

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. din .2008

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. X
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice prin adresa nr., inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.*asupra contestatiei formulata de S.C. X.

Obiectul contestatiei il reprezinta suma totala de lei stabilita prin Decizia de impunere nr.* emisa de Administratia financiara pentru contribuabili mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala, reprezentand :

- impozit pe profit ;
- majorari de intarziere aferente ;
- impozit pe venituri obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente ;
- majorari de intarziere aferente ;
- taxa pe valoarea adaugata,
- majorari de intarziere aferente,

astfel cum rezulta din adresa Directiei generale a finantelor publice nr.* , inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*.

Societatea solicita si restituirea sumei de lei reprezentand impozit pe venituri obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente din vanzarea unui program de calculator.

In raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr.* , respectiv 08.09.2007, astfel cum reiese din semnatura de pe confirmarea de primire a recomandatei nr.* , contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata fiind inregistrata la Directia generala a finantelor publice in data de 08.10.2007, conform stampilei aplicata de Serviciul registratura al acestei directii pe originalul contestatiei.

Directia Generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 207 alin. 1 si art. 209 alin. 1 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. X .

I. Prin contestatia formulata, S.C. X solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr.* pentru obligatii fiscale in suma de lei si accesoriile aferente, pe care le considera ca nedatorate si nelegale, pentru urmatoarele motive :

A. In ceea ce priveste impozitul suplimentar pe veniturile obtinute din vanzarea unui program de calculator in suma de lei, societatea contestatoare sustine ca acesta a fost stabilit cu incalcarea prevederilor art. 7 alin.1 pct. 27 Cod fiscal referitor la redeventa.

S.C. X solicita restituirea sumei de lei reprezentand impozit pentru veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente din vanzarea unui program de calculator, pe motiv ca platile efectuate catre IBM nu reprezinta o redeventa in sensul art.7 alin.1 pct. 27 Cod fiscal, care sa fie impozabila in Romania in baza art.115 alin.1 lit. d) din acelasi act normativ, societatea incluzand in mod eronat in categoria redeventelor sumele achitate cu titlu de abonament pentru achizitionarea unui program de calculator si actualizarea lui permanenta de catre IBM .

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala erau obligate sa sesizeze eroarea facuta de societate si sa constate ca suma achitata cu titlu de impozit pe veniturile obtinute in Romania de IBM este nedatorata, motiv pentru care solicita anulara Deciziei de impunere pentru impozitul suplimentar in suma de lei precum si restituirea sumei de lei ca fiind nedatorata.

B. S.C. X sustine referitor la suma de lei reprezentand impozit suplimentar pe veniturile obtinute de transportatori nerezidenti in perioada 19.03.2004-05.05.2005, ca acesta a fost stabilit cu incalcarea dispozitiilor art. 8.3 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia.

Societatea sustine ca veniturile obtinute din exploatarea in trafic international a vehiculelor rutiere sunt impozabile numai in statul contractant in care transportatorul isi are sediul, invocand in sustinere prevederile art.118 din Codul fiscal.

Societatea arata ca momentul in care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidenta fiscala a fost stabilit prin Decizia Comisiei centrale fiscale nr.2/2005 respectiv : “ *oricand in cadrul termenului de prescriptie*”.

C. Referitor la suma de lei reprezentand impozit suplimentar pe redevente si servicii prestate in Romania, societatea contestatoare

considera ca acesta a fost stabilit eronat de organele de inspectie fiscala, deoarece potrivit art. 23 din Protocolul aditional la Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, printre veniturile care se impoziteaza in statul de rezidenta al beneficiarului de venit, in speta Italia, sunt incluse si veniturile ce deriva din prestari de servicii, cum sunt cele prevazute in contractul nr.* incheiat cu firma MS respectiv : asistenta tehnica pentru montajul masinilor si a liniilor de productie, pregatirea profesionala a angajatilor si asistenta in coordonarea achizitiilor, demararea productiei, coordonarea angajarii personalului, a vanzarilor, analiza pietei si marketing.

Intrucat toate serviciile prestate de beneficiarul extern al veniturilor intra in categoria veniturilor prevazute de art.23 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, acestea se impoziteaza in Italia si nicidecum pe teritoriul Romaniei, cum au procedat organele de inspectie fiscala.

D. In ce priveste taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de lei, compusa din lei, societatea sustine ca aceasta a fost stabilita cu incalcarea prevederilor art.134 din Codul fiscal si pct.16 alin.2 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 si art.7 din Legea nr.31/1990.

Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate in proba catre S.C. T a caror perioada de proba a expirat, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala "*au presupus*" faptul ca utilajele ramase la S.C. T dupa expirarea perioadei de proba au continuat sa fie folosite de aceasta societate si ca acest lucru echivaleaza cu transferul dreptului de proprietate, fara a verifica la aceasta societate, situatia reala. Valoarea masinilor agricole achizitionate de S.C. T de la societatea contestatoare pe parcursul anilor 2004-2007 se ridica la suma de euro.

In realitate, bunurile nu au fost facturate, deoarece ele nu au fost acceptate de S.C. T ele au ramas in custodia acestei societati pana la realizarea de catre societatea contestatoare a remediilor solicitate si ca atare nu s-a realizat acordul de vointa al partilor pentru transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator.

Intrucat S.C. T nu a acceptat utilajele aflate in proba in baza acordurilor nr.* si nr.*, nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate si in consecinta taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este exigibila, in baza art.134 din Codul fiscal si pct.16 alin.2 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

E. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta serviciilor de administrare si management in vanzari, S.C. X sustine ca a incheiat 2 contracte de prestari de servicii de administrare si management in vanzari cu S.C. MC cu S.C. MT , prin care administratorul societatii dl. E a transferat o parte din atributiile sale acestor societati.

Partile au stabilit ca serviciile prestate in favoarea S.C. X vor fi realizate in proportie de 90% prin dl. M, ca atare procura speciala nr.* nu a dublat contractele de prestari servicii, ci a fost emisa in baza contractelor susmentionate.

Societatea contestatoare sustine ca este lipsita de suport afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia aceste cheltuieli de administrare nu pot fi considerate deductibile, pe motiv ca S.C. MT nu a fost numita societate de administrare prin actul constitutiv si nu a fost inregistrata la Oficiul registrului comertului si invoca in sustinere art.7 din Legea nr.31/1990.

Din toate documentele contabile, corespondenta si contractele incheiate rezulta dincolo de orice dubiu ca serviciile de administrare si management in vanzari au fost prestate, iar modul in care prestatorul intelege sa isi gestioneze activitatea si sa defalce aceste servicii pe categorii nu poate fi sanctionat cu nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

F. Referitor la impozitul pe profit suplimentar in suma totala de lei, societatea contestatoare sustine ca la stabilirea acestuia au fost incalcate prevederile art. 21 alin.4 lit. m) din Codul fiscal, pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, art.21 alin.4 lit.b) Cod fiscal, art. 11.4 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, pct. 9.21 alin.2 lit.b), pct. 36, pct. 44 lit.b), pct. 45 si pct.59 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005.

Referitor la suma totala de lei compusa din : lei reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu prestarile de servicii de la furnizorii externi MS, GS si TS, societatea contestatoare sustine ca serviciile prestate de aceste firme au cuprins : asistenta tehnica pentru montajul masinilor si al liniilor de productie, pregatirea profesionala a angajatilor, asistenta in coordonarea achizitiilor, demararea productiei, coordonarea angajarii personalului, a vanzarilor, analiza pietei si marketing.

Toate aceste servicii sunt legate de implementarea investitiei pe care asociatii societatii MS si respectiv GS au facut-o in Romania, de demararea si asigurarea functionarii societatii, motiv pentru care aceste cheltuieli de implementare a investitiei trebuie suportate de societatea care reprezinta noua investitie.

Societatea sustine ca, daca partile au optat pentru varianta contractului de consultanta in locul angajarii directe a persoanelor implicate in implementarea investitiei, acest lucru nu poate fi sanctionat cu nedeductibilitatea fiscala, pentru ca daca persoanele ar fi fost angajate direct de S.C. X nu s-ar fi pus problema deductibilitatii cheltuielilor cu acest personal.

G. Referitor la suma totala de lei reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu prestarea serviciilor de administrare si management in vanzari facturate de S.C. MC, S.C. MT, SC. BA.

Societatea sustine ca serviciile facturate au fost prestate, iar modul in care persoana prestatoare a serviciului a inteles sa incaseze indemnizatia cuvenita, nu poate fi cenzurat de organele de inspectie fiscala.

Pe de alta parte, chiar daca firmele S.C. MT, S.C. BA au facturat servicii pentru perioada in care nu erau inca infiintate, acesta nu este un impediment ca o societate sa factureze dupa data constituirii, serviciile prestate de reprezentantul sau legal inainte de data constituirii, iar emiterea facturii nu era posibila inainte de obtinerea codului fiscal.

H. Referitor la suma totala de lei reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu penalitatile de intarziere pentru plata cu intarziere a facturilor emise de MS, GS si BE, societatea arata ca potrivit art.21 alin.4 lit.b) din Codul fiscal, daca majorarile au natura dobanzilor reglementate prin conventia de evitare a dublei impuneri incheiata cu statul de rezidenta al partenerului extern, atunci acestea sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea invoca art. 11.4 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia si considera ca indiferent de termenul folosit de partile contractante, natura sumelor achitate de societate catre MS, GS si BE din Italia este aceeasi, respectiv de venit realizat din neincasarea la termen a creantei avute fata de societatea contestatoare.

I. Referitor la suma totala de lei reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor aferente perioadei 2005 - 2006 inregistrate in baza contractelor incheiate cu furnizorii societatii, in lipsa facturilor fiscale.

Societatea considera ca a procedat corect cu privire la modul de inregistrare a acestor cheltuieli inregistrate in contul 408 "Facturi nesoite" in baza contractelor incheiate cu S.C. MC, S.C. MT si

GS, acestea reprezentand document justificativ de cheltuieli. Societatea invoca in sustinere prevederile pct. 9.21 alin.2 lit.b), pct.36, pct. 44 lit.b) si pct. 45 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005.

J. Referitor la modul de inregistrare a veniturilor si cheltuielilor aferente diferentelor de curs valutar pentru trimestrele II si III din 2005 si trimestrele I, II si III din 2006, societatea arata ca a inregistrat aceste cheltuieli din punct de vedere contabil, pentru evidenta interna a societatii, organele de inspectie fiscala neavand nici o baza legala pentru recalcularea impozitului pe profit la sfarsitul trimestrelor I, II, si III din cursul anului fiscal.

Societatea considera ca potrivit pct.59 alin.1 lit.a) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005, obligatia evidentierii diferentelor de curs valutar pentru stabilirea profitului impozabil exista doar la inchiderea exercitiului anual.

II. Prin Decizia de impunere nr.* emisa de Administratia Financiara pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr.*, dupa cum urmeaza :

Perioada verificata :

01.01.2004 - 30.06.2007 in ce priveste impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente ,

01.01. - 30.06.2007 in ce priveste taxa pe valoarea adaugata ,

01.01.2004 - 31.12.2006 in ce priveste impozitul pe profit.

Conform statutului, obiectul principal de activitate al S.C. X il constituie fabricarea de masini agricole, forestiere si comercializarea lor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data inspectiei fiscale, capitalul social subscris si varsat al S.C. X era in suma de lei, integral privat strain, fiind structurat astfel :

- MS Italia detine lei reprezentand 19,41 %

- GS detine lei reprezentand 55,64 %

- FS detine lei reprezentand 24,93 %.

S.C. X este reprezentata de dl.M in calitate de administrator in baza procurii speciale autentificata sub nr.*, data de administratorul numit prin actul constitutiv al societatii contestatoare, dl. E.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X se afla in relatii de afiliere cu urmatoarele firme :

- GS in calitate de asociat cu o detinere mai mare de 25 % din capitalul social,

- MS care controleaza in mod efectiv societatea prin administratorul numit prin actul constitutiv, in persoana lui E,

- MC care controleaza in mod efectiv societatea prin dl.M, administrator la ambele societati in baza procurii autentificate sub nr.* data de dl.E, administratorul numit prin actul constitutiv,

- MT care controleaza in mod efectiv societatea prin dl.M, administrator la ambele societati in baza procurii autentificate sub nr.* data de dl.E, administratorul numit prin actul constitutiv.

Societatea contestatoare a realizat profit in exercitiile fiscale din perioada verificata, conform bilanturilor contabile incheiate la data de 31.12.2004, 31.12.2005 si respectiv 31.12.2006, depuse la Administratia finantelor publice a orasului .

A. La Cap. III pct.11 referitor la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 23.06.2005 - 30.05.2007, S.C. X a efectuat plati in valuta in baza facturilor externe emise de IBM World Romania S.R.L. reprezentand contravaloarea unei licente.

Societatea detine certificatul de rezidenta fiscala pentru beneficiarul venitului din Romania si a calculat, retinut, declarat si virat impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, respectiv din redeventa, prin aplicarea cotei de 15% prevazuta de Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre SUA si Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat impozitul pe veniturile realizate de nerezidenti pentru toate platile efectuate, iar in unele luni, impozitul pe venituri a fost calculat in mod eronat, incalcandu-se prevederile art. 115 alin.1 lit.d), art.116 alin.1, alin.2 lit.c) si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma recalcularii efectuate de organele de inspectie fiscala a fost determinat un debit de lei reprezentand impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, fata de cel calculat si inregistrat de societate in suma de lei, diferenta in suma de lei reprezentand debit suplimentar, conform anexei nr. III 11.1 la Raportul de inspectie fiscala.

B. In perioada 18.03.2004 - 05.05.2005, societatea contestatoare a efectuat plati in valuta reprezentand contravaloarea unor servicii de transport international inscrise in facturile externe, fara sa calculeze, sa retina, sa declare si sa achite impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, incalcand astfel prevederile art.115 alin.1 lit.n), art.116 alin.1, alin.2 lit.c) si alin.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala, prin adresa nr.*confirmata de primire in data de 02.08.2007 de administratorul imputernicit dl.M, au solicitat societatii contestatoare sa prezinte certificatele de rezidenta

fiscala pentru persoanele juridice nerezidente care au realizat venituri din servicii de transport, in conformitate cu prevederile art.118 alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Deoarece societatea nu a prezentat respectivele certificate de rezidenta fiscala pentru firmele de transport inscrise in anexa nr.III.11.1 la Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente in suma de lei prin aplicarea cotei de 15 % asupra veniturilor brute datorate partenerilor externi transformate in lei la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de BNR in ziua precedenta celei in care se efectueaza plata catre buget.

C. Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X a incheiat cu MS, persoana juridica nerezidenta contractul de prestari servicii nr.* avand ca obiect : asistenta tehnica pentru montajul utilajelor si pentru liniile de productie, instruire profesionala a angajatilor, asistenta in coordonarea achizitiilor, punerea in functiune a intreprinderii, coordonarea angajarii personalului, a vanzarilor, analiza pietei si marketing,

Societatea contestatoare a efectuat plati in valuta catre firma MS dupa cum urmeaza : euro reprezentand contravaloarea unor servicii prestate in Romania si knock-how inscrise in factura externa nr.* si suma de euro reprezentand costuri personal aferente persoanelor straine care au prestat servicii in Romania.

Societatea nu a calculat, retinut, declarat si achitat impozitul pe aceste venituri realizate din Romania, incalcand prevederile art.115 alin.1 lit.d) si lit.k), art.116 alin.1, alin.2 lit.c) si alin.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Intrucat societatea contestatoare a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pentru beneficiarul venitului din Romania, organele de inspectie fiscala au aplicat cota de 10 % prevazuta in Conventia de evitare a dublei impuneri semnata intre Romania si Italia asupra veniturilor brute datorate nerezidentilor, in baza prevederilor art.118 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare si au calculat in sarcina societatii impozit suplimentar in suma de lei si impozit din servicii prestate in Romania suplimentar in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat in perioada 30.06.2006 - 23.11.2006 plati catre MS reprezentand majorari de intarziere pentru neplata la termen a facturilor.

Aceste majorari au fost tratate de societate ca si cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, al caror regim este reglementat prin conventiile de evitare a dublei impuneri si in consecinta

a calculat, retinut, declarat si achitat impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, respectiv din dobanzi in suma de lei.

Deoarece suma de lei a fost stabilita eronat ca impozit pe veniturile realizate din Romania, organele de inspectie fiscala au diminuat cu aceasta suma, impozitul in suma totala de lei, stabilit suplimentar prin prezentul raport de inspectie fiscala, rezultand impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, in suma totala de lei, in baza prevederilor art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare.

D. La Cap. III pct.12 referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.-30.06.2007, S.C. X a obtinut venituri din vanzarea la intern a produselor finite si semifabricate, respectiv masini agricole si parti masini agricole si din prestari de servicii catre beneficiari interni.

In perioada aprilie-octombrie 2006, societatea contestatoare a livrat utilaje catre S.C. T, in baza acordurilor nr.* si nr.*, incheiate intre cele doua parti, in care se stipuleaza ca bunurile sunt date in proba, iar dupa perioada de proba se va intocmi contract de vanzare-cumparare, sau utilajul se returneaza.

Utilajele agricole, respectiv semanatoare si tocatoare au fost livrate cu avizele de insotire a marfii nr.* si respectiv nr.*, iar preturile acestor utilaje au fost inscrise de catre societatea contestatoare pe avizele de insotire, doar la solicitarea organelor de inspectie fiscala.

Desi perioada de proba a expirat pentru utilajele date in proba la data de 31.12.2006, pana la data intocmirii prezentului raport de inspectie fiscala, utilajele mentionate mai sus nu au fost returnate societatii contestatoare si nici nu au fost intocmite facturi fiscale pentru bunurile livrate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X nu a inregistrat in evidenta contabila si in jurnalul de vanzari, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta, cu toate ca avea aceasta obligatie tinand cont de faptul ca pentru utilajele livrate a expirat perioada de proba, moment in care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata si ca S.C. T foloseste in continuare aceste utilaje in activitatea desfasurata.

Avand in vedere ca bunurile nu au fost returnate furnizorului, organele de inspectie fiscala au concluzionat, in baza prevederilor art.134 ^ 1 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata si pct.16 alin.2 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, ca transferul proprietatii bunurilor a avut loc la data de 31.12.2006, respectiv data acceptarii acestora de catre beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta lunii ianuarie 2007 in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.140, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata de Legea nr.343/2006.

E. De asemenea, in perioada 01.01. - 30.06.2007 societatea a obtinut venituri din exportul direct al produselor finite catre diversi parteneri externi, in afara Comunitatii Europene, respectiv SUA si Rusia, operatiuni care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, conform prevederilor art.143 alin.1 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata de Legea nr.343/2006.

In urma verificarii prin sondaj a documentelor care atesta efectuarea exportului direct, s-a constatat ca S.C. X a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, in baza facturilor fiscale emise de SC MC si SC MT reprezentand servicii de administrare ale societatii contestatoare si respectiv servicii de management in vanzari.

In ce priveste serviciile de administrare, organele de inspectie fiscala au constatat ca ambele societati sunt administrate de catre aceeasi persoana, respectiv de dl. MM atat in calitate de administrator imputernicit la S.C. X, in baza procurii speciale autentificata sub nr.* data de dl. ME administratorul numit prin actul constitutiv, cat si in calitate de administrator al SC MC .

In baza actului constitutiv al S.C. X este numit un administrator in persoana d-lui ME care l-a imputernicit in baza procurii pe dl. MM sa administreze societatea ca persoana fizica si nu prin intermediul unei alte societati comerciale.

Pentru ca aceste cheltuieli de administrare sa poata fi deductibile la calculul profitului impozabil la societatea contestatoare si pentru a se putea justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 republicata era necesar ca SC MC fie numita ca societate de administrare prin actul constitutiv al S.C. X avand si obligatia, pentru ca numirea acestei societati sa fie opozabila tertilor, sa fie inregistrata in acest sens la Oficiul registrului comertului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in evidenta Oficiului National al Registrului Comertului figureaza ca administrator dl. ME, conform anexei nr.III 13.7 la Raportul de inspectie fiscala.

In ce priveste serviciile de management in vanzari contractate cu SC MT, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat necesitatea acestor servicii.

Organele de inspectie fiscala, prin adresa nr.* au solicitat S.C. X, prezentarea documentelor care sa ateste realitatea si

necesitatea prestarilor respective. Prin adresa nr.*, societatea contestatoare a prezentat contractul incheiat intre cele doua parti, fara a prezenta in justificare documentele prevazute la pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile ulterioare, dat in aplicarea art.21 alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca necesitatea acestor servicii de management in vanzari nu este justificata, motivat si de faptul ca din statele de salarii rezulta ca societatea avea angajate 6 persoane pe postul de director de vanzari si un director comercial cu atributii care rezulta din natura functiei ocupate, respectiv de promovare a vanzarilor.

S-a constatat ca in fiecare an, SC MM si SC MC au facturat catre S.C. X servicii de administrare, respectiv consultanta in domeniul vanzarilor, doar pana la limita sumei de 100.000 euro, astfel incat potrivit prevederilor art.103 lit.c) din Legea nr.571/2003, societatile respective sa poata pastra regimul de platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu poate justifica prestarea efectiva a serviciilor si faptul ca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, in temeiul art.145 alin.2 lit.a) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, pentru perioada 01.01.- 30.06.2007, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de lei si respectiv lei.

F. La cap.III pct.13 referitor la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru anul fiscal 2004, S.C. X a inregistrat impozit pe profit in suma de lei ROL, asa cum rezulta din declaratia 101 inregistrata la Administratia finantelor publice a orasului sub nr.*

Pentru anul fiscal 2005 societatea a inregistrat impozit pe profit in suma de lei, iar in anul 2006 a inregistrat impozit pe profit in suma de lei, asa cum rezulta din declaratiile 101 inregistrate la Administratia finantelor publice a orasului sub nr.* si respectiv nr.*.

Referitor la sumele reprezentand impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu prestarile de servicii de la furnizorii externi, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

In anul 2004, S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli cu prestari de servicii de la furnizorii externi MS si GS

ambele persoane afiliate cu societatea verificata, pentru care nu a prezentat documentele justificative prevazute la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, coroborate cu pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Cu adresa nr.* a fost solicitata societatii prezentarea documentelor justificative care sa ateste realitatea si necesitatea prestarilor de servicii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea a prezentat cu adresa nr.* pentru justificarea facturilor inscrise in anexa nr. III 13.3 la raportul de inspectie fiscala, diverse documente care nu justifica realitatea si necesitatea prestarii serviciilor respective, in sensul ca unele facturi nu aveau atasat nici un document justificativ, altele erau justificate cu extrasele de cont pentru sumele platite prin card de diverse persoane straine.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat pentru justificarea prestarii serviciilor : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate si de piata.

Contractele de prestari de servicii prezentate la inspectia fiscala, incheiate de S.C. X cu MS si GS, ambele persoane afiliate cu societatea contestatoare, nu contin datele prevazute la pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile ulterioare, in sensul ca nu sunt precizate termenele de executie, tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu a inclus contravaloarea acestor servicii in determinarea costului de productie.

Ca urmare, cheltuielile cu prestarile de servicii in suma de ROL pentru care nu au fost prezentate documente pentru justificarea realitatii si necesitatii acestora, au fost stabilite de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil pe anul 2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a inregistrat la cheltuieli deductibil fiscal suma de ROL reprezentand cheltuieli cu servicii de consiliere facturate de SC DI V cu sediul la aceeasi adresa cu societatea verificata.

Urmare solicitarii documentelor justificative, societatea contestatoare a prezentat doar contractul incheiat intre cele doua parti, fara sa prezinte documentele prevazute la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, coroborate cu pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate si studii de piata, motiv pentru

care suma de ROL reprezentand cheltuieli cu servicii de consiliere a fost considerata nedeductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2004.

In anul 2005, S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli cu prestari de servicii de la furnizorii externi MS, GS si TS, toate cu sediul in Italia, pentru care nu a prezentat documentele justificative prevazute la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, coroborate cu pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Urmare solicitarii documentelor care sa ateste realitatea si necesitatea prestarilor de servicii, cu adresa nr.* societatea contestatoare a prezentat pentru facturile inscrise in anexa nr. III 13.3 la raportul de inspectie fiscala, diverse documente care nu justifica realitatea si necesitatea prestarii serviciilor respective, in sensul ca unele facturi nu aveau atasat nici un document justificativ, altele erau justificate doar cu extrase de cont pentru sumele platite prin card de diverse persoane straine.

S-a constatat de asemenea ca societatea nu a prezentat pentru justificarea serviciilor : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate si de piata.

Ca urmare, suma de lei reprezentand cheltuielile cu prestarile de servicii externe, pentru care nu au fost prezentate documente pentru justificarea realitatii si necesitatii acestora, au fost stabilite de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

In anul 2006, S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli cu prestari de servicii de la furnizorii externi MS si BI din Italia, pentru care nu a prezentat documentele justificative prevazute la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, coroborate cu pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Cu adresa nr.* societatea a prezentat pentru factura nr.* diverse documente, reprezentand consultanta prestata, care nu au legatura cu S.C. X iar pentru factura nr.* nu a fost prezentat nici un document justificativ care sa ateste realitatea si necesitatea prestarii serviciilor respective. Nici in acest caz, societatea nu a prezentat pentru justificarea serviciilor : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate si de piata.

Ca urmare, suma de lei reprezentand cheltuielile cu prestarile de servicii externe, pentru care nu au fost prezentate documente pentru justificarea realitatii si necesitatii acestora, au fost stabilite de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2006.

G. Referitor la sumele de lei reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu prestarea serviciilor de administrare si management in vanzari facturate de S.C. MC, S.C. MT, S.C. BA.

Societatea a dedus in anul 2004 cheltuieli in suma de lei reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii de administrare a S.C. X de catre S.C. MC.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in baza actului constitutiv al S.C. X este numit un administrator legal in persoana d-lui M E, care l-a imputernicit in baza procurii speciale autentificata sub nr.* pe dl. M M, sa administreze societatea ca persoana fizica si nu prin intermediul unei alte societati comerciale.

S-a constatat ca ambele societati sunt administrate de aceeasi persoana respectiv de dl. M M, atat in calitate de administrator imputernicit la S.C. X ,in baza procurii speciale data de dl. M E administrator numit prin actul constitutiv, cat si in calitate de administrator al S.C. MC.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea cheltuielilor cu prestarile de servicii de administrare a avut drept consecinta diminuarea profitului impozabil al S.C. X, societate platitoare de impozit pe profit pe anul 2004, in cota de 25 % din profitul impozabil, fata de impozitul de 1,5 % datorat de catre S.C. MC ca societate platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, fiind in fapt o redistribuire a profitului catre aceasta societate din urma.

Pentru ca aceste cheltuieli de administrare sa poata fi deductibile la calculul profitului impozabil la societatea contestatoare, conform art.197 din Legea nr.31/1990 , republicata, era necesar ca SC M M sa fie numita ca societate de administrare prin actul constitutiv al S.C. X , avand totodata si obligatia, pentru ca numirea acestei societati sa fie opozabila tertilor, sa fie inregistrata in acest sens si la Oficiul Registrului Comertului. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca in evidenta Oficiului National al Registrului Comertului figureaza ca administrator dl. M E.

Ca urmare, cheltuielile in suma de ROL reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii de administrare a S.C. X au fost constatate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2004.

In anul 2005, societatea a dedus cheltuieli in suma totala de lei reprezentand :

- servicii de administrare a S.C. X de catre S.C. M C.
- servicii de management in vanzari contractate cu SC MT,
- servicii de consultanta cu privire la promovarea vanzarilor contractate cu S.C. BA.

In ce priveste cheltuielile de management in vanzari contractate cu SC M T, s-a constatat ca societatea contestatoare nu a justificat realitatea si necesitatea prestarii acestor servicii, cu atat mai mult cu cat SC MT, a facturat astfel de servicii si pentru perioada septembrie - noiembrie 2005, perioada in care societatea nu era inca infiintata, fapt ce rezulta din inregistrarea la Oficiul Registrul Comertului sub nr.*

Si in acest caz, organele de inspectie fiscala au constatat ca a avut loc o diminuare a profitului impozabil pe anul 2005 la societatea contestatoare, precum si o redistribuire a profitului catre SC M T ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In ce priveste cheltuielile de consultanta in promovarea vanzarilor, s-a constatat ca nu se justifica realitatea si necesitatea prestarii acestor servicii contractate cu S.C. BA, in suma de lei, intrucat acestea au fost facturate si in perioada cand societatea contestatoare nu era inca infiintata, respectiv in perioada iulie - septembrie 2005, fapt de rezulta din inregistrarea la Oficiul Registrul Comertului sub nr.*

Serviciile facturate incepand cu luna octombrie 2005 au fost acceptate la deducere de organele de inspectie fiscala.

Ca urmare, cheltuielile in suma de lei reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii de administrare, management si consultanta, pentru care societatea contestatoare nu a prezentat documente in justificarea realitatii si necesitatii acestora, au fost considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

In anul 2006, societatea a dedus cheltuieli in suma totala de lei reprezentand :

- servicii de administrare a S.C. X de catre S.C. MC
- servicii de management in vanzari contractate cu SC MT

Pentru acelasi motive, mai sus explicitate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere acestor cheltuieli in suma de lei la calculul profitului impozabil pe anul 2006.

H. Referitor la sumele reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu penalitatile de intarziere pentru plata cu intarziere a facturilor emise de MS, GA si BE pentru plata de materii prime, materiale, marfuri si servicii.

Societatea a dedus in perioada 2004 - 2006 dobanzi penalizatoare in suma de lei, incalcand prevederile art. 21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, coroborate cu pct.40 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca majorarile de intarziere pentru neplata la termen a facturilor emise nu sunt tratate ca dobanzi, conform prevederilor Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Italia si Romania.

Practica de facturare a unor dobanzi penalizatoare pentru neplata in termen a facturilor emise a fost aplicata intr-un singur sens, respectiv au fost facturate doar de catre SC MA, S.C. GA si respectiv de catre BE catre S.C. X cu toate ca si societatile italiene mentionate aveau datorii rezultate ca urmare a neplatii facturilor emise de catre societatea verificata.

In concluzie, cheltuielile cu dobanzile penalizatoare aferente platii cu intarziere a facturilor emise de firmele din Italia catre societatea contestatoare au fost constatate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2004-2006.

I. Referitor la sumele reprezentand impozit pe profit suplimentar rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor aferente perioadei 2005 - 2006 inregistrate in baza contractelor incheiate cu furnizorii societatii, in lipsa facturilor fiscale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila si a dedus in mod eronat cheltuieli in suma de lei, fara a avea la baza nici un document justificativ, nici macar factura, incalcand in acest mod prevederile art.21 alin. 4 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Suma de lei a fost stornata de societatea contestatoare in anul 2006, prin nota contabila nr.*

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibila fiscal suma de lei la calculul profitului impozabil al anului 2005.

In anul 2006 s-a constatat ca societatea a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, suma de lei, reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii, fara a avea la baza nici un document justificativ, incalcand astfel prevederile art.21 alin. 4 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in corespondenta cu contul 408 " Facturi nesosite", in contul unor societati cu care relatia de colaborare este stransa si in cazul carora se cunostea faptul ca acestea nu intocmisera facturi pentru respectivele cheltuieli.

In cazul S.C. MC si SC MT administrate de dl. M M care are calitatea de administrator imputernicit si la S.C. X, cheltuielile in suma de lei si respectiv lei au fost inregistrate in anul 2006 fara a avea la baza factura fiscala, aceasta fiind emisa de respectivele societati in data de

31.05.2007, dupa primirea avizului de inspectie generala nr.* de la Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii .

In ce priveste GA s-a constatat ca au fost inregistrate in contul 628 " Cheltuieli cu servicii prestate de terti" pe tot parcursul anului 2006 diverse cheltuieli, fara a avea la baza factura sau alte documente justificative, in suma totala de lei, in corespondenta cu contul 408 "Facturi nesosite".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibila fiscal suma totala de lei, la calculul profitului impozabil al anului 2006.

J. Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul anului 2005 si 2006, societatea contestatoare a reevaluat periodic datoriile si creantele in valuta inregistrand venituri si cheltuieli din diferentele de curs valutar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a considerat in mod eronat veniturile din diferente de curs valutar, ca fiind neimpozabile, incalcand prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare. De asemenea, s-a constatat ca societatea contestatoare a considerat in mod eronat cheltuielile cu diferentele de curs valutar ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a reevaluat datoriile si creantele in valuta, in vederea prezentarii unor situatii financiare pozitive, societatilor bancare, pentru inlesnirea obtinerii de credite, fara a trata in mod corect din punct de vedere fiscal, profitul impozabil rezultat in urma veniturilor superioare cheltuielilor cu diferentele de curs valutar, societatea incalcand in acest mod prevederile art.19 alin.1 si art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

In consecinta pentru trimestrele II si III din 2005 si trimestrele I, II si III din 2006, organele de inspectie fiscala au constatat veniturile din diferente de curs valutar aferente reevaluarii datoriilor si creantelor in valuta ca fiind impozabile si totodata cheltuielile din diferente de curs valutar ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, conform anexei nr.III 13.9 la Raportul de inspectie fiscala nr*.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de inspectie fiscala si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

Capitol I Impozit pe profit

A. Referitor la impozitul pe profit in suma de aferent cheltuielilor cu prestarile de servicii facturate de SC MS, SC GA, TE, SC DI V si BI

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de prestatorii sus enumerati, sunt deductibile fiscal, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente realitatea si necesitatea prestarii serviciilor.

Obiectul principal de activitate il reprezinta productia de masini agricole si forestiere.

In fapt, in perioada 2004-2006, S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli cu prestarile de servicii de la furnizorii SC MS, S.C. GA, TE si BI, pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

De asemenea in anul 2004 societatea a inregistrat si dedus cheltuieli in suma totala de ROL reprezentand servicii de consiliere privind organizarea si programarea productiei societatii contestatoare, facturate de SC DI V, societate cu sediul la aceeasi adresa cu societatea verificata.

Serviciile prestate de furnizorii externi au constat in : asistenta tehnica pentru montajul masinilor si al liniilor de productie, pregatirea profesionala a angajatilor, asistenta in coordonarea achizitiilor, demararea productiei, coordonarea angajarii personalului, a vanzarilor, analiza pietei si marketing.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu serviciile prestate de furnizorii externi, pe motiv ca societatea nu a prezentat in justificarea serviciilor respective situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate si de piata, prin care sa se probeze prestarea efectiva a serviciilor.

Societatea sustine ca aceste servicii sunt legate de implementarea investitiei pe care asociatii italieni au facut-o in Romania pentru demararea si asigurarea functionarii societatii, motiv pentru care solicita acordarea deductibilitatii acestor cheltuieli.

In drept, art. 21 alin. 4 lit m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare prevede :

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte” ;

coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, unde se specifica :

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :

- *serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*
- *contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”.*

Conditiiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus mentionate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor.

Se retine ca, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, societatea contestatoare a prezentat cu adresa nr.*, in justificarea facturilor inscrise in anexa nr.III.13.3 la Raportul de inspectie fiscala nr.*, doar contractul de consultanta incheiat cu SC DI V si contractul incheiat cu S.C. MC, in copie, fara sa prezinte documentele prevazute expres la pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare dat in aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piata.

Obiectul contractului de consiliere nr.* incheiat de SC X cu SC DI V, in calitate de consilier, aflat in copie la fila 189 din dosarul cauzei, l-a constituit elaborarea si urmarirea implementarii, la cererea societatii contestatoare, a unor politici si programe de dezvoltare a productiei, vizand obtinerea unui randament optim in ceea ce priveste productivitatea.

Din analiza clauzei IV Drepturile si obligatiile consilierului din contractul nr.*, rezulta ca una din obligatiile consilierului era : ” 4. sa execute cel putin 90 % din insarcinari prin dl. Di Val Fabrizio”. In concluzie, dl. Di V in calitate de asociat-administrator al SC DI V avea obligatia de a executa 90 % din obligatiile contractuale ale firmei, astfel incat, afirmatia societatii contestatoare referitoare la faptul ca dl. Di V nu a fost angajat al asociatilor ci o persoana externa, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat nici un document in justificarea prestarii efective a serviciilor facturate de SC DI V respectiv rapoarte de lucru, desi potrivit clauzei contractuale IV Drepturile si obligatiile consilierului din contractul nr.*, consilierul era obligat : ” 5. sa inainteze rapoarte periodice , lunar, dar chiar si mai des, in care sa prezinte activitatea desfasurata”.

In concluzie, cheltuielile in suma totala de ROL facturate de SC DI V, astfel cum sunt calculate prin anexa nr.III 13.4 la Raportul de inspectie fiscala, pentru care societatea contestatoare nu a prezentat in justificare situatii de lucrari, rapoarte de lucru, studii de piata, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2004.

Se retine ca in justificarea deductibilitatii fiscale a serviciilor facturate cu factura nr.* emisa de TE aflata in copie la fila nr.271 din dosarul cauzei, a fost prezentata doar o nota cuprinzand valoarea serviciilor de consultanta management in suma totala de euro, care nu poate fi luata in considerare la acordarea deductibilitatii acestei facturi, deoarece nu probeaza necesitatea prestarii serviciilor.

De asemenea, se retine ca unele facturi, de exemplu facturile emise de TE nr.* si nr.*, aflate in copie la filele nr.370 si 369 din dosarul cauzei, sau factura nr.* emisa de S.C. GA, aflata in copie la fila nr. 269 din dosarul cauzei, nu aveau atasat nici un document care sa ateste realitatea si necesitatea prestarii serviciilor respective.

Alte facturi, de exemplu factura nr.* emisa de TE aflata in copie la pagina 285 la dosarul cauzei si factura nr.* emisa de S.C. GA, aflata in copie la pagina nr.354 la dosarul cauzei, au fost justificate doar cu extrasele de cont pentru sumele platite prin card de diverse persoane straine, care nu reprezinta documente care sa ateste necesitatea prestarii serviciilor, astfel cum reiese si din constatările organelor de inspectie fiscala.

Nici facturile nr.*, prezentate de societatea contestatoare in timpul inspectiei fiscale, cu adresa nr.* in justificarea facturii nr.* emisa de MS catre societatea contestatoare, in valoare de euro, aflate la filele 265-268 din dosarul cauzei, nu pot fi luate in considerare ca documente in justificarea deductibilitatii facturii nr.*, deoarece respectivele facturi contin servicii prestate de anumite firme din Italia catre MS si nu reprezinta servicii prestate de MS catre societatea contestatoare.

Mai mult facturile nr.* emise de C & P si respectiv factura proforma nr.* emisa de N F se refera la consultanta prestata pentru MS de respectivele firme italiene, deci aceste facturi nu pot constitui documente in justificarea facturii nr.* emisa de MS catre societatea contestatoare.

Se retine ca nici pentru factura nr.* in valoare de euro emisa de BI catre societatea contestatoare, aflata la fila 264 din dosarul

cauzei, nu a fost prezentat nici un document care sa ateste realitatea si necesitatea prestarilor respective in favoarea societatii contestatoare.

In concluzie, se retine ca societatea nu a prezentat pentru serviciile prestate de furnizorii externi SC MS, S.C. GA, SC TE si SC BI, documentele justificative necesare in justificarea prestarii efective a serviciilor, respectiv : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de piata, in conformitate cu dispozitiile legale mai sus citate, motiv pentru care in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli.

Sustinerea societatii contestatoare referitoare la incalcarea de catre organul fiscal a libertatii contractuale, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile cu prestarile de servicii, in functie de documentele prezentate de societate si de prevederile legale incidente in perioada verificata, deci fara sa fie incalcat principiul libertatii contractuale.

Astfel, societatea avea dreptul de a inregistra cheltuieli cu prestari servicii in quantumul pe care il considera necesar pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt justificate cu documentele prevazute expres la art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, coroborate cu pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, contractul fiind doar una din conditii, dar nu singura .

In concluzie, se retine ca in mod legal, cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de furnizorii externi SC MS, S.C. GA, SC TE si SC BI precum si cheltuielile cu serviciile de consiliere facturate de SC DI V, pentru care nu au fost prezentate documentele justificative care sa probeze realitatea si necesitatea prestarii respectivelor servicii, legal au fost constatate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru suma de lei reprezentand impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli, precum si accesoriile aferente.

B. Referitor la impozitul pe profit in suma de aferent cheltuielilor cu prestarea serviciilor de administrare si management in vanzari facturate de S.C. MC, SC MT cheltuielilor de consultanta in promovarea vanzarii facturate de BA si GA

B.1) Referitor la cheltuielile cu prestarea serviciilor de administrare facturate de S.C. MC

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se

pronunte daca cheltuielile cu prestarea serviciilor de administrare, facturate de S.C. MC sunt deductibile fiscal, in conditiile in care atat societatea beneficiara, cat si societatea prestatoare de servicii sunt administrate in fapt de aceeaasi persoana fizica.

In fapt, in anul 2004, S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli cu servicii de administrare in suma de ROL, facturate de S.C. MC.

De asemenea, in perioada 2005-2006, societatea contestatoare a inregistrat si a dedus cheltuieli cu serviciile de administrare prestate de S.C. MC, astfel cum reiese din anexa nr.III 13.5 la Raportul de inspectie fiscala nr.*

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ambele societati sunt administrate de catre aceeaasi persoana, respectiv de dl.Maschio Mirco, atat in calitate de administrator imputernicit la S.C. X in baza procurii speciale nr.* data de dl. M E, administratorul numit prin actul constitutiv, cat si in calitate de administrator al S.C. MC .

Organele de inspectie fiscala au constatat la Cap. III.13 Impozit pe profit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada 2004-2006, cheltuielile de administrare, pe motiv ca S.C. MC a fost numita ca societate de administrare prin actul constitutiv al S.C. X , numire care pentru a fi opozabila tertilor, ar fi trebuit sa fie inregistrata la Oficiul National al Registrului Comertului, unde figureaza ca administrator dl. M E .

Societatea sustine ca modul in care persoana prestatoare a inteles sa incaseze indemnizatia cuvenita, nu poate fi sanctionat de organele fiscale cu nedeductibilitatea acestor cheltuieli, invocand in sustinere prevederile contractului incheiat cu prestatorul de servicii si cele ale procurii speciale nr.*

In drept, art. 21 alin. 1 si alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare prevede :

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte” .

Referitor la cheltuielile cu serviciile de administrare, se retine ca S.C. X SI S.C. MC Sunt administrate de catre aceeaasi persoana, respectiv de catre dl. M M atat in calitate de administrator imputernicit la S.C. X, in baza procurii speciale autentificata sub nr.*, cat si in

calitate de administrator al SC MC, astfel cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala nr.* si anexa nr.III 13.6 la acest act.

Prin actul constitutiv al SC X, anexa nr.III 13.7, aflat in copie la fila nr.497 din dosarul cauzei, este numit ca administrator unic, conform art.15 din respectivul act constitutiv, d-l. M E cetatean italian.

Potrivit art.131 alin.4 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata :

“ Pentru a fi opozabile tertilor, hotarârile adunarii generale vor fi depuse în termen de 15 zile la oficiul registrului comertului, spre a fi mentionate în registrul si publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a. În cazul în care aceste hotarâri implica modificarea actului constitutiv, se va putea publica numai actul aditional cuprinzând textul integral al clauzelor modificate”.

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca, in evidenta Oficiului National al Registrului Comertului, figureaza ca administrator d-l. M E, conform certificatului de inmatriculare al SC X , anexa nr. III 13.7, aflat in copie la fila 30 din dosarul cauzei.

Din analiza contractului de administrare nr.* incheiat de SC X cu SC MC, aflat in copie la fila 185 din dosarul cauzei, rezulta ca obiectul acestui contract l-a constituit consultanta in afaceri, gestiunea activitatii, elaborarea si urmarirea implementarii strategiei de dezvoltare, dirijarea activitatii curente a societatii, operatiuni incredintate reprezentantului legal al SC MC, respectiv persoana fizica M M.

Desi in contractul de administrare se prevede ca activitatea de administrare si gestiune a societatii este incredintata managerului, in baza prevederilor Legii nr.31/1990 si a Hotararii adunarii generale a asociatilor din 23.04.2004, totusi aceasta hotarare care implica modificarea actului constitutiv al SC X in ceea ce priveste administratorul desemnat, nu a fost mentionata în Registrul Comertului si publicata în Monitorul Oficial al României, asa cum se prevede la art.131 alin. 4 din Legea nr.30/1990 privind societatile comerciale, republicata, mai sus citat.

Din analiza procurii speciale nr.*, anexa nr. III 13.6 la Raportul de inspectie fiscala, aflata in copie la fila nr.32 din dosarul cauzei, rezulta ca dl. M E avand calitatea de administrator numit la societatea contestatoare l-a imputernicit pe d-l M M, cetatean italian : *“sa ma substituie in toate operatiunile care privesc activitatea susnumitei societati in fata autoritatilor publice competente, respectiv notar public, instante judecatoresti, Camera de comert, Oficiul registrului comertului, organele fiscale, financiare, bancare si ale administratiei publice competente si in relatiile comerciale ori de alta natura, putand semna valabil orice act pana la o limita de 50.000 euro pe care situatia viitoare il va impune, [...], semnatura sa fiindu-mi opozabila”.*

Prin urmare, aceeași persoană fizică, respectiv M M asigură în fapt administrarea ambelor societăți.

Mai mult, având în vedere că procura specială nr.358 a fost emisă la data de 05.03.2003, înainte de data încheierii contractului de administrare, respectiv 11.06.2004, rezultă că respectiva procura nu putea fi emisă în baza contractului, așa cum eronat susține contestatoarea.

Se reține că, pentru ca aceste cheltuieli de administrare să poată fi acceptate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, mai sus citat, era necesar ca societatea M MC care a facturat serviciile către societatea contestatoare, să fie numită ca societate de administrare prin actul constitutiv al SC X, cu obligația înregistrării Hotărârii adunării generale a asociaților din 23.04.2004 la Oficiul Registrului Comerțului

Prin urmare, se reține că în mod legal, cheltuielile cu prestările de servicii de administrare facturate de SC MC, au fost constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli și accesoriile aferente.

B.2) Referitor la cheltuielile cu prestarea serviciilor de management în vânzări și consultanță în promovarea vânzărilor facturate de S.C. MT, BA și GA

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu prestarea serviciilor de management in vanzari si consultanta in promovarea vanzarilor, facturate de prestatorii sus enumerati sunt deductibile fiscal, in conditiile in care unele facturi au fost emise in perioada anterioara datei de infiintare a societatiilor prestatoare ca persoane juridice si totodata nu este justificata prestarea efectiva a serviciilor.

În fapt, S.C. X a înregistrat în perioada 2005 - 2006 cheltuieli cu servicii de management, drept cheltuieli deductibile fiscal.

De asemenea, în anul 2006 au fost înregistrate și deduse fără a avea la bază nici un document justificativ, cheltuieli în sumă de lei, reprezentând servicii de consultanță prestate de GA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nedeductibile fiscal cheltuielile cu servicii în sumă de lei, facturate de BA pentru perioada iulie-septembrie 2005, când respectiva societate nu era încă înființată.

De asemenea au constatat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile facturate de SC MT pentru perioada septembrie - noiembrie 2005, cand respectiva societate nu era inca infiintata.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat nedeductibilitatea cheltuielilor de management in vanzari si consultanta in promovarea vanzarilor, facturate in perioada 2005-2006, dupa data infiintarii societatilor prestatoare, pe motiv ca nu este justificata realitatea si necesitatea acestor servicii cu documente justificative legale.

Societatea sustine ca, desi SC MT si BA au facturat servicii pentru perioada in care nu erau inca infiintate, aceasta nu constituie un impediment ca o societate sa factureze dupa data constituirii, servicii prestate de reprezentantul sau legal, inainte de data constituirii.

In drept, art. 21 alin. 1 si alin.4 lit. m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare prevede :

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte**”;*

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :*

*- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; **prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;***

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate ”.

Referitor la cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de BA in perioada iulie-septembrie 2005, se retine ca aceasta societate a fost infiintata la data de 19.10.2005, fapt ce rezulta din numarul de inregistrare

dat de Oficiul registrului comertului, respectiv nr. 5, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala de la cap. III 13 pct.3 din Raportul de inspectie fiscala referitor la impozitul pe profit aferent anului 2005.

Se retine ca valoarea prestarilor de servicii facturate de BA incepand cu luna octombrie 2005, deci dupa data infiintarii respectivei societati a fost acceptata la deducere, astfel cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala.

Referitor la cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de SC MT in perioada septembrie - noiembrie 2005, se retine ca aceasta societate a fost infiintata in data de 30.11.2005, fapt ce rezulta din numarul de inregistrare dat de Oficiul registrului comertului, respectiv nr.*, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala de la Cap. III 13 pct.3 din Raportul de inspectie fiscala referitor la impozitul pe profit aferent anului 2005.

In ceea ce priveste raporturile de colaborare desfasurate in perioada anterioara infiintarii celor doua societati prestatoare de servicii, intre S.C. X si reprezentantii legali ai celor doua societati amintite mai sus, acestea nu pot fi tratate decat ca raporturi intre o persoana juridica, respectiv SC X si alte persoane fizice si nu intre doua persoane juridice, motiv pentru care organele de inspectie fiscala, legal nu au acordat deductibilitate cheltuielilor facturate inainte de data constituirii respectivelor societati.

Se retine din constatările organelor de inspectie fiscala de la Cap. II din Raportul de inspectie fiscala referitor la date despre contribuabil, faptul ca S.C. MT, BA si GA de o parte si SC X pe de alta parte, se afla in relatii de afiliere.

In ceea ce priveste deductibilitatea la nivelul societatii afiliate a cheltuielilor de management si consultanta in vanzari, aceasta este conditionata de furnizarea efectiva, factica a serviciilor suplimentare sau de includerea costurilor administrative in pretul produselor societatii, potrivit pct. 20 din Hotararea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 :

“ 20. În cazul serviciilor de administrare si conducere din interiorul grupului se au în vedere urmatoarele :

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanta sau functii similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societatii-mama, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi ceruta o remuneratie pentru aceste activitati, în masura în care baza lor legala este relatia juridica care guverneaza

forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legaturile dintre entitati.

*Cheltuielile de aceasta natura **pot fi deduse numai daca astfel de entitati furnizeaza în plus servicii persoanelor afiliate sau daca în pretul bunurilor si în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare si serviciile sau costurile administrative.** Nu pot fi deduse costuri de asemenea natura de catre o filiala care foloseste aceste servicii luand în considerare relatia juridica dintre ele, numai pentru propriile conditii, tinand seama ca nu ar fi folosit aceste servicii daca ar fi fost o persoana independenta ;*

*b) **serviciile trebuie sa fie prestate în fapt.** Simpla existenta a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficienta, deoarece, ca regula generala, persoanele independente platesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”*

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, societatea contestatoare a prezentat in justificarea prestarii efective a serviciilor, cu adresa nr.*, copia contractului nr.* incheiat cu SC MT, aflat in copie la fila 418 din dosarul cauzei, precum si contractul de consultanta incheiat cu SC BA, aflat in copie la fila 423 din dosarul cauzei.

Din analiza clauzelor contractului nr.* incheiat cu SC MT, care este valabil incepand cu luna septembrie 2005, rezulta ca obiectul acestuia a constat in elaborarea si urmarirea implementarii strategiei de vanzari a societatii si coordonarea activitatii de vanzari a societatii.

Din analiza clauzelor contractului incheiat cu SC BA, valabil din 20.10.2005, rezulta ca obiectul acestuia a constat in consultanta cu privire la promovarea vanzarii de utilaje agricole si piese de schimb.

Din analiza anexei nr.III 13.10 la Raportul de inspectie fiscala, cuprinzand statele de salarii pe luna decembrie 2005 si respectiv decembrie 2006, aflata la paginile 8-20 la dosarul cauzei, rezulta ca S.C. X avea angajate in luna decembrie 2005 un numar de patru persoane pe postul de director de vanzari, iar in decembrie 2006 avea angajate o persoana pe postul de director comercial si 6 persoane pe postul de director de vanzari, acestea avand atributii care rezulta din natura functiei ocupate, respectiv de promovare a vanzarilor pentru societatea contestatoare.

Prin urmare, necesitatea serviciilor de management in vanzari si de consultanta in promovarea vanzarilor, facturate de SC MT si respectiv GA, in conditiile in care societatea contestatoare avea angajate mai multe persoane pe postul de director comercial si respectiv director de vanzari, avand atributii identice in promovarea vanzarilor, nu este justificata.

De asemenea, se retine din constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr.*, faptul ca S.C. MC si SC MT au facturat catre S.C. X,

servicii de administrare, management si consultanta in promovarea vanzarilor, doar pana la limita de 100.000 euro prevazuta de art.103 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, astfel incat societatile furnizoare sa isi pastreze regimul de platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor.

Mai mult decat atat, se retine ca in anul 2005, pentru ca acest plafon sa nu fie depasit, a fost intocmit in data de 30.09.2005 actul aditional la contractul de administrare, fiind suspendata stabilirea lunara a redeventei pentru serviciile respective pentru perioada octombrie 2005 - decembrie 2005, fiind invocate dificultati financiare.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea contestatoare se afla in relatii de afiliere cu S.C. MT, BA si GA, asa cum s-a retinut mai sus.

Astfel, prin inregistrarea acestor cheltuieli cu servicii de administrare, management si consultanta in promovarea vanzarilor, facturate de S.C. MC si SC MT, societati platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor in cota de 3% din veniturile realizate, a fost diminuat profitul impozabil aferent perioadei 2004-2005 la S.C. X, realizandu-se de fapt un transfer de profit in favoarea S.C. MC si SC MT

In concluzie, se retine ca in mod legal, cheltuielile cu prestarea serviciilor de management in vanzari si consultanta in promovarea vanzarilor facturate in perioada 2005-2006 au fost constatate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru capatul de cerere reprezentand impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, precum si accesoriile aferente.

C. Referitor la impozitul pe profit in suma lei aferent cheltuielilor cu penalitatile pentru plata cu intarziere a facturilor emise de MA, GA si BE din Italia

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu penalitatile pentru plata cu intarziere a facturilor emise de firmele nerezidente sus mentionate pentru achizitionarea de materii prime, materiale si marfuri, sunt asimilate dobanzilor si sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In fapt, in perioada 2004-2006 S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli cu penalitati pentru plata cu intarziere a facturilor pentru materii prime, materiale, marfuri si servicii emise de firmele nerezidente MA, GA si BE.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe perioada verificata, cheltuielile cu

majorarile de intarziere pentru neplata la termen a facturilor de achizitionare de materii prime, materiale si marfuri, in temeiul art. 21 alin. 4 lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare invoca aplicarea art. 21 alin. 4 lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sustinand ca, cheltuielile cu penalitatile sau majorarile de intarziere inregistrate pentru neplata la termen a facturilor emise de persoane juridice nerezidente sunt deductibile, fiind de natura dobanzilor prevazute la art. 11 alin. 4 din Conventia de evitare a dublei impunere incheiata intre Romania si Italia.

In drept, art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*b) amenzile, confiscarile, majorarile de întârziere si penalitatile de întârziere datorate catre autoritatile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, penalitatile sau majorarile datorate catre autoritati straine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în Romania si/sau autoritati straine sunt cheltuieli nedeductibile, **cu exceptia majorarilor, al caror regim este reglementat prin conventiile de evitare a dublei impuneri**”*,

coroborate cu prevederile pct. 40 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“ 40. Majorarile si penalitatile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile.

*Ca exceptie de la regula alineatului precedent, majorarile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit conventiilor de evitare a dublei impuneri, **sunt tratate ca dobanzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în conditiile prevazute de titlul II din Codul fiscal.**”*

Se retine ca societatea contestatoare a dedus cheltuieli cu penalitati pentru plata cu intarziere a facturilor emise de firme nerezidente, in suma de : lei facturate in anul 2004 de MA, lei facturate in anul 2005 de MA si respectiv lei facturate in anul 2006 de MA, GA si BE din Italia.

Asupra deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile penalizatoare pentru plata cu intarziere a facturilor emise de societati nerezidente, s-a pronuntat Directia generala legislatie impozite directe, prin adresa nr.*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sub nr.*, precum si prin

adresa nr.*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, in sensul:

“ [...] penalitatile pentru plata cu intarziere sunt considerate dobanzi, se impun in Romania prin retinere la sursa si sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil in temeiul art. 21 alin. 4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

Comentariile din Modelul OECD de la art.11 par.3 pct.22 stipuleaza : Ce-a de-a doua fraza a paragrafului 3 exclude din definitia dobanzii, penalitatile pentru plata cu intarziere, dar statele contractante sunt libere sa omita aceasta fraza si sa trateze penalizarile ca si dobanzi in conventiile lor bilaterale. Penalizarile care pot fi datorate prin contract, sau prin cutuma sau in baza unei hotarari judecatoresti constau fie din plati calculate pro rata temporis, fie din sume fixe : in ambele situatii ele pot combina ambele forme de plata”.

Fata de retinerile de mai sus, rezulta ca penalitatile datorate pentru plata cu intarziere a facturilor emise de firme nerezidente sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, cu conditia impunerii in Romania prin retinere la sursa, **cat si a faptului ca sumele asupra carora s-au stabilit sa fie deductibile fiscal, respectiv sa indeplineasca conditiile impuse deductibilitatii de legislatia referitoare la impozitul pe profit.**

Intrucat din constatările organelor de inspectie fiscala de la cap. III 13 Impozit pe profit pct.5, pct.4 si pct.3 referitoare la cheltuielile cu dobanzi penalizatoare aferente anului 2004, 2005 si respectiv 2006, rezulta ca aceste dobanzi penalizatoare provin din plata cu intarziere a unor facturi emise de firme din Italia atat pentru servicii, analizate la cap. Impozit pe profit, cat si pentru materii prime, materiale, marfuri, asupra carora organele de inspectie fiscala nu au facut nici o referire privind deductibilitatea acestora, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere nr.* in ce priveste impozitul pe profit in suma de lei aferent cheltuielilor cu penalitati pentru plata cu intarziere a facturilor emise de firmele nerezidente, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.* pentru acelasi tip de impozit, vizand aceiasi perioada pentru a se da curs celor retinute mai sus.

Prin urmare, se va face aplicatiunea art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se specifica : *“ Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.*

Avand in vedere ca prin raportul de inspectie fiscala nu sunt defalcate majorarile de intarziere pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu penalitati de intarziere a facturilor emise de firmele nerezidente din totalul majorarilor aferente impozitului pe profit, se va desfiinta Decizia de impunere nr.* pentru majorarile de intarziere in suma totala de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa recalculeze majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit ce urmeaza a fi reverificat, precum si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit respins prin prezenta decizie.

In consecinta, se va incheia un nou act administrativ fiscal, in conditiile prevederilor pct.12.7 si pct.12.8 din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 aprobate prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, tinand cont de considerentele prezentei decizii si prevederile legale aplicabile in speta.

D. Referitor la impozitul pe profit in suma de lei aferent cheltuielilor in suma de lei inregistrate in anul 2005

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca impozitul pe profit in suma de lei a fost corect calculat de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala nu rezulta ca in anul 2006 prin efectuarea operatiunii de stornare, societatea a efectuat si rectificarea profitului impozabil.

Perioada verificata 01.01.2004 - 01.12.2006.

In fapt, prin nota contabila nr.*, S.C. X a inregistrat in evidenta contabila si a dedus cheltuieli in suma de lei, iar in anul 2006, societatea a stornat din proprie initiativa aceeasi suma cu nota contabila nr.*

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nedeductibila fiscal suma de lei la calculul profitului impozabil aferent anului 2005, calculand impozit pe profit in suma de lei, fara sa verifice daca societatea a recalculat impozitul pe profit functie de stornarea efectuata.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 94 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, conform carora :

“(2) Insectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]”.

Se retine ca prin stornarea efectuata de societate in anul 2006, in cazul in care aceasta a corectat eroarea, in baza prevederilor art.63 (1) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si a recalculat impozitul pe profit, functie de stornarea sumei de lei, aspecte care nu rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala, suma de lei reprezentand impozit pe profit, nu mai poate fi inscrisa in Decizia de impunere, daca aceasta a fost inclusa in declaratia de impunere rectificativa intocmita de societate pentru suma stornata, in conformitate cu prevederile Ordinului nr.1521/2005 privind aprobarea modelului si continutului formularului “ declaratie rectificativa”, in aceasta situatie impunandu-se numai calculul majorarilor de intarziere.

Prin urmare, se va face aplicatiunea art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata mai sus citat, urmand ca organele de inspectie fiscala sa verifice daca societatea a intocmit declaratia rectificativa pentru impozitul pe profit aferent anului 2006, tinand cont de considerentele prezentei decizii si prevederile legale aplicabile in speta, in vederea calcularii majorarilor de intarziere aferente acestui capat de cerere.

E. Referitor la modul de inregistrare a veniturilor din diferente de curs valutar pentru trimestrele II si III din 2005 si respectiv trimestrele I, II, si III din 2006

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca diferentele favorabile de curs valutar trebuiau inregistrate la venituri impozabile, iar diferentele nefavorabile ca si cheltuieli nedeductibile, in conditiile in care acestea rezulta din reevaluarea periodica a datoriilor si creantelor in valuta.

In fapt, in perioada 2005-2006, S.C. X a reevaluat periodic datoriile si creantele in valuta, inregistrand venituri si cheltuieli cu diferentele de curs valutar.

Societatea considera ca : “ *din punct de vedere fiscal, obligatia evidentierii diferentelor de curs valutar pentru stabilirea profitului impozabil exista doar la incheierea exercitiului anual, conform art.59 alin.1 Sectiunea 7 cap.II din Reglementarea conforma cu Directiva a-IV-a a CEE privind situatiile financiare anuale, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005* ”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, la determinarea profitului impozabil pe trimestrele II si III din 2005 si respectiv trimestrele I, II, si III din 2006, societatea a considerat

veniturile din diferente de curs valutar ca fiind neimpozabile, iar cheltuielile cu diferentele de curs valutar ca fiind nedeductibile fiscal, cu consecinta diminuarii profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent. asa cum rezulta si din anexa III. 13.9 la Raportul de inspectie fiscala.

In drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare ”,

coroborat cu pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

“ 12. Veniturile si cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Exemple de elemente similare veniturilor :

- diferentele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluarii creantelor si datoriiilor în valuta, înregistrate în evidenta contabila în rezultatul reportat, ca urmare a retrarii sau transpunerii [...]

Exemple de elemente similare cheltuielilor:

- diferentele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluarii creantelor si datoriiilor în valuta, înregistrate în evidenta contabila în rezultatul reportat, ca urmare a retrarii sau transpunerii [...].”

Potrivit art. 59 alin.1 lit.a) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, invocat de contestatoare :

“(1) La fiecare data a bilantului :

*“ a) Elementele monetare exprimate in valuta, disponibilitati si alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele iraportate utilizand cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei si valabil la data incheierii exercitiului financiar. **Diferentele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile,** intre cursul de la data inregistrarii creantelor sau datoriiilor in valuta sau cursul la care au fost raportate in*

situatiile financiare anterioare si cursul de schimb de la data incheierii exercitiului financiar, se inregistreaza, la venituri sau cheltuieli financiare, dupa caz."

Potrivit acestor reglementari contabile, societatea contestatoare avea obligatia evidentierii diferentelor de curs valutar pentru stabilirea profitului impozabil la venituri impozabile sau la cheltuieli.

Deci, afirmatia contestatoarei cu privire la obligatia evidentierii diferentelor de curs valutar din punct de vedere fiscal doar la incheierea exercitiului anual, este nefondata, acest act normativ indicand obligatiile entitatilor doar din punct de vedere contabil.

Societatea a optat pentru reevaluarea trimestriala a veniturilor si cheltuielilor din diferente de curs valutar aferente datoriiilor si creantelor in valuta, deci avea obligatia, conform actelor normative retinute mai sus de a le considera din punct de vedere fiscal, ca venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile si de a calcula si vira impozit pe profit aferent acestor sume, pe fiecare trimestru.

Rezulta ca organele de inspectie fiscala, legal au considerat veniturile din diferentele de curs valutar aferente reevaluarii datoriiilor si creantelor in valuta ca fiind impozabile, iar cheltuielile din diferentele de curs valutar aferente reevaluarii datoriiilor si creantelor in valuta ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru capatul de cerere referitor la modul de inregistrare a veniturilor din diferente de curs valutar pentru trimestrele II si III din 2005 si respectiv trimestrele I, II, si III din 2006.

Capitol II Taxa pe valoarea adaugata

A. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru utilajele lasate in proba la S.C. T, societatea contestatoare datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii decembrie 2006, in conditiile in care din acordurile incheiate cu respectiva societate rezulta ca perioada de proba a utilajelor a expirat la data de 31.12.2006.

In fapt, S.C. X a livrat in perioada aprilie - octombrie 2006 catre S.C. T diverse utilaje agricole, in baza unor acorduri incheiate intre parti, prin care se stipuleaza ca bunurile sunt date in proba, iar dupa perioada de proba se va intocmi contract de vanzare-cumparare, sau

utilajul se returneaza. Societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile livrate cu avize de insotire a marfii.

Semanatoarea SI 12 R 45 a fost data in proba la S.C. T, pana la data 12.06.2006, conform acordului nr.*

Tocatoarea CP 4700 a fost data in proba pana la data 31.10.2006, conform acordului nr.*

Perioada de proba a utilajelor agricole a fost prelungita pana la data 31.12.2006, in conformitate cu actele aditionale incheiate la 09.06.2006 si respectiv la 27.10.2006.

Societatea contestatoare sustine ca utilajele nu au fost facturate, deoarece ele nu au fost acceptate de S.C. T si ca atare nu s-a realizat acordul de vointa la partilor pentru transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca desi perioada de proba a expirat la 31.12.2006, utilajele mentionate mai sus nu au fost returnate societatii contestatoare si nici nu au fost intocmite facturi fiscale pentru utilajele livrate cu avize de insotire a marfii, S.C. T folosind in continuare aceste utilaje in activitatea desfasurata si au calculat taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de lei aferenta utilajelor pentru care transferul dreptului de proprietate a avut loc la 31.12.2006.

In drept, art.134 ^ 1 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare :

“Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

*Pentru livrarile de bunuri in baza unui contract de consignatie sau in cazul operatiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispozitia clientului, **livrarile de bunuri in vederea testarii** sau a verificarii conformitatii, astfel cum sunt definite prin norme, se considera ca bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, dupa caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor”, coroborat cu pct.16 alin.2 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare :*

“Pentru bunurile transmise in vederea testarii sau a verificarii conformitatii, se considera ca transferul proprietatii bunurilor a avut loc la data acceptarii bunurilor de catre beneficiar.

Bunurile transmise in vederea verificarii conformitatii sunt bunurile oferite de furnizor clientilor, acestia avand dreptul fie sa le achizitioneze fie, sa le returneze furnizorului.

Contractul aferent bunurilor livrate in vederea testarii este un contract provizoriu prin care vanzarea efectiva a bunurilor este conditionata de obtinerea de rezultate satisfacatoare in urma testarii de catre clientul potential, testare ce are scopul de a stabili ca bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca transferul proprietatii bunurilor transmise in vederea testarii cu scopul

de a stabili daca bunurile respective au caracteristicile solicitate de client, are loc la data acceptarii bunurilor de catre beneficiar.

Se retine ca utilajele agricole, au fost date in proba la S.C. T, perioada de proba expirand la 31.12.2006, in conformitate cu actele aditionale de prelungire a perioadei de proba aferente acordului nr.* si respectiv nr.*, aflate in copie la dosarul cauzei la paginile 47 si respectiv 49.

Rezulta ca perioada pentru care utilajele agricole au fost date in proba la S.C. T a expirat la 31.12.2006 si nu a fost prelungita.

Din analiza acordului nr.* si respectiv nr.* si actelor aditionale aferente, rezulta ca : *“pe perioada de proba, cumparatorul, respectiv S.C. T, dobandeste doar dreptul de folosinta a utilajului, dreptul de proprietate fiind pastrat de vanzator”, iar “dupa perioada de proba se va intocmi contract de vanzare-cumparare sau utilajul se returneaza”.*

Astfel, la expirarea perioadei de proba, S.C. X avea obligatia de a factura contravaloarea bunurilor a carei perioada de proba a expirat si care nu au fost returnate si de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta cu cota standard prevazuta de art.140 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata de Legea nr.343/2006, lucru care nu s-a intamplat potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, utilajele agricole date in proba nu au fost returnate societatii contestatoare pana la data inspectiei fiscale, aspect care reiese si din avizul de insotire a marfii nr.*, care cuprinde mentiunea ca tocatoarea CP 4700 se afla *“in depozit”* la S.C. T

Mai mult decat atat, preturile acestor utilaje au fost inscrise de catre societatea contestatoare, doar in urma solicitarii organelor de inspectie fiscala, pe avizele de insotire a marfii nr.*

Se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat nici un document prin care sa probeze ca respectivele utilaje s-ar afla in custodie la S.C. T.

Avand in vedere ca dupa expirarea perioadei de proba pentru utilajele agricole date in proba, S.C. T avea dreptul fie de a achizitiona, fie obligatia de a returna societatii contestatoare aceste utilaje, in baza clauzelor din acordurile nr.* si nr. * si actelor aditionale aferente, se retine ca societatea nu a achitat si nici nu a returnat aceste utilaje agricole, deci a acceptat aceste bunuri.

In concluzie, dupa expirarea perioadei de proba pentru utilajele agricole date in proba la S.C. T, respectiv la 31.12.2006 a avut

loc transferul proprietatii bunurilor, moment in care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala, legal au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata suplimentara in suma de lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Fata de declaratia din 13.09.2007, data de S.C. T , aflata in copie la fila 488 din dosarul cauzei, potrivit careia : *“ la expirarea perioadelor de proba nu s-au incheiat contracte de vanzare-cumparare intre parti, deoarece utilajele agricole nu au fost acceptate datorita unor probleme tehnice. Utilajele au ramas la societate in custodie pana la remedierea problemelor tehnice de catre S.C. X ”*, se retine ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece respectivele afirmatii nu sunt sustinute prin documente justificative, respectiv procese verbale de custodie sau avize de insotire a marfii pentru returnarea acestora. Mai mult, societatea contestatoare nu prezinta nici o dovada, respectiv procese verbale de constatare a defectiunilor din care sa reiasa ca respectivele utilaje ar necesita anumite remedieri, motiv pentru care nu ar fi fost returnate.

B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata aferente prestarilor de servicii de administrare si management in vanzari, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente prestarea efectiva si necesitatea acestor servicii.

In fapt, S.C. X a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturilor de prestari servicii si consultanta in vanzari in suma totala de lei, emise in perioada ianuarie - iunie 2007 de societatile MC pentru serviciile de administrare, respectiv MT pentru serviciile de management in vanzari, astfel cum reiese din anexa nr.III 12.2 la Raportul de inspectie fiscala.

Societatea sustine ca din documentele contabile si contractele incheiate rezulta dincolo de orice dubiu ca serviciile de administrare si management in vanzari au fost prestate, considerand ca nu pot fi cenzurate de nici o maniera cheltuielile angajate de societate pentru obtinerea de venituri.

In ceea ce priveste prestarile de servicii de administrare contractate cu MC si serviciile de management in vanzari contractate cu MT, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli, in temeiul prevederilor

art.145 din Legea nr.571/2003 republicata cu completarile si modificarile ulterioare, pe motiv ca societatea nu a justificat realitatea si necesitatea prestarii acestor servicii, pentru folosul si in interesul realizarii activitatii societatii, asa cum rezulta si din constatarile de la Cap. III.13 Impozitul pe profit din Raportul de inspectie fiscala.

In drept, art.145 alin.1 si alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

“ Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, **si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila ”.***

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca ca taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor care au fost presatate sau urmeaza sa fie prestate este deductibila doar in situatia in care serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala “ au verificat prin sondaj documentele, pe baza carora s-a efectuat deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de la intern”, documente cuprinse in anexa nr.III 12.2 denumita Situatia facturilor fiscale reprezentand servicii de consultanta si administrare, aflata in copie la fila 43 din dosarul cauzei.

Din analiza acestor documente, se retine ca facturile fiscale in suma totala de lei, in baza carora societatea a exercitat dreptul deducere a taxei pe valoarea adaugata, au fost emise de M C si M T, in baza contractului nr.* si respectiv a contractului nr.*, incheiate cu societatea contestatoare.

Conform obiectului acestor contracte, aflate in copie la filele 185 si respectiv 418 din dosarul cauzei, prestatorii de servicii se obligau sa efectueze urmatoarele servicii :

- consultanta in afaceri, gestiunea activitatii, elaborarea si urmarirea implementarii strategiei de dezvoltare, dirijarea activitatii curente a societatii,

- elaborarea si urmarirea implementarii strategiei de vanzari a societatii si coordonarea activitatii de vanzari a societatii.

De asemenea, se retine ca societatea nu a prezentat documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Asa cum s-a retinut si la Cap.I Impozit pe profit literele B. 1 si B. 2 din prezenta decizie, societatea a prezentat, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, in justificarea realitatii si necesitatii serviciilor facturate, doar contractele mai sus mentionate, fara sa prezinte documente justificative din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor in folosul societatii contestatoare, respectiv : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate si de piata.

Potrivit art. 156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare :

“ (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile : [...]

*c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati** “,*

coroborate cu prevederile art.56 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se specifica :

“ Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitia organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita si altor persoane înscrisuri, daca starea de fapt fiscala nu a fost clarificata pe baza înscrisurilor puse la dispozitie de catre contribuabili ”.

In cauza fiind vorba de servicii de administrare, management si consultanta in vanzari, astfel cum au fost detaliate la Cap.I Impozit pe profit literele B. 1 si B. 2 din prezenta decizie, se puteau prezenta in justificare : rapoarte de lucru, studii, analize, planuri de concepere a strategiei de dezvoltare a firmei, de elaborare a strategiei de implementare pe produs, sau orice alte materiale corespunzatoare, inasa cum s-a retinut si la punctele B. 1 si B. 2 din prezenta decizie referitor la deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli, societatea contestatoare nu a prezentat documente pentru a face dovada prestarii efective a serviciilor.

Totodata prin contestatia formulata, societatea nu invoca nici un act normativ aplicabil in materia taxei pe valoarea adaugata, ci invoca prevederi legale aplicabile in materie de profit si totodata constatarile organelor de inspectie fiscala sunt combatute pe baza unor criterii pe care societatea le considera legate de activitatea economica si comerciala, care nu au nicio legatura cu legislatia fiscala in materie de taxa pe valoarea adaugata.

Se retine ca necesitatea serviciilor de management in vanzari facturate de SC MT nu este justificata, motivat si de faptul ca potrivit statelor de salarii, anexa nr III.13.10 la Raportul de inspectie fiscala, S.C. X **avea angajate sase persoane pe postul de director de vanzari si un director comercial, aceste persoane avand atributii care rezulta din natura functiei ocupate, respectiv de promovare a vanzarilor pentru societatea contestatoare.**

In concluzie, societatea contestatoare nu justifica necesitatea prestarii serviciilor de management in vanzari, in folosul operatiunilor sale taxabile, in aceeasi perioada, de catre o societate prestatoare de servicii si de propriii angajati pe posturi de directori.

Mai mult, SC MT a facturat prestari de servicii de consultanta si promovarea vanzarilor, pentru perioada septembrie 2005-noiembrie 2005, perioada in care societatea nu era inca infiintata, fapt ce rezulta din numarul de inregistrare dat de Oficiul Registrului Comertului respectiv nr.* din data de 30.11.2005.

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate si documentele anexate la dosarul cauzei se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Avand in vedere ca la Cap. II punctele A si B din prezenta a fost respinsa ca neintemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei si principiul de drept accesorium sequitur principale, urmeaza sa se respinga contestatia societatii si pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Capitol III Impozit pe venituri nerezidenti

A. Referitor la impozitul suplimentar pentru veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra impozitului pe veniturile obtinute din Romania de transportatori nerezidenti, in conditiile in care societatea depune la dosarul cauzei, o serie de certificate fiscale ale transportatorilor nerezidenti, neanalizate de organele de inspectie fiscala.

In fapt, in perioada 18.03.2004-05.05.2005, S.C. X a efectuat plati in valuta reprezentand contravaloarea unor servicii de transport international inscrise in facturi externe.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C.X nu a calculat, retinut si achitat impozitul pe veniturile realizate din Romania

de transportatori nerezidenti, incalcannd prevederile art.115 alin.1 lit. n) si art.116 alin.1 si alin.2 lit.c) si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile ulterioare si au procedat la calculul impozitului pe venit suplimentar in suma de lei, conform anexei nr.III 11.1 la Raportul de inspectie fiscala.

Societatea considera ca veniturile obtinute din exploatarea in trafic international a vehiculelor rutiere sunt impozabile numai in statul contractant in care transportatorul isi are sediul, invocand in sustinere prevederile art. 8.3 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia.

Societatea sustine ca momentul in care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidenta fiscala a fost reglementat prin Decizia Comisiei centrale fiscale nr.2/2005 respectiv : *“oricand in cadrul termenului de prescriptie”*.

In drept, art. 8.3 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977 prevede :

“ Beneficiile obtinute din exploatarea in trafic international a vehiculelor feroviare sau rutiere sunt impozabile numai in statul contractant, in care este situat sediul conducerii efective a intreprinderii”.

La art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede :

“(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala” .

Totodata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1445/2005 privind aprobarea Deciziei fiscale nr.2/2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala, la pct. 2 se specifica :

“ În baza conventiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislatia interna în materie :

În situatia prezentarii, în termenul de prescriptie, a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala într-un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obtinute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit conventiei, în conditiile în care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescriptie, rezidenta fiscala în acel stat contractant pentru toata perioada în care s-au realizat veniturile ”.

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu statele de rezidenta ale beneficiarilor

veniturilor din transporturi internationale feroviare sau rutiere, aveau obligatia de a prezenta, in termenul de prescriptie, certificatele de rezidenta fiscala valabile, care sa ateste ca sunt persoane rezidente ale statului respectiv.

Se retine ca dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatele de rezidenta fiscala, iar aceste inscrisuri oficiale eliberate de autoritatile fiscale din tarile de rezidenta ale beneficiarilor de venituri probeaza rezidenta fiscala a firmelor care au realizat venituri din Romania.

Se retine ca organele de inspectie fiscala, prin adresa nr.*, aflata in copie la fila din 251 dosarul cauzei, au solicitat societatii contestatoare sa prezinte certificatele de rezidenta fiscala pentru persoanele juridice nerezidente care au realizat venituri din servicii de transport, respectiv pentru urmatoarele firme nerezidente : GA, MA, TE, AU, CE , TR, toate din Italia si LK din Austria.

Se retine ca S.C. X a prezentat in timpul inspectiei fiscale, anexate la adresa de raspuns, inregistrata la organele de inspectie fiscala sub nr.*, aflata in copie la fila 249 din dosarul cauzei : ” *certificatele de rezidenta fiscala cerute [...] numerotate de la 1 pana la 55* ”.

Potrivit constatarilor de la pagina 15 din Raportul de inspectie fiscala : ” *din adresa societatii inregistrata sub nr.* se retine ca societatea nu a prezentat organelor de control, certificatele de rezidenta fiscala pentru firmele de transport inscrise in anexa nr.III 11.1 la raport* ”, de unde rezulta ca organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra documentelor prezentate de societatea contestatoare, in timpul inspectiei fiscale, in sensul daca acestea indeplinesc sau nu conditiile de certificat de rezidenta fiscala.

Din instrumentarea cauzei nu rezulta ca organele de inspectie fiscala ar fi analizat certificatele prezentate de societate in timpul inspectiei fiscale cu adresa nr.*, pentru determinarea aplicabilitatii Conventiei pentru evitarea dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia si de asemenea, nu au explicat care sunt motivele pentru care respectivele certificate, nu indeplinesc conditiile prevazute pentru justificarea veniturilor obtinute de transportatorii nerezidenti.

De asemenea, nici din anexa nr.III 11.1 la raportul de inspectie fiscala, privind modul de calcul a impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, care cuprinde toate veniturile realizate din Romania de firmele nerezidente din : redeventa, transport, prestari servicii, dobanda, nu rezulta motivele pentru care respectivele venituri din transporturi au fost impozitate.

Fata de cele retinute mai sus, avand in vedere prevederile art.213 alin.4 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata : “ *Contestatorul [...] pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei*” , cat si ale art.216 alin.3 din acelasi act normativ : “*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare*”, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere nr.* in ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de transportatori nerezidenti in suma de lei, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.* pentru acelasi tip de impozit, vizand aceeasi perioada si tinand cont de considerentele prezentei decizii, in vederea determinarii starii de fapt fiscale.

La reverificare, organele de inspectie fiscala vor analiza toate certificatele depuse de contestatoare in timpul inspectiei fiscale, precum si traducerile legalizate ale certificatelor pentru urmatoarele firme nerezidente : AU si SN din Italia si LK din Austria depuse de societatea contestatoare cu adresa fara numar, inregistrata la Directia generala a finantelor publice sub nr.*

Deoarece prin raportul de inspectie fiscala nu sunt defalcate majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile realizate de transportatori nerezidenti in suma de lei, din totalul majorarilor aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma totala de lei, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere nr.* si pentru suma totala de lei reprezentand majorari de intarziere, urmand ca organele de inspectie fiscala sa calculeze accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de lei, desfiintat, precum si accesoriile aferente celorlalte capete de cerere reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor.

B. Referitor la impozitul suplimentar pentru veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de lei

Se retine ca in baza contractului de prestari servicii nr.*, S.C. X a efectuat plati in valuta in perioada martie 2004 - martie 2007 catre firma MA sin Italia, dupa cum urmeaza :

- suma de euro reprezentand contravaloarea unor servicii prestate in Romania si Know-how inscise in factura externa nr.*,
- suma de euro reprezentand costuri personal aferente persoanelor straine care au prestat servicii in Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat, retinut si achitat impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, respectiv din know-how si din servicii prestate in Romania, incalcand prevederile art.115 alin.1 lit.d) si lit.k) si art.116 alin.1 si alin.2 lit.c) si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile ulterioare.

Societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pentru beneficiarul venitului din Romania, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au aplicat cota de 10 % stipulata in Conventia pentru evitarea dublei impuneri dintre Italia si Romania, in baza prevederilor art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal asupra veniturilor in valuta datorate partenerilor externi.

Organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii contestatoare, impozit pe redevente suplimentar in suma de lei si respectiv impozit pe veniturile din servicii prestate in Romania in suma de lei, conform anexei nr. III 11.1 la Raportul de inspectie fiscala.

B. 1 Referitor la impozitul pe redevente suplimentar in suma de lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care contestatia privind acest capat de cerere nu este motivata.

Se retine ca prin contestatia formulata si prin completarea la contestatie inregistrata la Directia generala a finantelor publice sub nr.*, societatea nu aduce nici un argument si nu motiveaza in nici un fel contestatia referitor la impozitul pe redevente suplimentar in suma de lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeieaza contestatia ”, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care stipuleaza :

“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii”.

Se retine ca societatea, desi contesta diferenta de impozit pe venit obtinut din Romania de nerezidenti in suma totala de lei, aceasta nu aduce argumente care sa fie justificate cu documente si motivate pe baza de dispozitii legale prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la impozitul suplimentar in suma de lei si din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere in suma de lei.

B. 2. Referitor la impozitul suplimentar pentru veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de lei

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra modului de impozitare a platilor in valuta efectuate catre firma MA, in conditiile in care contestatoarea nu prezinta in sustinere argumente si documente din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, in baza contractului de prestari servicii nr.*, S.C. X a efectuat plati in valuta catre firma MA din Italia in suma de euro reprezentand costuri personal aferente persoanelor straine care au prestat servicii in Romania.

Referitor la impozitul pe veniturile din servicii, societatea considera ca toate serviciile prestate de beneficiarul extern al veniturilor intra in categoria veniturilor prevazute in art.23 din Protocolul aditional la Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, deci aceste servicii se impoziteaza in Italia si nicidecum pe teritoriul Romaniei cum au procedat organele de inspectie fiscala.

In drept, art. 23 alin.1 Alte venituri din Conventia pentru evitarea dublei impuneri intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977 prevede :

“ Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, ori de unde ar proveni acesta, despre care nu se trateaza in articolele precedente ale prezentei conventii, sunt impozabile numai in acest stat”, coroborat cu lit.b) din Protocolul aditional la Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia unde se specifica :

“ [...] ca printre veniturile mentionate la art.23, sunt incluse : veniturile ce deriva din activitatile de control calitativ si cantitativ al marfurilor, de asistenta tehnica si de specializare profesionala a personalului, precum si veniturile derivand din executarea unor expertize sau din prestarea altor servicii nementionate expres in conventie”.

Se retine ca societatea nu a prezentat pentru serviciile prestate de furnizorul extern SC MA documentele necesare in justificarea prestarii efective a serviciilor, respectiv : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de piata, in conformitate cu dispozitiile legale incidente in perioada verificata, astfel cum s-a retinut la Cap I A privind impozitul pe profit din prezenta decizie.

Intrucat societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarului de venituri din Italia, aflat in copie la fila 223 din dosarul cauzei, in conformitate cu prevederile art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, se retine ca

organele de inspectie fiscala, legal au procedat la stabilirea impozitului aferent veniturilor realizate din servicii de persoane nerezidente, prin aplicarea cotei de 10% asupra veniturilor brute datorate nerezidentilor, transformate in lei la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de BNR in ziua precedenta celei in care se efectueaza plata catre bugetul de stat, prevedere valabila pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2004 si respectiv la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de BNR valabil in ziua retinerii impozitului pentru nerezidenti, prevedere valabila incepand cu data de 01.01.2005.

Se retine ca societatea nu a depus in sustinere argumente si documente din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata de organele de inspectie fiscala, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru impozitul suplimentar in suma de lei precum si pentru accesoriile aferente.

C. Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca suma achitata catre IBM pentru achizitia si utilizarea unui program software, reprezinta redeventa .

In fapt, S.C. X a efectuat in perioada 23.06.2005-30.05.2007, plati in valuta in baza facturilor externe emise de IBM, reprezentand contravaloarea unei licente.

Intrucat societatea detine certificatul de rezidenta fiscala pentru beneficiarul venitului din Romania, aceasta a calculat, retinut, declarat si achitat impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente, respectiv din redeventa, in suma de lei, prin aplicarea cotei de 15 % stipulata in Conventia dintre Romania si SUA pentru evitarea dublei impuneri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat impozitul pe veniturile realizate de nerezidenti pentru toate platile in valuta efectuate in baza facturilor externe emise de IBM, in unele luni impozitul fiind eronat calculat cu incalcarea prevederilor art.115 alin.1 lit.d) si ale art.116 alin.1, alin.2 lit.c) si alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au procedat la calculul impozitului pe venit in suma de lei, conform anexei nr. III.11.1 la Raportul de inspectie fiscala.

Societatea sustine ca platile efectuate catre IBM nu reprezinta redeventa, in sensul prevederilor art. 7 alin.1 pct. 27 Cod fiscal, care sa fie impozabila in Romania. Societatea solicita restituirii sumei de lei, compusa din lei si lei reprezentand impozit pe venituri

realizate din Romania de persoane juridice nerezidente din vanzarea unui program de calculator.

In drept, art.12 din Conventia dintre Guvernul Republicii Socialiste Romania si Guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, ratificata prin Decretul nr. 238/1974 prevede :

“ (1) Redeventele obtinute de un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate în celalalt stat contractant pot fi impuse în ambele state contractante.

(2) Redeventele obtinute de catre un rezident al unuia dintre statele contractante din surse situate în celalalt stat contractant nu vor fi impozitate de catre celalalt stat contractant cu o cota care depaseste 10% din suma bruta a redeventelor culturale sau cu o cota care depaseste 15% din suma bruta a redeventelor industriale.

(3) În vederea aplicarii prezentului articol : [...]

b) Redeventele industriale sunt platile de orice fel facute pentru considerentul folosirii sau dreptului de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, marci de fabrica sau alta proprietate asemanatoare ori drepturi sau pentru cunostinte, experienta, îndrumari practice (know-how). [...] “.

Potrivit art.14.2 din Comentariile modelului OECD cu privire la impozitele pe venit si impozitele pe capital :

“ Usurinta reproducerii programelor de calculator a condus la aranjamente de distributie prin care beneficiarul obtine drepturile de a face mai multe copii ale programului in scopul folosirii lui numai in cadrul activitatii sale economice. Astfel de aranjamente sunt in mod obisnuit definite ca fiind “licente pentru site”, “licente pentru intreprindere” sau “licente pentru retea”. Cu toate ca aceste aranjamente permit realizarea mai multor copii ale programului, astfel de drepturi sunt in general limitate la cele necesare pentru a permite folosirea programului in calculatoarele sau in reseaua beneficiarului, iar reproducerea programului pentru orice alte scopuri nu este permisa in baza licentei. “

Din interpretarea textelor de lege sus citate se desprinde concluzia ca se supun impozitului pe veniturile realizate din Romania de nerezidenti, veniturile din redevente, in masura in care se transfera dreptul de multiplicare a produsului soft sau dreptul de proprietate intelectuala asupra acestui soft.

Se retine ca societatea detine certificatul de rezidenta fiscala pentru beneficiarul venitului din Romania, respectiv IBM, aflat la fila 235 din dosarul cauzei.

Din datele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, respectiv facturi si contractul incheiat cu IBM aflat in copie la filele

502-512 din dosarul cauzei, rezulta ca S.C. X a achizitionat licente, programe ICA si servicii, astfel cum rezulta din cadrul general al contractului nr.* incheiat cu IBM, unde se specifica :” *Acest contract guverneaza tranzactiile prin care clientul - societatea contestatoare - cumpara masini, licente de programe ICA, obtine licente de programe, de la IBM si achizitioneaza servicii. La pct.1.9 alin.4 din acelasi contract, se prevede : “fiecare parte ii acorda celeilalte numai licente si drepturi specificate. Nu sunt acordate alte licente sau drepturi, inclusiv licente sau drepturi supuse patentelor”.*

Totodata la pct. 4.1 Licenta din contractul incheiat cu IBM se specifica : “ *atunci cand IBM accepta comanda dvs., **IBM va atribui o licenta neexclusiva si netransferabila**, pentru a utiliza Programul ICA in tara in care este instalat programul. Programele sunt proprietatea Corporatiei IBM sau a uneia dintre filialele acesteia sau a unei terte parti si drepturile sale de autor sunt asigurate si licentiate (nu sunt vandute)”.*

Fata de prevederile legale sus mentionate, se retine ca organele de inspectie fiscala au incadrat platile in valuta efectuate in baza facturilor emise de IBM, fara ca in cuprinsul Cap.III 11 pct.1 din Raportul de inspectie fiscala nr.* sa se regaseasca vreo constatare referitoare la modul de utilizare de catre societatea contestatoare a licentei IBM achizitionate, in sensul daca societatea a procedat la multiplicarea sau vanzarea produsului achizitionat.

Fata de prevederile legale mai sus mentionate si avand in vedere prevederile art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata : “*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare*”, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere nr.* in ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania aferent platilor in valuta in baza facturilor externe emise de IBM, precum si majorarile aferente, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr.8 pentru acelasi tip de impozit, vizand aceeasi perioada si tinand cont de considerentele prezentei decizii.

In ceea ce priveste afirmatia petentei privind incalcarea prevederilor art. 7 alin.1 pct.27 din Codul fiscal, se retine ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat respectivul articol de lege se refera la proprietatea imobiliara.

In ce priveste cererea societatii de restituire a sumei de lei pe care societatea o considera ca fiind “ *achitata fara a fi datorata*”, se retine ca aceasta a ramas fara obiect, intrucat prin prezenta decizie urmeaza sa fie desfiintata Decizia de impunere nr.* pentru suma

reprezentand impozit pe redeventa, urmand ca organele fiscale sa determine suma datorata de societate.

D. Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti

Cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate pronunta pe fondul cauzei, in conditiile in care suma contestata nu este stabilita in sarcina societatii prin decizia de impunere contestata.

In fapt, societatea contesta *“suma totala de lei compusa din : impozit pe profit in suma de lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, impozit pe venituri obtinute de nerezidenti in suma de lei, precum si majorarile de intarziere aferente”*.

Prin Decizia de impunere nr.* organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe venituri obtinute din Romania de nerezidenti in suma de lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in dispozitiile art.206 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se prevede :

“Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ atacat [... .]”,

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.c) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza :

“Contestatia poate fi respinsa ca fiind fara obiect, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ atacat [...]”.

Se retine ca suma contestata de societate reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti este de lei, iar impozitul pe venituri stabilit de plata prin Decizia de impunere nr.* este in suma de lei, astfel cum recunoate chiar societatea prin precizarea la contestatie nr.*, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*, aflata la fila 564 din dosarul cauzei.

Rezulta ca diferenta de lei nu este individualizata de plata prin actul administrativ contestat.

Prin urmare, fata de prevederile legale susmentionate urmeaza sa se respinga ca fiind fara obiect contestatia S.C. X pentru suma de lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti .

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.131 alin.4 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, art.19 alin.1, art.21 alin.1 si alin.4 lit.b), lit.f) si lit.m), pct.28 lit.b) al art.7, art.118 alin.2, art.134 ^ 1 alin.2, art.145 alin.1 si alin.3 lit.a),art.156 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, pct. 20 din Hotararea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.12, pct.16.2, pct. 40, pct.44 si pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, art. 59 alin.1 lit.a) din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu Directivele europene, pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala, art.12 din Conventia dintre guvernul Republicii Socialiste România si guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, ratificata prin Decretul nr. 238/1974, art.12 pct.2 si pct.3, art. 23 (1) Alte venituri din Conventia de evitare a dublei impuneri intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977, pct.12.1 lit.c) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, coroborate cu prevederile art.8 alin.1 si alin.2, art.56, art.206 alin.2 si art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit ;
- impozit pe venituri obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente ;
- taxa pe valoarea adaugata ;
- majorari de intarziere aferente.

2. Respingerea ca fiind fara obiect a contestatiei S.C. X pentru suma de lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

3. Desfiintarea Deciziei de impunere nr.* pentru suma totala de lei, compusa din :

- reprezentand impozit pe venituri obtinute din Romania de persoane juridice nerezidentie
- reprezentand majorari de intarziere aferente,
- impozit pe profit
- majorari aferente impozitului pe profit;

urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere desfiintata, sa procedeze conform Cap. I pct. C si pct. D precum si Cap. III pct. C din prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel sau Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.