsată de activitatea acestor specialiști „direct productivi” trebuie colectată, inclusiv e-mail-urile lor și însoțite de organigrama societății, fișa postului contrasemnată de către aceștia etc.

d) Alt tip de probleme se pune pentru activități de consultanță și management care nu se desfășoară în majoritatea timpului în România, la sediul social sau la punctele de lucru ale societății române, ci este realizată/acordată în cea mai mare parte sau exclusiv de la distanță, utilizând mijloacele electronice de comunicare.

Spre exemplu, în cazul organizării necesare unei lucrări câștigate printr-o licitație de către societatea română, pregătirea și planificarea resurselor, etapizarea, bugetarea etc. pot fi făcute din străinătate, în special în cazul în care sunt necesare și alte resurse umane și materiale din grup a căror disponibilitate este mai bine apreciată la nivelul grupului.

Există și activitatea de consultanță care se acordă zilnic, prin telefon/e-mail, în cazurile în care apar probleme operative (defecțiuni la instalații, necorelări în raportările către grup, probleme „tehnice” noi, de exemplu, consultanța în materia legislației statului societății mamă etc.).

Toate aceste activități trebuie apreciate, din perspectiva verificării condiției prestării efective prin prisma solicitării unor probe care se pot produce în mod natural, fără ca prestatorul să fie obligat să confecționeze în mod special anumite probe care ar lua timp disproporționat de mult în raport cu timpul alocat prestării efective a serviciului.

e) Legea română suferă încă de boala colecționării de documente în exces și cu costuri administrative considerabile: de exemplu, pentru decontarea cheltuielilor sunt necesare documente justificative, de exemplu, bonurile de combustibil care după un timp devin ilizibile nu conferă o siguranță că aparțin celui ce le decontează etc.

Soluția și viitorul sunt în sensul de a accepta anumite baremuri/paușal chiar la cheltuielile de transport și cazare, așa cum se acceptă și la diurnă, precum și adaptarea unor modalități centralizate de decontare cu societatea beneficiară (de exemplu, facturi/abonament la stațiile de combustibili, la hotel etc.) verificabile prin mijloace electronice.

Considerăm că probele trebuie să fie apte de a servi două obiective:

- să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a permite aprecierea legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului;

- să nu încarce excesiv cu sarcini administrative personalul contribuabilului și al prestatorului.

În concordanță cu aceste obiective poate fi adus ca argument convingător principiul comunitar al proporționalității; acesta impune ca măsurile adoptate de către state să nu fie excesive raportat la scopul ce trebuie atins și dimpotrivă, să fie de un grad cât mai scăzut de constrângere.

Acțiunile Comunităților sunt proporționale numai în măsura în care sunt potrivite și necesare pentru atingerea scopurilor Tratatului. Totodată, împovărarea statelor membre în obținerea unui rezultat trebuie să fie într-un raport echitabil cu obiectivele preconizate. În același timp, principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare. Forma acțiunii comunitare va fi atât de simplă pe cât o permite realizarea adecvată a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Comunitatea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil trebuie preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate⁴.

⁴ R. Bufan, M. Șt. Minea, *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 80.