

Tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor de management și consultanță

Conf. univ. dr. Delia DAVID

Universitatea de Vest „Vasile Goldiș” din Arad

Abstract

This paper aims to analyse the accounting and tax treatment of consulting and management expenses, taking into account both national legal regulations and the aspects highlighted in the case law of the Court of Justice of the European Union. This topic continues to be a topic of discussion among accounting professionals, especially after the amendments made to the Fiscal Code in 2016, when the general principle of deducting consulting and management expenses was redefined.

Keywords: deductible expenses, national regulations, case law, accounts in accounting

Termeni-cheie: cheltuieli deductibile, reglementări naționale, jurisprudență, conturi contabile

Clasificare JEL: L84, M41, M48, M49, K34

To cite this article: David, D. (2025), *Tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor de management și consultanță*, CECCAR Business Review, N° 5, pp. 27-36, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2025.05.04>

1. Introducere

Odată cu modificările care au intervenit asupra Codului fiscal în anul 2016, s-a redefinit principiul general privind deducerea cheltuielilor de consultanță. Acest fapt a influențat, în anumite cazuri, percepția mediului de afaceri, considerându-se că este vorba despre o relaxare în analiza lor. Astfel, unele entități au fost și sunt tentate să considere că nu mai este necesară existența documentelor justificative care se solicitau în mod explicat până în anul 2016 în vederea obținerii deductibilității lor, iar acest fapt creează încă o serie de discuții legate de tratamentul fiscal al acestora.

Considerăm că este important ca fiecare entitate să analizeze și să clasifice corect cheltuielile de management și consultanță, ținând cont de prevederile contractuale și de natura serviciilor efectiv prestate.

Managementul este un ansamblu de activități prin care întreprinderile organizează și direcționează fluxul de lucru, operațiunile și angajații pentru a-și îndeplini obiectivele (Staff, 2024). Toate cheltuielile asociate acestor tipuri de activități se vor include în categoria cheltuielilor de management.

Conform definiției din DEX (<https://dexonline.ro/definitie/consultan%C8%9B%C4%83>), *consultanța* reprezintă activitatea depusă de un consultant. *Consultantul* este specialistul care oferă opinii și concluzii în chestiuni care privesc specialitatea sa (<https://dexonline.ro/definitie/consultant>). Pornind de la aceste definiții, adaptate la specificul unei entități, considerăm că *activitatea de consultanță* reprezintă servicii profesionale și de expertiză în diferite arii de activitate, incluzând livrabile bine definite și servicii prestate de specialiști.

Aceste activități, concretizate în livrabile, cuantificate în unități monetare, sunt înregistrate în contabilitate având la bază un document justificativ, potrivit art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată,

cu modificările și completările ulterioare: „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Motivația alegerii acestei teme are la bază următoarele aspecte: apariția Ordinului ministrului finanțelor nr. 2.649/2023 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, prin care sunt introduse două conturi contabile pentru reflectarea separată în contabilitate a cheltuielilor de management și consultanță, modalitatea diferită de interpretare și aplicare a reglementărilor contabile și fiscale specifice speței de către contribuabilii din România, precum și faptul că deductibilitatea acestor cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată aferentă sunt analizate în mod riguros în cadrul inspecțiilor fiscale.

Ținând cont de cele prezentate mai sus, ne propunem ca în lucrarea de față să analizăm tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor de management și consultanță având în vedere reglementările legale naționale, dar și aspecte evidențiate în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE).

2. Revizuirea literaturii de specialitate

În literatura de specialitate putem observa câteva abordări, unele cu referire directă sau indirectă, legate de această temă, dar și rolul edificator al interpretărilor făcute de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în diferite litigii având ca obiect tratamentul fiscal aplicat sumelor cheltuite cu titlu de consultanță.

Tanzi și Zee (2001) aduc în discuție faptul că înființarea unui sistem fiscal eficient și echitabil nu este simplu de realizat, în special pentru țările în curs de dezvoltare care doresc să se integreze în economia internațională. Guvernele aleg să dezvolte cel mai adesea sisteme fiscale care le permit să exploateze orice opțiuni disponibile, mai degrabă decât să stabilească sisteme fiscale raționale, moderne și eficiente. În doctrină este acceptat faptul că sistemele fiscale îi permit unui contribuabil să analizeze spectrul normativ, de cele mai multe ori prin utilizarea unui consultant fiscal, care să-i ofere diferite soluții de implementare a politicii sale economice și fiscale.

Kagan (2023) subliniază faptul că orice cheltuială efectuată în cadrul unei afaceri este suportată prin costuri în cursul obișnuit al activității, aceasta fiind urmărită din punctul de vedere al tratamentului fiscal. Necesitatea efectuării anumitor tipuri de cheltuieli de consultanță înseamnă că ele sunt adecvate aceluia model de afacere, fiind posibil ca un antreprenor să nu se poată gestiona fără a face cheltuieli de acest tip.

Procesul de digitalizare este asociat cu provocări majore care se manifestă și în domeniul fiscal, respectiv al taxelor care guvernează în prezent afacerile internaționale (Șaguna și Tofan, 2010).

În Ghidul OECD (2014) se prezintă faptul că plătitorii de impozite și taxe folosesc diferite metode și mecanisme prin care este justificată deductibilitatea cheltuielilor, acest subiect fiind chiar mai important decât tratamentul aplicat în relația cu părțile afiliate.

La calculul rezultatului fiscal, plătitorii de impozit pe profit au tendința de a include cheltuielile realizate în categoria celor deductibile într-un număr cât mai mare, deși nu toate cheltuielile sunt implicit deductibile din punct de vedere fiscal (Costaș, 2021).

Bufan (2018) evidențiază importanța pe care o are dovada prestării efective a serviciilor de management și consultanță, acest aspect nefiind explicitat în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

3. Tratamentul contabil al cheltuielilor de management și consultanță

Pentru a evidenția distinct în contabilitate cheltuielile de management și consultanță, OMF nr. 2.649/2023 introduce două conturi contabile, fără însă să ofere o definiție clară a acestora.

Deoarece legislația nu face referire la definirea acestor tipuri de cheltuieli, trebuie să se aibă în vedere principiile generale de raportare financiară conform cărora contabilizarea elementelor în contul de profit și pierdere se face ținând cont de fondul economic al tranzacției.

Această delimitare a cheltuielilor ridică o serie de întrebări legate de aplicarea raționamentului profesional. Dacă ne referim la contracte care vizează managementul unor activități din cadrul entității economice (managementul trezoreriei sau management financiar-contabil), este posibil să se interpreteze că acestea ar putea fi contabilizate în aceeași categorie de cheltuieli de management ca și cheltuielile aferente contractelor încheiate cu membrii consiliului de administrație ai entității economice. În această situație considerăm că trebuie să se facă o analiză a cheltuielilor pentru a clarifica dacă pot fi asimilate cheltuielilor de personal, iar în caz contrar, să se efectueze o reclasificare a lor în contul 617 „Cheltuieli de management”.

De asemenea, în tratamentul contabil al cheltuielilor de management și consultanță trebuie să se țină seama și de prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora contribuabilul are obligația să justifice înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor de management și consultanță prin mențiuni în manualul de politici contabile, dar și în notele explicative la situațiile financiare.

✓ **Definirea lor în cadrul politicilor contabile.** Potrivit pct. 575 din reglementarea amintită, sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere: existența unui manual de politici contabile, existența unei proceduri de aplicare a acestui manual, conformitatea cu regulile contabile, asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile, respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor.

✓ **Prezentarea lor în notele explicative, care sunt parte a situațiilor financiare.** Reglementările contabile includ cerința de a prezenta în notele care însoțesc situațiile financiare informații referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate, inclusiv suma acestor tranzacții, natura relației cu părțile respective și alte informații privind aceste operațiuni. Astfel, conform pct. 482 alin. (1) din OMFP nr. 1.802/2014, „dacă o entitate a avut tranzacții cu părțile legate pe parcursul perioadelor acoperite de situațiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relației cu părțile legate, precum și informațiile cu privire la respectivele tranzacții și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare pentru ca utilizatorii să înțeleagă efectul potențial al relației asupra situațiilor financiare. [...] Prezentarea informațiilor trebuie să includă cel puțin: a) valoarea tranzacțiilor; b) valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, și: (i) termenii și condițiile acestora, inclusiv dacă sunt garantate, și natura contraprestației de decontat; și (ii) detalii privind garanțiile date sau primite”.

Delimitarea celor două categorii de cheltuieli conduce la o modalitate mai ușoară de preluare și analizare a lor de către autoritățile fiscale (inclusiv la analize de risc), iar în condițiile în care se doresc clarificări, în prezent se poate face o analiză mai aprofundată a informațiilor pentru contribuabilii mari și mijlocii, acestea fiind colectate prin raportarea SAF-T (Declarația informativă privind fișierul standard de control fiscal – Declarația informativă D406).

4. Tratamentul fiscal al cheltuielilor de management și consultanță

4.1. Influența asupra impozitului pe profit

Oportunitatea încheierii unui contract de consultanță/management se află la latitudinea fiecărei entități economice, în funcție de necesitățile care se nasc în cadrul activității pe care o desfășoară, cu respectarea condiției de optimizare a profitului. Necesitatea efectuării acestor tipuri de cheltuieli este stabilită de factorii decizionali ai entităților economice și orice apreciere legată de acest aspect al necesității înseamnă o încălcare a libertății lor de gestiune. De multe ori această condiție apare în discuție pentru a se evita „apelul la servicii prin care se transferă de fapt valoarea în folosul participanților la persoana juridică (acționari, asociați), adică la servicii nenecesare, care sunt prestate doar «pe hârtie» etc.” (Bufan, 2018). Totuși, în ceea ce privește tratamentul

deductibilității acestor cheltuieli, trebuie să se țină cont de prevederile legale în vigoare, respectiv art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar și de art. 73 „Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Reglementările privind impozitul pe profit nu fac referire la mijloacele de probă din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, datorită faptului că natura acestora este diversificată și fiecare situație are particularitatea ei. Cu privire la acest aspect vom reda câteva concluzii reprezentative formulate în diferite spețe similare de către instanțele judecătorești naționale.

În Decizia civilă a Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1.261/2014, pronunțată în Dosarul nr. 766/2/2013, se stipulează că „pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului”. În Sentința Curții de Apel București (Hotărârea nr. 5.054/2018), Curtea concluzionează că, „pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate”. Legiuitorul secundar a prevăzut că dovada prestării efective a acestor servicii poate fi realizată, cu caracter exemplificativ, prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare. Mai mult, în cadrul aceleiași hotărâri, Curtea reține că „aceste prevederi legale nu impun o formă ori un anumit tip de documente, ci enumeră strict cu titlu exemplificativ anumite documente care pot fi folosite în acest scop, permițând, în același timp, folosirea oricăror «alte materiale corespunzătoare» în justificarea prestării efective a serviciilor”.

Referitor la mijloacele de probă care stau la baza contractelor de management și consultanță, în Sentința Curții de Apel București (Hotărârea nr. 1.145/2020), Curtea susține că poate exista o gamă largă de mijloace de probă, inclusiv e-mailuri, minute ale unor ședințe etc., în funcție de specificul activității.

Remarcăm faptul că în prezent există o singură referire la cazurile de nedeductibilitate, respectiv la art. 25 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, care privește serviciile de management, consultanță, asistență sau altele de această natură prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia se realizează schimbul de informații și care sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale. Cele prezentate se aplică în cazul tranzacțiilor artificiale, calificate ca atare.

Așadar, din perspectiva impozitului pe profit suntem de părere că, pentru a putea fi considerate deductibile, cheltuielile de consultanță trebuie să aibă la bază un contract de prestări servicii, să poată fi dovedită necesitatea efectuării lor cu documente justificative adaptate la specificul activității desfășurate, să fie definite în cadrul politicilor contabile și să existe o detaliere a acestora în notele explicative la situațiile financiare ale entităților.

4.2. Influența asupra TVA

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect reglementat de titlul VII din Codul fiscal, prin transpunerea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Dreptul de deducere a TVA este una dintre cele mai importante reguli ale sistemului de TVA și asigură neutralitatea acestei taxe, orice persoană impozabilă care nu este consumator final având posibilitatea să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate activității sale economice cu drept de deducere.

Legat de situația contractelor de management și consultanță apare și tratamentul taxei pe valoarea adăugată aferente acestor cheltuieli de consultanță/management, respectiv respectarea reglementărilor naționale,

a art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dar și a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, relevante fiind prevederile art. 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE. Potrivit pct. 69 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, „justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.

Conform jurisprudenței CJUE, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este necesară existența unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate și ansamblul activității economice a persoanei impozabile. În Cauza C-153/17, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs împotriva Volkswagen Financial Services (UK) Ltd., Curtea a reiterat următoarele: „Reiese de asemenea dintr-o jurisprudență constantă a Curții că existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă un drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune că sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28 și jurisprudența citată)”.

Cu toate că din punctul de vedere al TVA nu este posibil să se utilizeze rezultatul unei reevaluări a impozitului pe profit pentru a refuza deducerea TVA pentru cheltuielile de management și consultanță efectuate de o entitate economică, trebuie să fie respectate prevederile legale menționate anterior, adică acestea să se regăsească în prețul de vânzare și în facturile aferente vânzărilor de produse finite, lucrări și servicii care fac obiectul ei de activitate și pe care le furnizează clienților săi.

4.3. Respectarea principiului valorii de piață

În acord cu prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, atunci când aceste cheltuieli de consultanță sau management au loc între persoane afiliate, trebuie să se verifice respectarea principiului valorii de piață.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele: metoda comparării prețurilor, metoda cost plus, metoda prețului de revânzare, metoda marjei nete, metoda împărțirii profitului sau orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

De asemenea, este incident și pct. 5 alin. (13) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în care se face următoarea precizare: „între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă”.

Ca atare, prin întocmirea dosarului de prețuri de transfer în acord cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, entitățile economice au posibilitatea să verifice dacă prețul practicat în relația cu societățile afiliate privind activitățile de management și consultanță respectă principiul valorii de piață.

5. Exemple privind tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor de management și consultanță

5.1. Exemplu privind prestarea de servicii de consultanță între societăți independente cu sediul în România

Societatea Alma SRL, având codul CAEN 2226 „Fabricarea altor produse din material plastic”, primește de la compania Tehnoconsult SRL, cu codul CAEN 7112 „Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”, o factură în sumă de 20.000 lei plus TVA 19% pentru servicii constând în consultanță:

- tehnologică: optimizarea parametrilor de extrudare/injecție – 9.000 lei;
- de mediu: evaluarea conformării cu legislația privind substanțele periculoase – 5.000 lei;
- în eficiența energetică: simulare de costuri pentru panouri fotovoltaice – 6.000 lei.

Vom analiza în continuare tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor de consultanță în contabilitatea societății Alma SRL, plătitoare de impozit pe profit, cu mențiunea că ambele entități implicate în tranzacție sunt înregistrate în scopuri de TVA.

✓ **Tratamentul contabil:**

20.000 lei	618	=	401	20.000 lei
	„Cheltuieli de consultanță”		„Furnizori”	
3.800 lei	4426	=	401	3.800 lei
	„TVA deductibilă”		„Furnizori”	

✓ **Tratamentul fiscal:**

a) Impozitul pe profit:

Potrivit art. 25 din Codul fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile dacă:

- sunt justificate prin documente: contract, factură, raport de activitate;
- sunt aferente desfășurării activității economice a firmei.

b) TVA:

Taxa de pe factură este deductibilă pentru beneficiar dacă serviciul este folosit pentru activități taxabile.

✓ **Situația în care achiziția se face de la nerezidenți:**

În cazul achiziției serviciilor de consultanță de la nerezidenți se aplică impozit pe venitul nerezidentului (16%), conform art. 224 din Codul fiscal, dacă nu este incidentă o convenție de evitare a dublei impuneri (cu certificat de rezidență fiscală valabil).

Tratamentul cheltuielilor de consultanță trebuie menționat în manualul de politici contabile, dar și în notele explicative la situațiile financiare, în acord cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014.

✓ **Riscuri fiscale și recomandări:**

• Lipsa documentelor justificative poate duce la reîncadrarea drept cheltuieli nedeductibile și la ajustarea TVA.

• În cazul în care consultanța se realizează pentru sume mari sau recurente, se recomandă o documentație solidă: contract, factură fiscală, care trebuie să corespundă valorii și perioadei din contract, raport de activitate/livrabil concret, esențial pentru a dovedi că serviciul a fost prestat efectiv (rapoarte scrise, proces-verbal de predare-primire, prezentări, grafice, sinteze de consultanță), e-mailuri și corespondența profesională, notele explicative privind rezultatele obținute, dovada utilizării serviciului concretizat în reducerea costurilor, eficiențizarea producției.

5.2. Exemplu privind prestarea de servicii de management și consultanță între societăți afiliate

Societatea Agrometal SRL, din România, a beneficiat de servicii de management și consultanță prestate de partea sa afiliată Roger AT, o societate din Italia. Între cele două entități există relații de afiliere așa cum sunt definite la art. 7 pct. 26 din Codul fiscal. Aceste servicii au fost împărțite în mai multe categorii, conform contractului încheiat între părți, după cum urmează:

- servicii financiare și administrative – 95.000 lei (19.000 euro);
- asigurarea managementului lanțului de aprovizionare, planificarea producției și logistică – 60.000 lei (12.000 euro);
- servicii IT (de exemplu, asistență ERP, mentenanța serverului, servicii de e-mail și arhivare documente) – 95.000 lei (19.000 euro).

Factura, în sumă de 250.000 lei (50.000 euro), a fost emisă în luna decembrie 2024.

Vom analiza în continuare tratamentul contabil și fiscal al cheltuielilor de management și consultanță în contabilitatea Agrometal SRL, plătitoare de impozit pe profit, cu mențiunea că ambele entități implicate în tranzacție sunt înregistrate în scopuri de TVA.

✓ **Tratamentul contabil:**

60.000 lei	617	=	401	60.000 lei
	„Cheltuieli de management”		„Furnizori”	
190.000 lei	618	=	401	190.000 lei
	„Cheltuieli de consultanță”		„Furnizori”	

Deoarece prestatorul de servicii este rezident într-o țară membră a UE, se va aplica regimul taxării inverse, potrivit art. 278 alin. (2) din Codul fiscal:

47.500 lei	4426	=	401	47.500 lei
	„TVA deductibilă”		„Furnizori”	

Tratamentul cheltuielilor de management și consultanță trebuie menționat în manualul de politici contabile, dar și în notele explicative la situațiile financiare, în acord cu prevederile OMFP nr. 1.802/2014.

✓ **Tratamentul fiscal:**

a) Impozitul pe profit:

În ceea ce privește relațiile cu afiliații, în cazul regimului de deductibilitate a cheltuielilor de management și consultanță trebuie să avem în vedere prevederile pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a art. 11 „Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal” alin. (4):

„În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt”.

Interpretând cele prezentate mai sus, înțelegem că deductibilitatea cheltuielilor de management și consultanță în cazul relațiilor cu afiliații este condiționată de următoarele:

- sunt justificate economic, respectiv contribuie direct sau indirect la obținerea de venituri impozabile;
- sunt susținute cu documente justificative (contract, factură fiscală, rapoarte, corespondență, livrabile).

Aspecte importante în vederea asigurării deductibilității cheltuielilor:

- Conținutul documentelor justificative trebuie să fie cât mai specific (de exemplu, „servicii de consultanță” este vag).
- Perioada de valabilitate trebuie să corespundă exercițiului financiar în care se deduc cheltuielile.
- Forma scrisă se referă la livrabile, care trebuie să fie semnate și datate.
- Dacă facturile sunt în altă limbă decât română, acestea trebuie traduse, în special pentru controalele ANAF.

În cazul exemplului prezentat, livrabilele pentru activitățile prevăzute în cadrul contractului de management și consultanță pot fi următoarele:

- pentru serviciile financiare și administrative: raport financiar detaliat, indicatori financiari calculați, cu analiza implicațiilor asupra activității firmei;
- pentru asigurarea managementului lanțului de aprovizionare, planificarea producției și logistică: raport de analiză a stocurilor, plan de eficientizare a aprovizionării, simulare producție versus comenzi, indicatori de eficiență, plan de livrare optimizat (rute, frecvență);
- în cazul serviciilor IT: raport de mentenanță, fișe de intervenție, tichete rezolvate.

Alte documente justificative standard sunt contractul de prestări servicii, procesul-verbal de predare-priemire servicii/livrabile, raportul de activitate lunar/trimestrial, rapoartele tehnice și analitice.

b) Dosarul prețurilor de transfer

Potrivit Ordinului președintelui ANAF nr. 442/2016, pentru anumite limite valorice stabilite referitor la tranzacțiile cu afiliații, inclusiv pentru serviciile de consultanță/management, societatea beneficiară trebuie să întocmească dosarul prețurilor de transfer și să justifice că tariful practicat este în acord cu prețul de piață.

În cazul exemplului prezentat, societatea Agrometal SRL se încadrează în categoria contribuabililor mijlocii – depășește pragul minim pentru echivalentul în lei a 50.000 euro, iar totalul cheltuielilor de consultanță este de

250.000 lei. Ca atare, aceasta este obligată să întocmească dosarul prețurilor de transfer, în eventualitatea unui control ANAF. Dacă în urma întocmirii acestui dosar se stabilește că societatea nu respectă principiul valorii de piață, se vor aplica ajustări ale cheltuielilor de management și consultanță între afiliați.

✓ **Riscuri fiscale:**

- Dacă nu există dovada prestării serviciilor prin prezentarea unui probatoriu adecvat, organele fiscale vor proceda la reîncadrarea acestor cheltuieli în categoria celor nedeductibile din punct de vedere fiscal.
- Dacă din dosarul prețurilor de transfer întocmit conform prevederilor Ordinului președintelui ANAF nr. 442/2016 rezultă prețuri semnificativ mai mari decât cele practicate de firme similare care contractează servicii de management și consultanță, organele fiscale vor proceda la ajustarea acestora.
- Lipsa dosarului prețurilor de transfer, atunci când este obligatoriu, conduce la amenzi între 12.000 lei și 14.000 lei, potrivit art. 336 din Codul de procedură fiscală.

✓ **Recomandări:**

- încheierea unui contract scris în limba română, detaliat, din care să rezulte obiectul, perioada și prețul serviciului;
- existența de rapoarte de activitate sau livrabile concrete;
- asigurarea utilității economice a serviciului;
- solicitarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor mijlocii/mari, pentru a determina dacă prețurile practicate în relațiile cu afiliații respectă principiul valorii de piață.

6. Concluzii

Având în vedere cele prezentate în lucrarea de față, în cazul cheltuielilor de management și consultanță recomandăm ca entitățile economice să țină cont de următoarele aspecte:

- să fie delimitate cheltuielile de management și consultanță în vederea înregistrării acestora în conturi distincte, potrivit OMF nr. 2.649/2023;
- prestarea de servicii să se facă pe bază de contract încheiat între părțile implicate;
- necesitatea efectuării cheltuielilor să poată fi dovedită cu documente justificative adaptate la specificul activității desfășurate;
- să se stabilească un probatoriu adecvat având la bază o descriere coerentă și cuantificată a sarcinilor, a persoanelor implicate în realizarea lor, un calendar de implementare, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, minute ale unor ședințe, e-mailuri;
- să fie definite în cadrul politicilor contabile și să existe o detaliere a lor în notele explicative la situațiile financiare, conform prevederilor OMFP nr. 1.802/2014;
- să rezulte că prestarea acestor servicii a contribuit la obținerea unui beneficiu de către societate pentru perioada în care s-au derulat;
- să fie folosite în scopul operațiunilor taxabile, să poată fi identificate în prețul de vânzare, dar și în facturile aferente vânzărilor de produse finite, lucrări și servicii care fac obiectul de activitate al entității economice;
- să se țină cont de respectarea principiului valorii de piață.

Pentru a limita diferențele de interpretare în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor de management și consultanță se recomandă existența unui probatoriu adecvat ținând cont de prevederile contractuale și de natura serviciilor efectiv prestate.

Bibliografie

1. Bufan, R. (2018), *Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de către terți*, Universitatea de Vest din Timișoara, <https://drept.uvt.ro/administrare/files/1481042436-radu-bufan-1.pdf>.
2. Costaș, C.F. (2021), *Drept fiscal*, ediția a III-a, Editura Universul Juridic, București.
3. Kagan, J. (2023), *Understanding Business Expenses and Which Are Tax Deductible*, Investopedia, <https://www.investopedia.com/terms/b/businessexpenses.asp>.
4. Staff, C. (2024), *What is Management? Definition, Types, Skills, and Careers*, <https://www.coursera.org/articles/management>.
5. Șaguna, D.D., Tofan, M. (2010), *Drept financiar și fiscal european*, Editura CH Beck, București.
6. Tanzi, V., Zee, H. (2001), *Tax Policy for Developing Countries*, International Monetary Fund, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>.
7. Tofan, M., Bilan, I., Cigu, E. (editori) (2022), *EUFIRE 2022 – European Finance, Business and Regulation. Challenges of Post-Pandemic Recovery*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, https://www.researchgate.net/publication/363415097_EUFIRE_2022_European_Finance_Business_and_Regulation_Challenges_of_PostPandemic_Recovery.
8. OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en.html.
9. Decizia civilă a Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1.261/2014, pronunțată în Dosarul nr. 766/2/2013, Ședința publică din 12 martie 2014.
10. Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene (Camera a șasea) din 18 octombrie 2018, Cauza C-153/17, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs împotriva Volkswagen Financial Services (UK) Ltd., Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 168 și 173 – Deducerea taxei achitate în amonte – Operațiuni de locațiune cu opțiune de cumpărare de vehicule – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite – Nașterea și întinderea dreptului de deducere – Prorata de deducere.
11. Sentința Curții de Apel București – Hotărârea nr. 5.054/2018.
12. Sentința Curții de Apel București – Hotărârea nr. 1.145/2020.
13. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
14. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
15. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
16. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
17. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
18. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, publicat în Monitorul Oficial nr. 74/02.02.2016.
19. <https://dexonline.ro/definitie/consultant>
20. <https://dexonline.ro/definitie/consultan%C8%9B%C4%83>