



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație 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
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 7/2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. CO SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 907758/18.05.2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./14.05.2010, cu privire la contestația formulată de **SC .X. CO SRL**, având sediul social în .X., Șos. X nr.X et X sector X, cod poștal X, cod unic de înregistrare RO X și fiind înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X/2003, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/24.03.2010 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/24.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/23.03.2010, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - impozit pe profit | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - impozit pe venitul persoanelor nerezidente | .X. lei |

- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul
persoanelor nerezidente

.X. lei

La data de 30.04.2010, data depunerii contestației, SC .X. CO SRL se afla la poziția nr..X. în LISTA MARILOR CONTRIBUABILI care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 01.08.2009 din Anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de 30.04.2010 așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicata pe originalul contestației, în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 06.04.2010, data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./24.03.2010 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./24.03.2010 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. CO SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./24.03.2010 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr..X./24.03.2010 emise de Direcția Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, contestatoarea susține și solicită următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente, societatea arată că pentru impozitarea dobânzii aferente împrumutului contractat de la .X. din Germania, organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile legale reținând că avea obligația să aplice cotele de 15% în anul 2006 și 10% în anul 2007, față de cota de 3% aplicată asupra dobânzii lunare, având în vedere prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.29/2002. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat existența unei relații de afiliere între .X., SC .X. CO SRL și SC .X. .X. Sud SA. Societatea menționează că din interpretarea normelor legale

aplicabile speței reiese că dobânzile se impun în „statul membru de naționalitatea căruia este nerezidentul care le încasează”. De asemenea, chiar dacă sunt impuse dobânzile provenite din România, cota nu trebuie să fie mai mare de 3%, iar în condițiile în care Germania nu percepe impozit prin reținere la sursă pentru dobânzile plătite unui rezident din România, cota aplicată de statul român trebuie să fie tot 0%. Societatea precizează că și prevederile Protocolului aferent Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Germania precizează că dobânzile pot fi impuse în statul contractant din care provin, în speță România, numai dacă provin din creanțe care au clauze de participare la profit, sunt obținute din împrumuturi la care rata dobânzii e legată de profiturile debitorului sau sunt aferente unor obligațiuni cu participare la profituri. În concluzie, societatea susține că nu a încălcat nici prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Germania, nici pe cele ale Protocolului la convenția menționată, mai mult chiar nu numai că nu se află „în culpa de neplată”, dar sumele achitate în anii 2006 și 2007 sunt nedatorate.

În ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, societatea arată că organele de inspecție fiscală au considerat că baza de calcul a impozitului pe profit a fost diminuată nelegal cu suma de .X. lei în anul 2006 și cu suma de .X. lei în anul 2007, motiv pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, respectiv de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată. Sumele suplimentare astfel stabilite au rezultat ca urmare a faptului că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile întreaga sumă a serviciilor facturate de .X., fără a refactura către celelalte societăți ale grupului contravaloarea prestațiilor de servicii, încălcând prevederile art.11 alin.1 coroborate cu cele ale art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea menționează că la stabilirea sumelor suplimentare datorate și a majorărilor de întârziere, nu a fost avut în vedere faptul că „raportarea bilanțieră consolidată la nivel de grup este necesară societății afiliate superioare (firma mamă) [...]” fiind solicitată de societățile bancare la analiza dosarelor de creditare pentru oricare dintre societățile grupului din România. De asemenea, arată că repartizarea costului prestațiilor de servicii în cauză, deși nu are o reglementare legislativă expresă, ar putea fi necesară doar în cazul în care „prestarea serviciilor de consolidare bilanțieră ar avea un caracter economic și pentru societățile afiliate inferioare (aflate sub controlul firmei mama, .X. Co)”. Deoarece aceste societăți nu au fost implicate în activități economice bancare sau de altă natură care să solicite declarația bilanțieră consolidată la nivel de grup, SC .X. CO SRL consideră că „suportarea și plata unor servicii de consolidare bilanțieră nu ar fi putut fi reținută ca având caracter economic (interes în producerea de venituri economice), astfel încât nu ar fi beneficiat de deductibilitate fiscală”. De

asemenea, societatea arată că bugetul consolidat al statului nu este afectat de refacturarea sau nu a costurilor serviciilor de consolidare bilanțieră, deductibilitatea având aceeași valoare, indiferent în contul cui se calculează.

În concluzie, SC .X. CO SRL arată că nu datorează sumele suplimentare stabilite în sarcina sa deoarece serviciul de consolidare bilanțieră a fost prestat în interesul său și nu există niciun motiv comercial sau fiscal pentru care acesta să fie refacturat către societățile afiliate inferioare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.03.2010, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr..X./24.03.2010 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./24.03.2010, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei reprezentând prestări servicii executate de .X., constând în consolidarea situațiilor financiare la nivel de grup și constituirea bugetului pentru societățile grupului pentru anul 2007. Deoarece consolidarea situațiilor financiare și stabilirea bugetelor pentru 2007 au fost efectuate atât pentru SC .X. CO SRL, cât și pentru celelalte societăți ale grupului respectiv SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA ȘI SC .X. VRANCEA SA, echipa de inspecție fiscală a stabilit că SC .X. CO SRL trebuia să refactureze către societățile grupului $\frac{3}{4}$ din suma de .X. lei, respectiv suma de .X. lei. Prin nerefacturare, societatea a încălcat prevederile art.11 alin.1 coroborate cu cele ale art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care cu suma de .X. lei a fost reîntregită baza de calcul a profitului impozabil, stabilindu-se în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei. De asemenea, în temeiul art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și al art.4 din Legea nr.210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că și în anul 2007 societatea a înregistrat în luna decembrie contravaloarea serviciilor de consolidare a situațiilor financiare, efectuate de .X., în sumă de .X. lei, cu încălcarea prevederilor legale, motiv pentru care au reîntregit baza de calcul a impozitului pe profit cu suma de .X. lei, stabilind în sarcina contestatoarei ca datorate sumele de .X. lei cu titlu de impozit pe profit și .X. lei cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În concluzie, în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit suplimentar de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2006, societatea, aferent sumei de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor de consolidare a situațiilor financiare ce trebuiau refacturate societăților din cadrul grupului, avea obligația, în temeiul prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să colecteze taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Pentru taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei. În mod similar, în luna decembrie 2007 societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei de .X. lei, drept pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, calculând, totodată, majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat cu .X. un contract de împrumut care a avut ca obiect achiziționarea de către SC .X. HOLDING CO SRL a .X.% din acțiunile SC .X. BUCUREȘTI SUD SA. S-a constatat, de asemenea, ca firma .X. deține 50% din SC .X. HOLDING CO SRL, suma de .X. EURO, ce face obiectul contractului, fiind virată direct deținătorului participației de .X.%, iar împrumutul a fost acordat cu o dobândă de 5,5% pe an.

Urmare analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. HOLDING CO SRL trebuia să aplice cotele de impozitare de 15% pentru anul 2006 și 10% pentru anul 2007, față de cota de 3% aplicată de societate, astfel că au stabilit ca datorat, suplimentar, impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei. Pentru impozitul stabilit suplimentar, în temeiul art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și al art.4 din Legea nr.210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

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

1.a În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă sumele achitate de S.C. .X. CO S.R.L. către .X. din Germania

cu titlu de dobanzi pot fi impozitate la sursa conform legislatiei romane in conditiile in care veniturile din dobanzi sunt obtinute urmare a unui contract de imprumut in care nu este prevazuta o clauza de participare la profit.

Perioada verificată: 01.07.2005 – 31.12.2008

În fapt, în perioada verificată SC .X. CO SRL a încheiat cu .X. din Germania un contract de împrumut în baza căruia a evidențiat și declarat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, aplicând cota de 3% asupra dobânzii aferente. Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia, având în vedere prevederile art.11 alin.1 și alin.2 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, să aplice cota de 15% pentru anul 2006, respectiv 10% pentru anul 2007.

În drept, art.11 din Legea nr.29/16.01.2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001, prevede:

„Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.[...]

4. Independent de prevederile paragrafului 2, dacă și atât timp cât Republica Federală Germania, în conformitate cu legislația sa internă, nu va percepe impozit prin reținere la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident din România, cota menționată la paragraful 2 va fi redusă la 0% .”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dobânzile încasate de o persoană rezidentă în Germania pot fi impuse în statul din care provin, în cazul în speță România, dar cota de impunere nu va depăși 3%.

Prin *PROTOCOLUL* la Convenția dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001, se prevede la pct.2 următoarele:

„2. Referitor la art. 10 și 11:

Independent de prevederile art. 10 și 11 din convenție, dividendele și dobânzile pot fi impuse în statul contractant din care provin și potrivit legislației acelu stat:

a) dacă acestea sunt obținute din drepturi sau creanțe purtătoare de o clauză de participare la profituri, inclusiv veniturile obținute de un partener pasiv ("stiller Gesellschafter") din această participare sau dintr-un împrumut cu o rată a dobânzii, legată de profiturile debitorului ("partiarisches Darlehen") sau din obligațiuni cu participări la profituri ("Gewinnobligationen"), în sensul legii fiscale a Republicii Federale Germania; și

b) cu condiția ca acestea să fie deductibile la determinarea profiturilor debitorului unui astfel de venit."

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dobânzile pot fi impuse în statul din care provin cu condiția ca acestea să fie obținute din drepturi sau creanțe purtătoare de o clauză de participare la profit, inclusiv veniturile obținute de un partener pasiv și să fie deductibile la determinarea profitului debitorului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul ca in anul 2005, SC .X. CO SRL avand ca asociati .X. din Germania, cu o participare de 50% si persoana fizica .X., cu o participare de 50%, a încheiat cu .X. din Germania contractul de împrumut nr. .X./20.07.2005 al carui obiect consta in împrumutarea contestatoarei de la .X. din Germaniaa sumei de .X. euro pentru achizitionarea a .X.% din actiunile S.C. .X. SUD Bucuresti S.A.

La capitolul 2 din contractul de împrumut nr. .X./20.07.2005, denumit *Aplicarea dobânzii*, se prevede:

„(1) Împrumutului se aplică o dobândă de 5,5%. Posibilele modificări ale ratei dobânzii vor fi anunțate în scris Debitorului înainte, odată cu socotirea dobânzii pentru luna anterioară.

(2) Dobânzile sunt debitate în contul menționat mai sus la sfârșitul fiecărei luni.

(3) Dobânzile sunt scadente lunar. Se convine de către părți că dobânda, aplicată conform acestui contract, se poate socoti odată cu obligațiile .X.. Debitorul este de acord cu achitarea în fiecare lună, Dacă din partea Debitorului, la termenul scadent nu există creanțe scadente față de Creditor, respectivele rate vor fi plătite de Debitor către Creditor la scadență.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, se reține faptul ca pentru dobanda achitata, S.C. .X. CO S.R.L. a calculat, evidentiat si declarat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, aplicand o cota de 3% asupra dobanzii lunare, avand in vedere ca societatea contestatoare detine certificat de evitare a dublei impuneri emis de autoritatea germana.

Totodata, din analiza raportului de inspectie fiscala nr. .X./23.03.2010, se reține ca in urma verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea trebuia sa aplice prevederile art. 11 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnata la Berlin la 4 iulie 2001, stabilind,

astfel, ca S.C. .X. CO S.R.L. trebuia sa aplice cota de 15% pentru anul 2006, respectiv de 10% pentru anul 2007.

De asemenea, in susținerea contestației societatea menționează: „din revizuirea și interpretarea logică și sistematică a normelor mai sus enunțate [...] reținem că:

1. dobânzile se impun, ca regulă, în statul membru de naționalitatea căruia este nerezidentul care le încasează (în Germania);

2. prin excepție, dobânzile pot fi impuse și în statul din care provin (România), dar procentul aplicat nu va depăși 3%;

3. independent de prevederile de la 1 și 2 anterioare, dacă și atâta timp cât Germania nu percepe impozit prin reținerea la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident din România, cota menționată la paragraful 2 va fi redusă la 0%”

De asemenea, din interpretarea prevederilor Protocolului contestatoarea apreciază că dividendele și dobanzile pot fi impuse în statul contractant din care provin (România, în cazul de față) și potrivit legislației acelu stat dacă:

- sunt obținute din drepturi sau creanțe purtătoare de o clauză de participare la profit;

- sunt obținute dintr-un împrumut cu o rată a dobânzii legată de profiturile debitorului;

- sunt obținute din obligațiuni cu participare la profituri, în sensul legii fiscale din Germania.

Ținând cont de aceste aspecte, SC .X. Co SRL consideră că .X. „nu are niciun drept de a participa independent, alături de .X. Co, la profitul din investiții, întregul profit eventual al unei asemenea investiții fiind al .X. Co (fiind irelevant faptul că .X. are o cotă la capitalul .X. Co; o asemenea cotă poate fi oricând cedată către orice terț, fără a fi afectate în vreun fel condițiile împrumutului [...]” astfel că „.X. Co nu se află în culpa de neplată, ba mai mult, ceea ce a plătit în 2006 și 2007 a plătit nedatorat.”

Mai mult, SC .X. Co SRL a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Serviciul de Asistență Contribuabili punctul de vedere referitor la cota de impozitare, iar prin adresa nr..X./13.11.2007, anexata in copie la dosarul cauzei, aceasta a precizat, în mod expres, aplicabilitatea cotei 0 pentru dobanzile la împrumutul acordat de .X..

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine, din analiza contractului de imprumut nr. .X./20.07.2005 că părțile nu au condiționat în nici un fel plata dobânzii de existența unui drept de participare a creditorului (.X.) la profitul SC .X. Co SRL, dobânda fiind condiționată doar de achitarea lunară a acesteia.

In vederea solutionarii contestatiei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr. 907758/2010, a solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerul Finanțelor Publice, respectiv Direcției

Generale Legislație Impozite Directe, punctul de vedere asupra modului de aplicare a prevederilor art.11 din Legea nr.29/16.01.2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, coroborate cu cele ale pct. 2 ale *PROTOCOLULUI* la Convenția dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001.

Prin adresa nr..X./27.12.2010 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 909650/28.12.2010, Direcția Generală Legislație Impozite Directe precizează:

„Direcția noastră a primit în cursul lunii august de la .X. HOLDING Co adresa nr..X./17.08.2010 care avea atașată o adresă de la X din Germania prin care se confirmă că veniturile primite de firma .X. de la .X. Co nu sunt tratate drept „profit participating loans”, conform Protocolului anexă la Convenția de evitare a dublei impuneri între România și Germania. În aceste condiții se aplică prevederile paragrafului 2 de la Articolul 11 „Dobânzi” coroborate cu cele ale paragrafului 4 din Convenția sus-menționată”.

Totodată, din analiza adresei emisa de Administrația Financiară .X. din Germania la data de 06.05.2010 intitulată „*Confirmarea impozitarii veniturilor din dobanzi pentru anii 2005 până în 2009*”, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că firma .X. a primit din anii 2005 până în 2009 dobanzi din partea societății .X. CO S.R.L. careia îi acordase un împrumut.

Din punct de vedere al Administrației Fiscale .X. din Germania, veniturile din dobanzi nu sunt tratate drept „profit participating loans” conform paragrafului 2 de la art. 10 și 11 al Protocolului privind dubla impozitare încheiat cu România.

Se reține, de asemenea, din adresa mai sus menționată, că „*Veniturile din dobanzi au fost impozitate în Republica Federală Germania (impozitul pe corporații și societăți).*”

Având în vedere cele precizate mai sus, faptul că organele de inspecție fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.03.2010 au precizat că SC .X. CO SRL a prezentat certificate de evitare a dublei impuneri emise de autoritățile germane, precum și faptul că veniturile primite de firma .X. din Germania nu sunt tratate drept „profit participating loans”, respectiv în contractul de împrumut nr. .X./20.07.2005 nu este prevăzută nicio clauză de participare la profit, speței îi sunt aplicabile prevederile art.11 paragraful 2 din Legea nr.29/16.01.2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001.

În consecință, contestația formulată de SC .X. CO SRL va fi admisă pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente.

1.b În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentand majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece la punctul 1.a din prezenta decizie a fost admisă contestația formulată de societatea contestatoare pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în suma de .X. lei, se reține că potrivit principiului de drept *accessorim sequitur principale*, SC .X. CO SRL nu datorează nici majorările de întârziere aferente în suma de .X. lei, motiv pentru care contestația va fi admisă și pentru această sumă.

2.a În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. CO SRL avea obligația să refactureze contravaloarea serviciilor prestate de .X. în condițiile în care aceste servicii au fost destinate și altor companii din cadrul grupului.

În fapt, în lunile decembrie 2006 și decembrie 2007, SC .X. CO SRL a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii au constat în consolidarea situațiilor financiare la nivel de grup, precum și în constituirea bugetelor pentru societățile din grup, pentru anii 2007 sau 2008, motiv pentru care societatea trebuia să refactureze $\frac{3}{4}$ din aceste sume, respectiv .X. lei pentru anul 2006 și .X. lei pentru anul 2007, către celelalte societăți ale grupului, astfel ca organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil cu suma de .X. lei pentru anul 2006, respectiv .X. lei pentru anul 2007, stabilind suplimentar în sarcina societății impozit pe profit în cuantum total de .X. lei.

În drept, în perioada supusă verificării, art.19 din Legea nr.571/2003 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că SC .X. CO SRL, în lunile decembrie 2006 și decembrie 2007, a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de .X. constând în consolidarea situațiilor financiare la nivel de grup și constituirea bugetului pentru societățile din grup afiliate, respectiv SC .X. CO SRL, SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA pentru anul următor.

Astfel, din analiza anexei nr. 15 la raportul de inspectie fiscala, se retine ca .X. a prestat servicii atat pentru societatea contestatoare cat si pentru societatile afiliate din cadrul grupului SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA, iar intreaga contravaloare a acestor servicii a fost inregistrata in evidenta contabila de SC .X. CO SRL, asa cum rezulta din fisa contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, anexata la dosarul cauzei.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca serviciile prestate de .X. reprezintă servicii efectuate și destinate societăților SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA, societăți care chiar dacă fac parte din acelasi grup din care face parte și SC .X. CO SRL, așa cum motivează societatea în susținerea contestației, sunt societăți distincte, de sine-stătătoare, cu patrimoniu propriu și un scop determinat, cu propria lor evidență financiar-contabilă.

De asemenea, în ceea ce privește evidențierea în contabilitate a operațiunilor efectuate la nivelul grupului, pct.168 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, act normativ în vigoare în perioada verificată, stipulează:

„168. - Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații și, de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație”, evidența contabilă realizându-se cu ajutorul conturilor din grupa 45 „Grup și acționari/asociați”.

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că entitățile din cadrul grupului transmit către SC .X. CO SRL situațiile financiare periodice (lunare, trimestriale, anuale), fiind răspunzătoare pentru datele transmise, acestea fiind centralizate la nivelul grupului. De asemenea, SC .X. CO SRL avea obligația de a înregistra în evidența contabilă proprie doar cheltuielile care au contribuit la realizarea de venituri impozabile, refacturând către celelalte societăți ale grupului cheltuielile efectuate, care vizează activitatea acestora.

Față de acestea, se retine ca in mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. CO SRL avea obligația să refactureze valoarea serviciilor prestate de care nu a beneficiat direct, respectiv de contituirea bugetelor de venituri si cheltuieli la societatile afiliate din cadrul grupului, respectiv SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

2.b În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentand majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, se reține că aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct. 2.a din prezenta decizie s-a reținut că societatea datorează suma de .X. lei cu titlu de impozit pe profit, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.a În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. CO SRL avea obligatia colectarii, prin refacturare, a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate de .X. in contul societatilor afiliate din cadrul grupului, respectiv SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA.

În fapt, asa cum s-a retinut si la punctul 2. a din prezenta decizie, în lunile decembrie 2006 și decembrie 2007, SC .X. CO SRL a înregistrat in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti” sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de .X..

In urma verificarii, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii au constat în consolidarea situațiilor financiare la nivel de grup, precum si în constituirea bugetelor pentru societățile din grup, pentru anii 2007 sau 2008, motiv pentru care societatea avea obligatia colectarii, prin refacturare, a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de .X. lei.

În drept, art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, precizeaza:

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.[...]"

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine ca taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată iar faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, asa cum s-a retinut si la punctul 2.a din prezenta decizie, SC .X. CO SRL, în lunile decembrie 2006 și decembrie 2007, a înregistrat in contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” sumele de .X. lei, respectiv .X. lei, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de .X. constand in consolidarea situatiilor financiare la nivel de grup si constituirea bugetului pentru societatile din grup afiliate, respectiv SC .X. CO SRL, SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA pentru anul urmator.

Astfel, din analiza anexei nr. 15 la raportul de inspectie fiscala, se retine ca .X. a prestat servicii atat pentru societatea contestatoare cat si pentru societatile afiliate din cadrul grupului SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA, iar intreaga contravaloare a acestor servicii a fost inregistrata in evidenta contabila de SC .X. CO SRL, asa cum rezulta din fisa contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, anexata la dosarul cauzei.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si cele retinute de organul de solutionare a contestatiei la punctul 2.a din prezenta decizie, SC .X. CO SRL avea obligația să refactureze valoarea serviciilor prestate de care nu a beneficiat direct, respectiv de contituirea bugetelor de venituri si cheltuieli la societatile afiliate din cadrul grupului, respectiv SC .X. SUD SA, SC .X. .X. SA și SC .X. VRANCEA SA. si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta, tinand cont de faptul ca taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, moment in care intervine si faptul generator al taxei.

În concluzie, fata de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată,

contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3.b În ceea ce privește majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct. 3.a din prezenta decizie s-a reținut că societatea datorează suma de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la contestarea Deciziei privind nemodificare bazei de impunere nr. .X./24.03.2010, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra acesteia, în condițiile în care prin contestația formulată, societatea nu aduce nici o motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./24.03.2010, SC .X. CO SRL nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În drept, potrivit prevederilor art. 206 lit. (c) și lit. (d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la forma și conținutul contestației:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”, iar la art. 12.1 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se prevede:

“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;”

Totodată, la pct. 2.4 din același act normativ, se stipulează :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X./24.03.2010.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de **SC .X. CO SRL** ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

*
* *

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și in temeiul art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. CO SRL pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- majorări de întârziere aferente	.X. lei
- impozit pe profit	.X. lei
- majorări de întârziere aferente	.X. lei

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. CO SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./24.03.2010.

3. Admiterea contestației formulata de SC .X. CO SRL pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- impozit pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei
- majorări de întârziere aferente .X. lei

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

DIRECTOR GENERAL,

X