



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr. 213

din data de 2010

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. Brăila
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2010

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr._/2010, înregistrată sub nr._/2010, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L. Brăila împotriva Deciziei de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

S.C. X S.R.L. are sediul în Brăila, str._ nr._, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/_/_ , are CUI nr. RO _ , iar administrator este d-l _.

Contestația a fost semnată, în original, de d-na _ , în calitate de reprezentant legal al societății, în baza procurii speciale autentificată sub nr._/2005 de Biroul Notarial Societatea Civilă “_” și depusă în dosarul cauzei, în formă legalizată sub nr._/2010, și poartă amprenta ștampilei societății, în original.

Obiectul contestației îl reprezintă solicitarea de desființare a deciziei atacate și privește suma totală de _ lei, din care: _ lei, cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente și _ lei, majorări de întârziere aferente.

Analizând termenul de depunere a contestației, D.G.F.P. Județul Brăila reține că Decizia de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, a fost comunicată S.C. X S.R.L. Brăila, cu adresa nr._/2010, în data de **2010**, când reprezentantul societății comerciale a confirmat primirea înscriind pe aceasta “ Am primit un exemplar 2010 semnătură și ștampilă societate”, iar contestația a fost depusă la D.G.F.P. Județul Brăila în data de **2010**, sub nr._, înregistrată ulterior la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr._/2010.

Astfel, se constată că a fost respectat termenul legal de depunere a contestației prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, iar D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin **contestația** formulată, S.C. X S.R.L. Brăila se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, și contestă impozitul pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente, în sumă de _ lei și majorările de întârziere aferente, în sumă de _ lei.

În motivarea contestației, societatea comercială a menționat că, în perioada 2007 – 2010 a derulat tranzacții cu firma _ Bulgaria, constând în prestări servicii intracomunitare de transport fluvial pentru care a cedat firmei beneficiare un discount, *“care a fost înscris din simplă eroare ca și comision”* în facturile emise de S.C. X S.R.L.

Drept urmare, contestatoarea argumentează că deși nu a *“prezentat corect discount-ul, acesta fiind menționat ca și comision, fără să aibă semnul minus în față sau să fie marcat în roșu, cum era normal”*, totuși *“modul de evidențiere în contabilitate este conform realității economice, suma respectivă a fost un discount...”*.

De asemenea, societatea comercială apreciază că, potrivit dispozițiilor titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se exclude din cadrul veniturilor obținute în România de nerezidenți, transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestuia, ele *“putând fi ... impozitate numai dacă partenerul bulgar avea un sediu permanent în România și aceste venituri erau o cheltuială a sediului permanent”*, concluzionând astfel că, în speță este vorba de *“profitul întreprinderii și nicidecum de venituri obținute în România de nerezident”*.

În plus, S.C. X S.R.L. Brăila susține că, deși facturile fiscale nu au fost întocmite *“așa cum ar fi trebuit, și anume discount-ul să fie evidențiat sub această titulatură, să aibă semnul minus în față sau să fie trecută valoarea în roșu”*, sumele reprezintă, în fapt, o reducere, fiind înregistrate în evidența contabilă corect, reducerea fiind *“scăzută din venit”*, aceasta reflectând, în realitate, tranzacția economică.

Totodată, societatea comercială precizează, pe de o parte că, nu se poate vorbi de *“venituri ale nerezidenților care să fie impozitate la sursă numai pentru folosirea unei terminologii neadecvate (comision) când este clar că sumele respective reduc valoarea facturilor în cauză, mai ales că ... serviciile de transport internațional ies de sub incidența veniturilor nerezidenților impuse conform Titlului V (art.115 alin.1 lit.k)”*, iar pe de altă parte că *“nu pot fi analizate ca și fapte ce sunt de natură a afecta situația*

contabilă a firmei și de a altera cuantumul impozitelor datorate la bugetul de stat simple greșeli materiale...”

II. 1. Prin Decizia de impunere nr. _/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, s-au stabilit obligațiile fiscale constând în: impozit pe profit datorat de persoane juridice române, în sumă de _ lei, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, în sumă de _ lei, precum și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în sumă de _ lei.

Având în vedere că S.C. X S.R.L. Brăila a contestat numai impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, în sumă de _ lei, precum și majorările de întârziere aferente, în sumă de _ lei, se vor detalia doar deficiențele care au condus la stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare.

La pct. 2.1.2. “Motivul de fapt” din decizia în speță organul de inspecție a înscris că *“pentru perioada verificată s-a stabilit un impozit pe venituri nerezidenți suplimentar în sumă de _ lei, aferent unei baze impozabile de _ lei, astfel: societatea verificată a efectuat prestări de servicii către o persoană juridică rezidentă în Bulgaria, pentru care a acordat un comision firmei beneficiare, fără să calculeze și să rețină prin stopaj la sursă impozitul aferent comisionului”*. Pentru debitul suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de _ lei.

La punctul 2.1.3. “Temeiul de drept” s-au înscris prevederile art.114, art.115 alin (1) lit.f), art.116 alin.2 lit.d), alin.(4), art.118 alin.2, art.119 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.2 pct.3, art.22, pct.1 din Legea nr.5/1995, art.119 din O.G. nr.92/2003, precum și a art.III din Legea nr.210/2005.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. _/2010 ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, organul de inspecție fiscală a menționat că s-a efectuat inspecție fiscală generală la S.C. X S.R.L. Brăila și a vizat perioada 2007 - 2010.

Luând în considerare suma totală contestată și motivele invocate de societatea comercială, vom detalia, din raport, doar constatările ce au condus la stabilirea acesteia.

La pct. 3.5. din raport, organul de inspecție fiscală a consemnat că, în perioada verificată, S.C. X S.R.L. Brăila a derulat tranzacții cu firma _ Bulgaria, ce au constat în prestări servicii intracomunitare de transport fluvial.

Astfel, prin actul încheiat s-a reținut că aferent serviciilor prestate, societatea comercială a cedat firmei din Bulgaria un comision în

sumă totală de _ lei, care a fost înscris în 7 facturi, emise de contribuabil cu semnul minus.

Totodată, organul de inspecție fiscală menționează că, aferent comisionului cedat firmei nerezidente, S.C. X S.R.L. Brăila ar fi trebuit să calculeze și să rețină la sursă impozitul pe veniturile respective, în sumă de 16 %, conform prevederilor art.116, alin.(1), alin.(2) lit d) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu ale art.22 din Legea nr.5/1995 privind ratificarea convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu Bulgaria.

De asemenea, prin raport s-a consemnat și faptul că, agentul economic verificat a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală o copie nelegalizată și netradusă a certificatului de rezidență fiscală a societății _ Bulgaria, conform prevederilor art.118 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organul de inspecție fiscală, având în vedere prevederile legale menționate, a calculat, prin reținere la sursă un impozit pe venituri nerezidenți în cotă de 16%, în sumă de _ lei, și majorări de întârziere aferente în sumă de _ lei.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Brăila datorează bugetului general consolidat al statului un impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, în sumă de _ lei și majorările de întârziere aferente, în sumă de _ lei, în condițiile în care societatea comercială nu a respectat prevederile legale aplicabile speței.

În fapt, S.C. X S.R.L. Brăila a derulat, în perioada 2007-2009, tranzacții comerciale cu o firmă rezidentă în Bulgaria, respectiv cu _ Bulgaria, ce au constat în prestări servicii intracomunitare de transport fluvial efectuate de societatea comercială din România.

Urmare a relațiilor comerciale, firma română (contestatoarea) a emis **un număr de șapte facturi fiscale** (nr._/2007, nr._/2007, nr._/2008, nr._/2008, nr._/2008, nr._/2009 și nr._/09), în care a înscris la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” c/val transportului naval și, distinct, un comision, acordat firmei bulgare, în procent de 3-4% din valoarea transportului aferent fiecărei facturi, în sumă totală de _ lei.

Ulterior, în perioada 2010, s-a desfășurat inspecție fiscală generală, ce a avut ca obiectiv, al Capitolului III, pct.3.5. din Raportul de inspecție fiscală nr._/2010, “Impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente”, la care s-a răspuns prin constatări fiscale

ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. _/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Astfel, prin decizie, pentru perioada 2007-2010, la o bază stabilită suplimentar de _ lei, Activitatea de inspecție fiscală a calculat un impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice nerezidente, în sumă de _ lei, precum și majorări de întârziere aferente, pentru perioada 2007-2010, în sumă de _ lei.

Împotriva acestor constatări, S.C. X S.R.L. Brăila a depus prezenta contestație solicitând desființarea acestora.

În drept, referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, sunt aplicabile prevederile art.113 și ale art.114 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora nerezidenții, care obțin venituri impozabile din România, au obligația de a plăti impozit care se aplică asupra veniturilor brute.

Totodată, în conformitate cu art.115 lit.f), din același act normativ, printre veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, se numără și comisioanele de la un rezident, astfel:

“ TITLUL V

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România

CAP. I

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți

Art. 115

(1) Veniturile impozabile obținute din România, ... sunt:

f) comisioane de la un rezident;”

Referitor la reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți, sunt aplicabile prevederile art 116 alin (1), alin (2), lit.d) și alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“Art.116

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

d) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115...

(4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul...”

Față de cele menționate, se reține că un nerezident care obține venituri din România, provenite din comisioane de la un rezident, are

obligația de a plăti impozit aferent acestora, care se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România în cotă de 16%.

De asemenea, pentru evitarea dublei impuneri, legiuitorul prin art.118, alin (2) din Legea nr.571/2003, coroborează prevederilor Codului fiscal, cu ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, astfel:

“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

ART.118

...

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Ca urmare, potrivit art.22 și art.24 din Legea nr. 5/1995 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Bulgaria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se stipulează:

“Art.22

Alte venituri

1. Elementele de venit al unui rezident al unui stat contractant care nu sînt tratate la articolele precedente ale prezentei convenții vor fi impozabile numai în statul contractant din care provin.

...

Art.24

Eliminarea dublei impuneri

1. Cînd un rezident al unui stat contractant realizează venit sau deține capital, care, potrivit prevederilor acestei convenții, este impozabil în celălalt stat contractant, atunci primul stat contractant menționat va scuti de impozit acest venit sau capital - cu excepția veniturilor menționate la paragraful 2 - dar ia în considerare, pentru determinarea cotei de impozit, venitul total obținut, cota de impozit rezultată aplicându-se numai asupra venitului rămas.”

Din cele de mai sus, se reține că, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării acestuia, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.

În urma analizei documentelor existente la dosarul cauzei se constată că S.C. X S.R.L. Brăila, în “dovedirea contestației”, a depus, în xerocopie, un înscris legalizat sub semnătura traducătorului la nr._ din 2010 de Biroul Notarial “_”, care prin conținutul său îmbracă forma unei note informative, prin care reprezentantul firmei din Bulgaria declară, pe proprie

răspundere, că datele privitoare la societatea sa, referitoare la codul fiscal, denumire, tipul de organizare, înregistrarea juridică, adresa, activitatea de bază etc. sunt reale și complete. În plus, contestatoarea a mai depus și o traducere tot în xerocopie, a unui alt înscris legalizat sub semnătura traducătorului la nr. _ din 2010 de Biroul Notarial Societatea Civilă “_”, prin care societatea _ Bulgaria “confirmă” că sumele din cele șapte facturi, în care s-a menționat denumirea de “comision nu este corectă”, iar “termenul real este discount”, precum și faptul că “pentru aceste venituri, suma totală anuală impozitată este de 10 la sută și a fost plătită de compania noastră”.

Față de aceste aspecte prezentate, D.G.F.P. Județul Brăila constată că înscrisurile depuse în susținere nu pot fi luate în considerare atâta timp cât prevederile legale dispun prezentarea unei traduceri legalizate, în original, a unui certificat de rezidență fiscală pentru aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și Bulgaria, pentru persoane juridice, document prevăzut de normele legale în vigoare, însoțit de un certificat privind atestarea impozitului plătit conform Convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și Bulgaria de persoane juridice nerezidente, prin care să se facă dovada că aceste venituri au fost impozitate și s-a plătit impozit în Bulgaria.

Potrivit întregului cadru legal menționat, dar, mai cu seamă, a speței date, D.G.F.P. județul Brăila constată că, S.C. X S.R.L. Brăila a efectuat prestări de servicii către _, persoană juridică rezidentă în Bulgaria, pentru care a acordat un comision firmei beneficiare bulgare, fără să calculeze și să rețină impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, astfel că, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a procedat la impunerea contribuabilului cu suma de _ lei.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatoarei potrivit căreia a cedat firmei beneficiare un discount, care a fost înscris în facturi, *“din simplă eroare, ca și comision, iar în evidența contabilă s-a înregistrat corect”*, atâta timp cât, în urma analizei documentelor, s-a constatat că în fișele de cont, aceste sume figurează în contul “622-Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” și nu în “contul 667-Cheltuieli privind sconturile acordate”, cum susține petenta că ar fi discounturi (cazul facturilor nr. _/2008 și nr. _/2008).

Tot din analiza actelor existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în cazul facturilor: nr. _/09, nr. _/2009, nr. _/2008 și nr. _/2007, aceste comisioane nu figurează înregistrate în evidență, ci au fost evidențiate numai veniturile din lucrările executate și serviciile prestate (în contul 704), pe când, din factura nr. _/2007, comisionul s-a înregistrat cu semnul minus în contul 704.

În plus, susținerea S.C. X S.R.L. Brăila potrivit căreia din eroare s-a înscris în facturi “comision” și nu “discount”, este o simplă afirmație, ce

nu este susținută de nicio altă înțelegere scrisă între părțile implicate în tranzacție, din care să reiasă contrariul. În realitate, atâta vreme cât nu se modifică conținutul economic al tranzacțiilor și anume faptul că firma a cărei rezidență este în Bulgaria a realizat venituri impozabile din România, terminologia uzitată nu are relevanță în analiza fenomenului fiscal.

Mai mult, potrivit prevederilor art.77, alin.(1) devenit ulterior art.79, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilii sunt obligați :

“Art.79

Obligația de a conduce evidența fiscală

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare”.

Totodată, prin art.6, alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede că *“documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate”*, astfel că susținerile contestatoarei că sunt *“simple greșeli materiale”* și că *“nu pot fi analizate ca și fapte ce sunt de natură a afecta situația contabilă a firmei și de a altera cuantumul impozitelor datorate la bugetul de stat”*, nu sunt relevante. Demn de menționat sunt și dispozițiile art.6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Nu are relevanță, în soluționarea favorabilă a cauzei, nici susținerea contestatoarei potrivit căreia *“impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți”* - art.115 (1) litera k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, exclude veniturile obținute în România de nerezidenți, transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestuia, motivat de faptul că acest comision practicat între firmele partenere de afacere nu reprezintă o parte sau un serviciu accesoriu transportului, ci poate fi practicat în legătură cu orice tranzacție, indiferent de natura sa.

Pentru cele ce preced, contestația S.C. X S.R.L. Brăila formulată împotriva Deciziei de impunere nr. _/2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, privind suma de _ lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente, se privește ca **neîntemeiată** urmând a fi **respinsă** ca atare.

Potrivit principiului de drept *“accesoriul urmează principalul”* și constestația pentru capătul de cerere referitor la majorările de întârziere în sumă de _ lei, aferente impozitului pe veniturile obținute din România de

persoanele juridice nerezidente, se privește ca **neîntemeiată**, urmând a fi **respinsă** ca atare.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209, alin.(1), lit. a), art.210 și art.216, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila, cu sediul în Brăila, str. _ nr._, pentru suma totală de _ **lei**, din care: _ **lei**, cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente și _ **lei**, majorări de întârziere aferente, înscrisă în Decizia de impunere nr._/2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, potrivit art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.