

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 922 din 30 septembrie 2011
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" S.R.L.
din municipiul x, județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x septembrie 2011 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr.x din x septembrie 2011, în legătură cu contestația Societății Comerciale "x" S.R.L. din municipiul x, județul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x iulie 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x încheiat la data de x iulie 2011 de consilieri din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x iulie 2011.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr.x din x august 2011, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzelor, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în municipiul xi, Str. x, Nr.x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. J29/x/x și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de x lei – din care:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA x lei;
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.jurid.nerezidente.. x lei;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.fiz.nerezidente x lei.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Sușinerile contestatoarei sunt următoarele (citat):

"[...] Subscrisa Societate Comercială x S.R.L., [...], legal reprezentată de x, în baza împuternicirii nr.x/x.02.2011, anexată, prin prezenta formulează

C O N T E S T A Ț I E

împotriva Deciziei de impunere [...] nr.x din data de x.07.2011, [...], precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x din x.07.2011 în baza căruia au fost emise actele administrativ-fiscale menționate.

[...] Sumele contestate prin prezenta sunt :

- Taxa pe valoarea adăugată – x lei;
- Majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată – x lei;
- Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice – x lei;
- Majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților persoane juridice – x lei;

- Impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente – x lei;
- Majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente – x lei;

[...].

Argumentele, motivele de fapt și temeiurile de drept pe care se întemeiază prezenta contestație sunt după cum urmează :

A. Din punct de vedere al motivelor de fapt și temeiurilor de drept.

[...].

II.Referitor la Taxa pe valoarea adăugată.

Prin Raportul de inspecție fiscală nu a fost admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată, după cum urmează:

1. –x lei aferentă importurilor de servicii;
2. –x lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii;
3. –x lei aferentă achizițiilor de servicii de la intern.

Motivele de fapt invocate de inspecția fiscală sunt aceleași consemnate și la subcapitolul "Impozitul pe profit" rezultând că, în mod eronat și superficial, se consideră că dacă o cheltuială este nedeductibilă fiscal în mod automat și taxa pe valoarea adăugată nu este admisă la deducere.

Față de constatările inspecției fiscale reiterăm aceleași argumente [...], în sensul că toate serviciile achiziționate au fost efectiv prestate și au fost destinate operațiunilor impozabile ale societății.

În plus adăugăm următoarele:

– în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se stabilește cu certitudine care a fost situația de fapt care a condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA plătită prin taxare inversă. Astfel, se consemnează două situații contradictorii, respectiv că societatea nu a demonstrat prestarea efectivă a serviciilor de către furnizorii externi, precum și faptul că din documentele prezentate nu rezultă că serviciile prestate au fost destinate operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA. În această situație organele de inspecție fiscală trebuie să-și precizeze, fără dubiu, în care din variantele menționate mai sus a fost încadrată societatea.

[...] Referitor la invaliditatea codurilor de T.V.A. pentru firma x Bulgaria, organele de inspecție fiscală nu precizează dacă adresele emise de C.S.I.I. –Prahova (neanexate la Raport) se referă la datele la care au avut loc tranzacțiile. De altfel în Raportul de inspecție fiscală nu se menționează vreun temei legal în baza căruia T.V.A. nu a fost admisă la deducere pentru codurile invalide.

III. Referitor la Impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.

Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit în sarcina societății un impozit suplimentar de plată în sumă de x lei calculat asupra veniturilor realizate din activități de consultanță de către x și x., ambele rezidente în Bulgaria. Aceste venituri au fost încadrate de către inspecția fiscală în categoria "Alte venituri" prevăzută în Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Bulgaria pentru evitarea dublei impunerii.

[...] Față de cele consemnate în raportul de inspecție fiscală constatăm că veniturile au fost încadrate în mod eronat în capitolul "Alte venituri", veniturile din aceste prestări de servicii de consultanță încadrându-se în capitolul "Profiturile întreprinderii". Susținem această încadrare cu următoarele argumente :

1.–Prevederile Comentariilor la Modelul OECD privind Convenția pentru evitarea dublei impunerii, recomandate de Ministerul Finanțelor Publice [...], așa cum se prevede în Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1033 din 2003 [...].

2.–Prevederile legislației naționale care în normele de aplicare a Codului fiscal, referitor la aplicarea art.115, alin.(1), lit.i, [...].

3. –În acest sens au fost emise și decizii de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, stabilindu-se că întrucât aceste venituri realizate de prestatorul extern sunt de natura activității operative a unei societăți, acestea fiind incluse în cifra de afaceri și implicit în beneficiile întreprinderii, impozitarea acestora este reglementată de art.7 din Convenție. [...].

Față de cele de mai sus rezultă și reiterând principiul aplicării unitare a legislației fiscale rezultă cu claritate că veniturile realizate din România de societățile din Bulgaria nu trebuiau impozitate în țara de sursă.

[...] Având în vedere argumentele prezentate cu ocazia acestei contestații solicităm :

– anularea Deciziei de impunere nr.x din x.07.2011;

[...].

Având în vedere volumul mare de documente ne este imposibil să atașăm acestei contestații copii ale contractelor, situațiilor de lucrări, devize etc., dar vă stăm la dispoziție cu orice informații necesare soluționării contestației noastre. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.x din x iulie 2011, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.x din x iulie 2011, rezultă următoarele:

* Inspeția fiscală, finalizată la data de x iulie 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "x" S.R.L. reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2008 – 31 decembrie 2010, de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie 2008 – 31 decembrie 2010, de impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și de impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, ambele aferente perioadei 01 martie 2009 – 31 decembrie 2010.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x iulie 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. Prahova a Deciziei de impunere nr.x din x iulie 2011 și a Dispoziției de măsuri nr.x din x iulie 2011.

.....
Precizăm că, în ceea ce privește contestarea Dispoziției de măsuri nr.x din x iulie 2011, având în vedere quantumul sumei contestate (peste 3.000.000 lei) dosarul contestației a fost transmis de organul de inspecție fiscală către A.N.A.F. – Direcția generală de soluționare a contestațiilor, ca organ competent de soluționare, conform prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.5.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală – aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011.

.....
În Raportul de inspecție fiscală, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citată):

"Constatări fiscale

Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Titlului VI al Legii nr.571/2003 [...], H.G. nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.04.2008 – 31.12.2010.

S.C. x S.R.L. depune decontul de T.V.A. trimestrial, în conformitate cu prevederile art.156¹, alin.(2) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] Urmare inspecției fiscale efectuate au fost reținute următoarele constatări:

[...] **Motiv de fapt:**

T.V.A. DEDUCTIBILĂ

Urmare inspecției fiscale **nu a fost acordat dreptul de deducere pentru taxă în sumă totală de x lei** având în vedere următoarele constatări:

a) În perioada aprilie 2008 – decembrie 2010 societatea a înregistrat în evidența contabilă **achiziții de servicii de la prestatori interni și externi**, reprezentând consultanță, management, marketing, publicitate, transport, asistență tehnică, inginerie pentru care **a dedus T.V.A.** în sumă totală de **x lei**, din care:

– **x lei** (anexa nr.x) aferentă **importurilor de servicii** de la: x Ltd Singapore, x Ltd Israel, x Israel, x Ltd Israel, x Israel, x Ltd Israel, x&Co Israel, x Israel, x Israel, x Israel, x&Co Israel, x Israel, x Israel, x Israel, x Israel, x Israel.

– **x lei** (anexa nr.x) aferentă **achizițiilor intracomunitare de servicii** de la x Bulgaria, x Bulgaria, x Ltd Marea Britanie;

– **x lei** (anexa nr.x) aferentă aferentă **achizițiilor de servicii interne** de la [...].

Prin Nota internă înregistrată la S.C. x S.R.L. sub nr.x/x.06.2011, au fost solicitate documentele justificative care au stat la baza înregistrării achizițiilor de servicii în evidența contabilă.

Astfel, în timpul controlului au fost prezentate contracte încheiate între S.C. x S.R.L. cu prestatorii de servicii interni și externi, așa cum am prezentat în detaliu la pct.2 și pct.3 ale paragrafului "Impozit pe profit – Referitor la modul de stabilire a cheltuielilor suplimentare nedeductibile fiscal".

Totodată, **pentru firmele x Bulgaria, x Bulgaria, x Ltd Israel, x Israel, x Ltd Singapore au fost prezentate documente redactate în limba engleză**, conform cărora au avut loc diverse întâlniri, la diferite date, **fără a se specifica persoanele participante** din partea S.C. x S.R.L. și în ce s-au concretizat efectiv, **nefiind prezentate rapoarte de lucru sau alte documente din care să rezulte realitatea serviciilor facturate**. [...].

În plus, față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, facturile emise de x Bulgaria nu cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 [...], respectiv **nu a fost înscris codul corect de înregistrare în scopuri de T.V.A.**

Deasemenea, așa cum rezultă din adresele de răspuns nr.x/x.05.2011, respectiv nr.x/x.06.2011 emise de D.G.F.P. Prahova – C.S.I.I., **codurile de T.V.A. interogate pentru firma x Bulgaria nu sunt valabile**.

În timpul inspecției fiscale, respectiv în data de x.06.2011, **echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la locația unde urmează a se dezvolta proiectul imobiliar, respectiv x** [...]. La fața locului s-a constatat faptul că, pe terenul în cauză (teren aflat în pantă) au fost executate **doar lucrări de furnizare de utilități** [...].

Deasemenea, la această locație a fost identificată **doar o clădire (x)** ridicată pe structură metalică (de aprox. x mp) în apropierea drumului județean x, [...].

Totodată, la fața locului s-a constatat că respectiva clădire este finalizată, dar în această locație **nu se desfășoară niciun fel de activitate**, spațiul nefiind dotat cu mobilier sau articole de birotică.

Pe terenul aflat în pantă nu au fost începute lucrările de defrișare, excavare, nivelare, turnare fundații, ridicare construcții, **în fapt nu există un șantier în lucru**.

Având în vedere constatările de mai sus, **concluzionăm că serviciile facturate de partenerii interni și externi în sumă totală de x lei, din care T.V.A. în sumă de x lei** (anexele nr.x) **nu au la bază documente prin care să se dovedească realitatea și prestarea efectivă a acestora, în condițiile în care practic nu au fost executate niciun tip de lucrări de construcție la proiectul imobiliar**.

Întrucât, S.C. x S.R.L. **nu a prezentat documente justificative din care să rezulte natura serviciilor și prestarea efectivă a acestora**, contrar prevederilor **art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003** [...], respectiv **art.146 alin.(1) lit.b) din același act normativ**, [...], **la control nu a fost acordată deductibilitatea taxei în sumă de x lei**.

Precizăm faptul că, societatea a înregistrat pentru achizițiile de servicii de la partenerii externi suma de x lei (anexele nr.x) atât ca taxă deductibilă, cât și colectată, potrivit **art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003** [...].

Întrucât nu a fost acordat dreptul de deducere pentru T.V.A. înregistrată în contul 4426 "T.V.A. deductibilă" în sumă de x lei, și pe cale de consecință reiese că societatea va plăti taxa colectată de x lei.

[...] **b) S.C. x S.R.L. x a dedus taxă în sumă de x lei** (anexa nr.x) în baza facturilor emise de [...].

Furnizorii sus menționați au facturat contravaloare deplasări, cazare și mese servite, servicii recrutare personal.

Din documentele verificate, **nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei în sumă de x lei**, având în vedere următoarele aspecte:

În perioada verificată societatea nu a avut angajați, astfel că, în baza contractului de management din data de x.11.2007, S.C. x S.R.L. Ploiești administrează și monitorizează proiectul imobiliar al S.C. x S.R.L.

[...] Având în vedere faptul că, în perioada verificată (01.04.2008 – 31.12.2010) societatea verificată nu a avut personal angajat, [...], rezultă că serviciile facturate, respectiv recrutare personal, **nu se justifică.**

[...] Față de cele menționate, la control, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...] **nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei în sumă totală de x lei.**

c) În perioada iunie 2008 – aprilie 2010 societatea **a dedus T.V.A.** în sumă de **x lei** (anexa nr.x) **având la bază copii ale facturilor** emise de diverși furnizori, contrar prevederilor pct.46 alin.(1) din H.G.44/2004 [...].

d) Potrivit Raportului de Inspecție Fiscală nr.x/x.04.2009 pentru perioada **aprilie 2008 – septembrie 2008** au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **x lei**, reprezentând contravaloare **bunuri** ([...]) **care nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.** În consecință, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...], la prezentul control, **nu a fost acordată deductibilitatea taxei** în sumă totală de **x lei** (anexa nr.x).

T.V.A. de plată/ de rambursat

Având în vedere deficiențele prezentate detaliat la Capitolul "T.V.A. deductibilă", urmare inspecției fiscale nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei în sumă de x lei (anexa nr.x), fiind stabilită **T.V.A. de plată** suplimentar în cuantum **x lei**.

[...] Pentru diferența suplimentară de T.V.A. în sumă de x lei au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de **x lei** și **penalități** în cuantum de **x lei** (anexa nr.x).

[...] **Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente**

Constatări fiscale:

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 [...], și a cuprins perioada 01.03.2009 – 31.12.2010.

În perioada verificată, S.C. x S.R.L. **a achitat** către x Bulgaria, x Bulgaria, x. Ungaria, x Israel, x Israel, x Israel suma totală de **x euro**, în baza facturilor emise și a contractelor încheiate.

Motiv de fapt:

Pentru plățile la extern efectuate către furnizorii [...], societatea **nu a calculat și reținut impozit pe veniturile persoanelor nerezidente**, drept pentru care în timpul controlului a fost stabilit un **impozit suplimentar** în sumă totală de **x lei** (anexa nr.x).

La stabilirea cuantumului impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă totală de x lei (anexa nr.x), s-au avut în vedere următoarele constatări:

a) Societatea a calculat, reținut și evidențiat în luna iulie 2010 un impozit [...] în sumă de x lei, aferent plății externe în valoare de x euro efectuate în data de x.10.2009 către firma x Israel.

Impozitul înregistrat în evidența contabilă în sumă de x lei a fost declarat la organul fiscal teritorial și virat integral la bugetul de stat în luna iulie 2010.

În timpul controlului a fost recalculat impozitul datorat prin aplicarea procedurii sutei mărite (suma achitată * 16/84), rezultând un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente datorat în cuantum de x lei, față de impozitul calculat de unitate în sumă de x lei, rezultând o **diferență suplimentară** în sumă de **x lei** (anexa nr.x).

b) Partenerii externi x Bulgaria și x Bulgaria au emis către S.C. x S.R.L. facturi cu mențiunea "management fee" în baza contractelor de servicii consultanță încheiate în data de x.12.2007, respectiv în data de x.12.2009.

În conformitate cu art.118 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu pct.13, alin.(2) din H.G. nr.44/2004 [...], în timpul controlului a fost prezentat pentru firma x Bulgaria, Certificatul nr.x/x.05.2010 – valabil în 2010 și primele 60 de zile din 2011.

De asemenea, pentru firma x Bulgaria a fost prezentat Certificatul nr.x/x.10.2009 [...], C.U.I. x [...].

Conform adreselor nr.x/x.05.2011, respectiv nr. x/x.06.2011 emise de D.G.F.P. Prahova – C.S.I.I., **codul de T.V.A. BG x înscris în certificatul mai sus menționat nu este valabil.**

Convenția dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Bulgaria pentru evitarea dublei impuneri [...], nu tratează în mod special veniturile provenind din prestarea serviciilor de management și consultanță.

Conform prevederilor art.22, pct.1 din Legea nr.5/1995 privind ratificarea Convenției [...]: "Elementele de venit al unui rezident al unui stat contractant care nu sunt tratate la articolele precedente ale prezentei convenții vor fi impozabile numai în statul contractant din care provin."

În concluzie, **veniturile obținute de x și x Bulgaria** din "prestarea de servicii de management sau de consultanță" către S.C. x S.R.L. **sunt venituri obținute din România** conform prevederilor art.115, alin.(1), lit.i) din Legea nr.571/2003, [...], **pentru care societatea avea obligația**, în baza art.116, alin.(2), lit.d) din același act normativ, și a art.22, pct.1 din Legea nr.5/1995, **să calculeze, să rețină și să verse la bugetul de stat impozit pe veniturile nerezidenților** în cotă de 16% aplicată asupra veniturilor brute.

Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă totală de **x lei** (anexa nr.x) a fost calculat prin procedeul sutei mărite (suma achitată * 16/84), astfel:

– pentru firma x Bulgaria impozit în sumă de x lei;

– pentru firma x Bulgaria impozit în sumă de x lei.

c) Persoana juridică x Kft. Ungaria a emis facturi cu mențiunile "x" [...], iar firma x Israel a facturat servicii de publicitate pe internet [...].

[...] Având în vedere faptul că, pentru partenerii externi sus menționați societatea verificată **nu a prezentat Certificatele de rezidență fiscală solicitate** în conformitate cu prevederile art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 [...], în timpul controlului au fost aplicate prevederile art.116 alin.(2) lit.c) din același act normativ. Astfel, **impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente** în sumă totală de **x lei** (anexa nr.x), a fost calculat cu cota de 16% aplicată asupra veniturilor brute (prin procedeul sutei mărite), astfel:

– pentru firma x Kft. Ungaria impozit în sumă de x lei;

– pentru firma x Israel impozit în sumă de x lei.

[...] Pentru diferența suplimentară stabilită la control în sumă totală de x lei au fost calculate **majorări** în sumă totală de **x lei** și **penalități** în cuantum de **x lei** (anexa nr.17).

[...] **Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane fizice nerezidente**

Constatări fiscale:

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 [...], și a cuprins perioada 01.03.2009 – 31.12.2010.

Motiv de fapt:

Persoana fizică nerezidentă x Israel a facturat în luna martie 2009 servicii "3D visualization" în valoare totală de x euro, pentru care societatea verificată nu a prezentat în timpul controlului contract încheiat între cele două părți și Certificatul de rezidență fiscală al partenerului extern.

Prin urmare, operațiunea în cauză intră în sfera de aplicare a prevederilor art.115 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003, [...], consecința fiscală fiind stabilirea unui **impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente** în cuantum de **x lei**, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei impozabile obținută prin procedeul sutei mărite (anexa nr.x).

[...] **Societatea nu a calculat, reținut și virat la termenul legal impozitul** pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în cuantum de **x lei**.

Pentru diferența suplimentară stabilită la control în sumă de x lei au fost calculate **majorări** în sumă totală de **x lei** și **penalități** în cuantum de **x lei** (anexa nr.x). [...]."

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actele administrativ fiscale atacate, organul de soluționare a cauzei constată:

* În **Raportul de inspecție fiscală din x iulie 2011**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată **verificarea** în ceea ce privește modul de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de

către S.C. "x" S.R.L. reprezentate de impozitul pe profit aferent perioadei 01 octombrie 2008 – 31 decembrie 2010, de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie 2008 – 31 decembrie 2010, de impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și de impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente, ambele aferente perioadei 01 martie 2009 – 31 decembrie 2010.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este "x" – cod CAEN x.

Inspekția fiscală a cuprins perioada aprilie 2008 – decembrie 2010, iar în urma verificării, conform **Deciziei de impunere nr.x din x iulie 2011** emisă de A.I.F. Prahova, s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei – din care:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA x lei;
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.jurid.nerezidente .. x lei;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.fiz.nerezidente x lei.

Motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare de plată, au fost prezentate pe larg, mai sus, la pct.II din prezenta decizie.

* **Prin contestația formulată**, S.C. "x" S.R.L. **contestă integral diferențele stabilite suplimentar de plată** prin decizia de impunere – respectiv suma totală de x lei, **dar prezintă motivații parțiale**, referitoare numai la TVA în sumă de x lei aferentă achizițiilor de servicii de la furnizori externi și la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de x lei.

În susținerea contestației, având în vedere motivele de fapt și de drept în baza cărora organele de inspekție fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare de plată consemnate în Decizia de impunere nr.x din x iulie 2011, societatea comercială consideră că aceste motive constau în aprecierea eronată de către organele de control a operațiunilor economice privind **achizițiile de servicii** de la furnizorii săi externi – menționați în Raportul de inspekție fiscală nr.x încheiat la data de x iulie 2011, analiză lipsită de mijloace de probă și temei legal, prin ignorarea cu rea credință a documentelor și datelor prezentate în timpul controlului, fapt ce a condus la aplicarea eronată a prevederilor Codului fiscal în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă acelor achiziții.

Astfel, societatea comercială contestatoare susține că *"... existența investiției nu poate fi pusă la îndoială, ..." întrucât "deține în patrimoniu terenuri [...], un proiect pentru o investiție [...] precum și o clădire deja finalizată, scopul achiziției și dezvoltării acestora neputând fi altul decât realizarea de venituri impozabile, indiferent de modalitatea de valorificare; [...]"*.

În continuare arată că, din toate contractele și celelalte documente, date și informații furnizate organelor de inspekție fiscală, rezultă că prestările de servicii achiziționate în perioada verificată au avut drept unic scop identificarea celor mai optime variante de continuare a proiectului investițional, acestea vizând atât piața internă, cât și cea externă.

În ceea ce privește anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii susține că, în cuprinsul raportului de inspekție fiscală, nu se stabilește cu certitudine care a fost situația de fapt care a condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA plătită prin taxare inversă.

Referitor la impozitul suplimentar în sumă de x lei pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în contestație se susține că aceste venituri au fost încadrate în mod eronat de către organele de inspekție fiscală la capitolul "Alte venituri" în loc de "Profiturile întreprinderii", cum era corect – conform Ordinului M.F.P. nr.1033/2003 privind aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, invocându-se și Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004 referitoare la prevederile art.115 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal.

* **Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată următoarele:**

Argumentele invocate în contestație nu corespund situației de fapt fiscale consemnată în Raportul de inspecție fiscală din x iulie 2011, astfel încât nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

A) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală de x lei pentru care la inspecția fiscală din x iulie 2011 s-a anulat dreptul de deducere în perioada verificată, stabilindu-se această sumă ca diferență suplimentară de plată și accesoriile de plată aferente (majorări de întârziere și penalități) în sumă totală de x lei:

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de x iulie 2011, organele de control au constatat că, în perioada supusă verificării – respectiv aprilie 2008 – decembrie 2010, S.C. "x" S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturilor emise de furnizori de servicii externi și interni, TVA deductibilă în sumă totală de **x lei**, din care:

– x lei TVA deductibilă aferentă importurilor de servicii (prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF);

– x lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii (prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF);

– x lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor interne de servicii (prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF).

Așa cum este prezentat pe larg în RIF, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. "x" S.R.L. **nu poate face dovada faptului că serviciile facturate de furnizorii săi externi și interni au fost efectiv prestate**, rezultând astfel că acestea nu au fost destinate realizării de operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

De altfel, în afară de **contracte și facturi** societatea comercială contestatoare **nu a mai prezentat la control altă documentație ca anexă la facturile înregistrate**, respectiv rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață etc., sau orice alte materiale corespunzătoare care să dovedească realizarea efectivă a serviciilor contractate.

Mai mult, în urma deplasării în data de x iunie 2011 la locul unde urmează a se dezvolta proiectul imobiliar al firmei, organele de inspecție au constatat faptul că nu există un șantier în lucru, acesta fiind un motiv în plus în aprecierea faptului că serviciile facturate nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În susținerea contestației, societatea comercială reiterează aceleași argumente prezentate și la impozitul pe profit, în sensul că toate serviciile facturate de partenerii săi externi au fost efectiv prestate și au fost destinate operațiunilor sale impozabile, fără însă a și proba această susținere prin anexarea copiilor de pe documentele justificative prevăzute de lege (rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață etc., sau orice alte materiale corespunzătoare), motivând că: "Având în vedere volumul mare de documente ne este imposibil să atașăm acestei contestații copii ale contractelor, situațiilor de lucrări, devize etc., [...]".

Or, această motivație nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la art.206 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se prevede în mod expres:

"Art. 206. – Forma si continutul contestatiei

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

[...] d) dovezile pe care se întemeiază;"

În consecință, organul de soluționare a contestației constată că, societatea comercială contestatoare **nu justifică necesitatea prestării serviciilor facturate de partenerii săi externi și nici prestarea efectivă a acestora în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, pentru care, în perioada supusă inspecției fiscale, **a dedus TVA în sumă x lei (x lei TVA deductibilă aferentă importurilor de servicii + x lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii)**, astfel încât, **în mod corect și legal, pentru TVA deductibilă în sumă totală de x lei a fost anulat dreptul de deducere**, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.157 alin.(2) din Codul fiscal:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

Art. 145. – (1) [...].

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

a) operațiuni taxabile;
[...] Plata taxei la buget

Art. 157. – (1) [...].

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145–147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin.(2)–(6)."

În ceea ce privește **TVA deductibilă** în sumă de **x lei**, dedusă de societatea comercială contestatoare în perioada supusă verificării, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii facturate de societăți comerciale furnizoare din România, **pentru care la inspecția fiscală din x iulie 2011 a fost anulat dreptul de deducere**, în contestație nu sunt prezentate niciun fel de motivații în fapt și drept.

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca:

– neîntemeiată, pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **x lei** și accesorii de plată (majorări de întârziere și penalități) aferente în sumă de **x lei**;

– nemotivată, pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **x lei** și accesorii de plată (majorări de întârziere și penalități) aferente în sumă de **x lei**.

Precizăm că accesoriile de plată au fost calculate în mod corect și legal, conform prevederilor art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

B) – Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de x lei și accesorii de plată aferente în sumă de x lei:

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de x iulie 2011, organele de control au constatat că, în perioada supusă verificării – respectiv martie 2009 – decembrie 2010, S.C. "x" S.R.L. a plătit suma totală de **x euro** către firmele **x Bulgaria, x Israel, x KFT Ungaria, x Israel și x Bulgaria** – persoane juridice nerezidente (prezentate analitic în Anexa nr.x la RIF), în baza facturilor emise de acești furnizori și a contractelor de prestări servicii încheiate, având ca obiect principal servicii de management și consultanță.

Conform datelor consemnate în Anexa nr.x la RIF, având în vedere că **suma de x euro plătită** persoanelor juridice nerezidente reprezintă venit net încasat de aceste firme din servicii de management și consultanță, organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă (venitul brut) în sumă de x euro la care au aplicat cota de 16% prin care au stabilit **impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente datorat** în sumă de x euro – echivalentul a **x lei**, impozit calculat în baza prevederilor art.115 alin.(1) lit.i) și art.116 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal:

"Venituri impozabile obținute din România

Art.115. – (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt următoarele:

[...] i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

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 altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115."

Precizăm că impozitul pe venit în sumă de de x lei aferent veniturilor plătite persoanelor juridice nerezidente din Bulgaria (parte din suma de x lei), a fost calculat având în vedere și pct.1 al art.22 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între Guvernul României și Guvernul Republicii

Bulgaria, ratificată prin Legea nr.5/1995 (publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr.7/17 ianuarie 1995), respectiv veniturile au fost încadrate la art.22 "Alte venituri":

"Art. 22. – Alte venituri

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

Față de **impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente calculat, reținut și vărsat** de societatea comercială contestatoare în sumă de **x lei**, la inspecția fiscală s-a stabilit o **diferență suplimentar datorată** în sumă de **x lei** (x lei – x lei), pentru care au fost calculate și **accesorii de plată** aferente în sumă totală de **x lei**.

Deși contestă integral diferența suplimentară de impozit stabilită la control, la pct.A.III din contestație, S.C. "x" S.R.L. **prezintă motivații numai pentru suma de x lei impozit** aferent veniturilor încasate de firmele **x și x rezidente în Bulgaria** (diferența de x lei impozit rămânând nemotivată) considerând că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au încadrat sumele plătite către aceste firme la capitolul "Alte venituri" în loc de "Profiturile întreprinderii", cum era corect – conform Ordinului M.F.P. nr.1033/2003 privind aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state. Societatea comercială contestatoare susține că veniturile obținute din România de cele două firme nerezidente nu trebuiau încadrate la art.22 pct.1 din Convenție, mai sus citat, încadrare care a condus la impozitarea veniturilor în România, ci la art.7 pct.1 "Profiturile întreprinderii" din această Convenție, încadrare în baza căreia veniturile sunt impozitate în Bulgaria:

"Art. 7. – Profiturile întreprinderii

1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat contractant, dar numai acea parte dintre ele care este atribuibilă aceluia sediu permanent."

Din cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală rezultă că în toate facturile emise de cele două societăți comerciale nerezidente a fost înscrisă ca explicație "management fee".

Față de cele prezentate mai sus rezultă următoarele:

Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între România și Republica Bulgaria (sus menționată), nu tratează în mod special veniturile provenite din prestarea serviciilor de management și consultanță, însă, la pct. 1 al art.22 din Convenție privind "Alte venituri" (mai sus citat), s-a stabilit că veniturile care nu sunt tratate la articolele precedente din convenție să fie impozitate numai în statul contractant din care provin.

Conform acestor prevederi, veniturile din serviciile de consultanță și management obținute din România de cele două firme din Bulgaria, nefiind prezentate separat în Convenție, sunt impozitate în România, respectiv statul contractant din care provin.

Drept urmare, ele se încadrează la art.115 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal, respectiv sunt venituri din consultanță obținute din România pentru care, societatea comercială plătitoare a veniturilor S.C. "x" S.R.L., are obligația calculării, reținerii și plății la bugetul de stat a impozitului datorat de nerezidenți în cotă de 16%, conform art.116 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, respectiv suma de **x lei** (Anexa nr.x la RIF) stabilită corect la inspecția fiscală din x iulie 2011.

Sușinerile din contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

– Sumele de bani obținute din România de cele două persoane juridice nerezidente din Bulgaria nu reprezintă profit al întreprinderilor, întrucât acesta este obținut de respectivele firme în țara de rezidență – Bulgaria, ca diferență între veniturile realizate din activitatea desfășurată și cheltuielile aferente acestora, profit care este impozitat în Bulgaria.

Însă sumele de bani încasate din România de firmele x și x rezidente în Bulgaria, în baza contractelor de management și consultanță, reprezintă venituri impozabile în România, conform Titlului V – Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România – din Codul fiscal, pentru care se datorează în România impozit pe venit în cotă de 16%, așa cum am arătat mai sus.

Conform prevederilor Ordinului M.F.P. nr.1033/2003 menționat în contestație, în categoria profiturilor întreprinderii intră și veniturile obținute din activități cu caracter independent, însă veniturile în cauză nu sunt obținute dintr-o activitate independentă.

– Din prevederile pct.3 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (referitoare la art.115 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal), rezultă că nu sunt impozabile în România veniturile obținute din România de nerezidenți pentru servicii de management sau de consultanță care nu sunt efectuate în România, dacă între cele două state sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri.

Însă, în cazul de față, din contractele încheiate cu cele două firme nerezidente din Bulgaria (prestatoare) și societatea comercială contestatoare (beneficiară), rezultă că serviciile de consultanță urmau să fie prestate în România pentru obiectivul "Ansamblu de locuințe colective [...]" situat în x, caz în care impunerea veniturilor se realizează în România.

– În cartea intitulată "Contencios administrativ fiscal - Culegere de decizii de soluționare a contestațiilor", Vol. II, publicată de M.F.P.–A.N.A.F., sunt prezentate 26 cazuri de soluționare a contestațiilor referitoare la impozitul pe veniturile nerezidenților, însă acestea cuprind perioada anterioară aplicării Codului fiscal. De asemenea, societatea comercială contestatoare nu precizează care este cazul menționat în contestație din cele 26 prezentate în culegere.

În plus, aceste decizii sunt orientative și nu produc efecte față de terți, ci doar între părțile din decizie.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare **datorează bugetului de stat impozitul** pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de **x lei**, în baza prevederilor art.115 alin.(1) lit.i) și art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.d) din Codul fiscal și art.22 pct.1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între Guvernul României și Guvernul Republicii Bulgaria, precum și **accesoriile de plată** aferente în sumă de **x lei** – calculate conform prevederilor art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca:

– neîntemeiată, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată în sumă de **x lei** și accesorii de plată (majorări de întârziere și penalități) aferente în sumă de **x lei**;

– nemotivată, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de plată în sumă de **x lei** (x lei – x lei) și accesorii de plată (majorări de întârziere și penalități) aferente în sumă de **x lei** (x lei – x lei).

C) – Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de x lei și accesorii de plată aferente în sumă de x lei:

Întrucât la acest capăt de cerere, în contestație nu au fost prezentate niciun fel de motive de fapt și de drept, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată.

IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "x" S.R.L., cu sediul în municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x din x iulie 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei – din care:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA x lei;
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.jurid.nerezidente .. x lei.

- 2. – Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma totală de **x lei** – din care:
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată x lei;
 - majorări de întârziere aferente TVA x lei;
 - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente x lei;
 - majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.jurid.nerezidente .. x lei;
 - impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente x lei;
 - majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.pers.fiz.nerezidente x lei.

3. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Curții de Apel Ploiești.

DIRECTOR EXECUTIV,