

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 50 din 03 iulie 2008
privind solutionarea contestatiei formulate de
S.C. “...” S.R.L.
din municipiul Ploiesti, judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova a fost sesizat de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Ploiesti - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. AI .../... din ... mai 2008 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../... mai 2008, în legătură cu contestatia Societății Comerciale “...” S.R.L. din municipiul Ploiesti, judetul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. AI ... din ... martie 2008, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. Ploiesti, precum si împotriva Raportului de Inspecție Fiscală încheiat la data de ... martie 2008 de inspectori din cadrul A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., comunicate societății comerciale la data de ... aprilie 2008.

În conformitate cu prevederile art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, prin adresa sus-mentionată, A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F. a transmis Dosarul contestatiei către D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 si ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările si completările ulterioare, respectiv depunerea contestatiei în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.F.P.M. Ploiesti sub nr. .../... mai 2008, precum si încadrarea în cuantumul de până la 1.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestatiei.

S.C. “...” S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul Ploiesti, Str. ..., Nr. ..., ..., judetul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. J29/.../... si are codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal RO. Conform Certificatului de înregistrare seria ... nr. ... eliberat de Registrul Comertului Prahova la data de ... iunie 2008 (anexat în xerocopie la dosarul contestatiei) sediul social a fost schimbat în municipiul Ploiesti, Str. ..., Nr.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de ... lei - din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar lei;
- majorări de întârziere aferente lei;
- impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenti lei;
- majorări de întârziere aferente lei.

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citat):

"[...] C O N T E S T A T I E

împotriva raportului de inspectie fiscală nr.AI ... din03.2008 capitolul III -"Cu privire la constatările fiscale",astfel:

- a) Capitolul III.3.al.2 pct. a) bază impozabilă stabilită suplimentar în valoare de ... lei si impozitul pe profit aferent în valoare de lei (inclusiv accesorii);
- b) Capitolul III.3.al.2 pct. c) bază impozabilă stabilită suplimentar în valoare de ... lei si impozitul pe profit aferent în valoare de ... lei (inclusiv accesorii);
- c) Capitolul III. 5. impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti în valoare de ... lei (inclusiv accesorii în valoare de ... lei).

[...] În fapt:

1) Nu suntem de acord cu interpretarea si concluziile formulate de organele de control în raportul de inspectie fiscală nr. AI ... din03.2008 la cap. III. 1 constatări si cap.III.3.al.2 pct. a) stabilirea unei baze impozabile suplimentare în valoare de ... lei întrucât în opinia noastră sunt îndeplinite conditiile prevăzute de art. 21, al. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborate cu pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 [...].

Deoarece:

a) există contract încheiat între părți care prevede tipul serviciilor facturate, perioada si valoarea acestora.(faptul că probabil există vicii de formă nu poate anula existenta contractului).

b) materialele prezentate se regăsesc în textul de lege la "alte materiale corespunzătoare", text care nu precizează si forma de prezentare a acestora.

Fată de aceste documente organul de control mentionează subiectiv că nu poate face legătura între documente si prestarea efectivă a unui serviciu, dar nici nu poate demonstra contrariul.

În completare fată de documentele prezentate organelor de control am solicitat X Ltd. o sinteză a acestora pe care o anexăm la prezenta, împreună cu traducerile legalizate ale listelor de persoane cărora li s-au prezentat produsele ... SRL.

c) organul de control desi mentionează că au fost efectuate cinci vânzări către patru beneficiari consideră abuziv că nu s-a îndeplinit clauza contractuală de crestere a vânzărilor.

De retinut faptul că societatea înainte de contract a avut zero venituri iar după încheierea si derularea contractului a obtinut venituri în sumă de ... lei, cu un profit brut de ... lei.

d) de asemenea ne surprinde faptul că organul de control consideră că vânzarea către persoanele juridice române, ai căror actionari, persoane nerezidente, au fost contactati si determinati de X Ltd. să investească în România, nu poate fi retinută ca o realizare a X Ltd. justificând că "beneficiarii sunt în ultimă instanță persoane juridice române" dat fiind faptul că aceasta este singura modalitate legală pentru o persoană nerezidentă de a investi în România.

e) necesitatea prestării unor servicii de promovare a unei activități imobiliare și de atragere a potențialilor derivă din însuși tipul de activitate, activitate care nu se poate desfășura fără o intensă campanie de promovare.

f) de reținut că la calculul impozitului pe profit organul de control nu consideră serviciile prevăzute în facturile emise de X Ltd. ca fiind cheltuieli ale S.C. ... S.R.L. dar le consideră venituri impozabile obținute din România de către X Ltd.

Având în vedere art.115, alin.(1), lit.i) din Legea nr. 571/2003, [...], rezultă că organul de control se contrazice în interiorul Raportului de inspectie fiscală și în plus aplică o dublă impozitare asupra sumelor cuprinse în facturile emise de X Ltd.

g) ne surprinde faptul că pentru a-și susține punctul de vedere organul de control menționează că societatea se află în afara art 8, alin.(2) din O.G. nr. 92/2008 R [corect 92/2003], [...] dar nu a făcut nici o solicitare de traducere în limba română a documentelor prezentate.

Considerăm că organele de control fiscale, cu ocazia întocmirii actului administrativ fiscal atacat, au încălcat:

⇒ prevederile art.6 din Codul de Procedură Fiscală ce prevăd obligativitatea organului fiscal de a adopta soluția întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză;

⇒ prevederile art.7 alin 3 din Codul de Procedură Fiscală ce prevăd obligativitatea organului fiscal de a examina în mod obiectiv starea de fapt.

2) Nu suntem de acord cu interpretarea și concluziile formulate de organele de control în raportul de inspectie fiscală nr. AI ... din03.2008 la cap III. 1 constatări și cap.III.3.al.2 pc c) stabilirea unei baze impozabile suplimentare în valoare de ... lei întrucât:

a. în opinia noastră, serviciile contractate privind transportul delegațiilor de potențiali investitori s-a făcut în interesul afacerii și are la bază documente legal întocmite iar contul contabil folosit nu reprezintă nici o abatere de la pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 [...].

b. considerăm incorectă afirmația organelor de control “autoturisme, care au fost puse la dispoziția unor clienți potențiali” [...].

c. de asemenea mențiunea folosită de organele de control în susținerea punctului de vedere “societatea dispunea deja de un autoturism, conform contractului de închiriere nr .../2005...” o considerăm nefondată întrucât modul de organizare și desfășurare a unei activități comerciale este dreptul și obligația exclusivă a agentului economic și nu a organului de control.

Considerăm că organele de control fiscale, cu ocazia întocmirii actului administrativ fiscal atacat, trebuiau să aprecieze relevanta stărilor de fapt și să adopte soluția în consecință (art.6 din Codul de Procedură Fiscală).

3) Nu suntem de acord cu interpretarea și concluziile formulate de organele de control în raportul de inspectie fiscală nr. AI ... din03.2008 la cap III. 1 constatări și cap.III.5 impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în valoare de ... lei (inclusiv accesorii în valoare de ... lei) întrucât:

a)serviciile cuprinse în facturile emise de X Ltd au fost prestate în principal în afara României.

b) pentru partea de servicii prestate în România, conform convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Irlanda, veniturile obținute din servicii prestate în celălalt stat sunt impozitate în statul de rezidență al prestatorului de servicii. În acest sens atasăm la prezenta certificatul de rezidență fiscală al X Ltd, tradus și legalizat.

Fată de cele de mai sus vă rugăm a reanaliza capitolul III "Cu privire la constatările fiscale" și a dispune, în temeiul art.216 alin.2 din Codul de Procedură Fiscală:

a) La capitolul III.3.al.2 pct. a) anularea bazei impozabile stabilită suplimentar în valoare de ... lei și impozitul pe profit aferent în valoare de ... lei (inclusiv accesorii);

b) La capitolul III.3.al.2 pct. c) anularea bazei impozabile stabilită suplimentar în valoare de ... lei și impozitul pe profit aferent în valoare de ... lei (inclusiv accesorii);

c) La capitolul III. 5 anularea impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în valoare de ... lei (inclusiv accesorii în valoare de ... lei). [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. AI ... din ... martie 2008, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspectie fiscală din ... martie 2008, rezultă următoarele:

* – Inspectia fiscală generală din ... martie 2008 a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare, în cuantumurile și la termenele stabilite de lege, a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "... S.R.L. Ploiesti în perioada 1 septembrie 2004 - 31 ianuarie 2008, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit - pentru perioada 1 ianuarie 2005 - 31 decembrie 2007 și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - pentru perioada 1 noiembrie 2006 - 31 decembrie 2007.

Activitatea principală declarată a societății comerciale este "... - cod CAEN ...

În urma verificării efectuate s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală din ... martie 2008, în care, la CAPITOLUL III - Constatări - pag. ..., s-a consemnat (citat):

"[...] III.1 Cu privire la aspectele solicitate prin adresa nr. .../...12.2007, de către Garda Financiar - sectia Prahova.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a realizat venituri în domeniul imobiliar, activitatea acestuia concretizându-se în valorificarea unor imobile.

Urmare verificării, s-a constatat că unul din furnizorii cei mai importanți ai societății îl reprezintă societatea X Ltd. - Irlanda, în condițiile în care (aproximativ) 32% din cheltuielile contabilizate de către SC ... SRL în perioada 2006 - 2007, au avut la bază cele ... (...) facturi emise de către acest partener (anexate în fotocopie). În acest sens, facem precizarea că facturile în cauză, în valoare totală de ... euro, au înscris ca obiect diferite servicii, constând în consultantă, găsirea și atragerea clientelei, publicitate pentru vânzări (anexa nr. ...).

Invederăm faptul că dispozițiile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborate cu pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, [...], impun obligația ca, «pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii», trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: [...].

De asemenea, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În consecință, s-a procedat la verificarea condițiilor în care SC ... SRL a dedus aceste cheltuieli, motiv pentru care au fost solicitate documentele în baza cărora și-a exercitat acest drept.

Cu această ocazie, au fost prezentate un număr de ... file (anexa nr. ...) reprezentând:

1. Contractul nr. .../...01.2006 și nr. .../...12.2006, care au ca obiect prestarea serviciilor menționate anterior, completate cu actele adiționale nr.../...01.2006, respectiv .../...03.2007, care prevăd că « beneficiarul se obligă să achite contravaloarea costurilor generate de management.. și de orice alte acțiuni întreprinse în vederea bunei desfășurări a activității comerciale ».

De asemenea, a fost prezentată și o notificare emisă de către X Ltd., prin care se arată că, pentru realizarea serviciilor de marketing etc., au fost detașati în România doi salariați, în spetă dl. ... și d-na

2. Un număr de ... file (tip A4), care au înscrise diferite nume de persoane despre care se susține - așa cum înscris - că au luat cunostință de oferta SC ... SRL.

3. Un număr de ... bilete de avion (în format electronic) și ... rezervări pentru bilete de avion.

4. Un număr de ... (...) facturi externe, reprezentând cheltuieli de publicitate efectuate de către X Ltd., precum și ... (...) notificări de plată. De asemenea, pentru a justifica scopul acestor cheltuieli, au fost prezentate și ... fotocopii de pe paginile unor reviste irlandeze.

5. Un număr de ... (...) facturi externe reprezentând cheltuieli de telefon, efectuate de către X Ltd.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, s-a procedat la analizarea acestor documente, reținându-se următoarele:

1. Nu se pot stabili cu certitudine elementele esențiale ale celor două contracte.

Astfel, în ceea ce privește valoarea și obiectul contractelor nr. .../...01.2006, respectiv nr. .../...12.2006, precizăm faptul că - inițial - serviciile contractate (desfășurate « exclusiv în afara teritoriului României ») au avut un tarif de ... euro, respectiv ... euro. Ulterior, această valoare a fost suplimentată, cu suma de ... euro, respectiv ... euro, prin intermediul actelor adiționale nr. .../...01.2006, respectiv .../...03.2007, care prevăd că « activitățile vor fi efectuate de către ... (...) angajați full-time ai X Ltd.», detașati în România (așa cum este precizat, de asemenea și în notificarea X Ltd.).

Arătăm și faptul că, cel de-al doilea contract, în spetă nr. .../...12.2006 - cu termen de executare 3 luni - are același obiect cu cel prevăzut de contractul anterior (nr. .../...01.2006), încheiat pe o perioadă nedeterminată, situație care atrage atenția asupra inutilității întocmirii lui. [...].

2. Cele ... file prezentate, având înscrise diferite nume de persoane, nu justifică prestarea efectivă a unui serviciu și nu conțin date cu privire la identitatea acestora, fiind imposibilă verificarea (eventuală) a acestora.

3. Biletele de avion/rezervările pentru zbor prezentate, reprezintă documente care pot justifica deplasarea persoanelor în cauză, nefiind însă suficiente pentru a justifica și scopul acestor deplasări, în spetă prestarea serviciilor consultantă, marketing etc.

4. Conform celor ... (...) fotocopii prezentate, X Ltd. își face reclamă ca firmă specializată pe piața imobiliară românească. De menționat că doar în două dintre aceste reclame este prezentat și proiectul dezvoltat în România de către SC ... SRL Ploiești. În

aceste cazuri, însă, nu sunt prezentate date referitoare tocmai la dezvoltatorul proiectului, în spetă SC ... SRL Ploiesti.

5. Facturile de telefon prezentate nu pot dovedi că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul prestării serviciilor de consultanță.

Amintim faptul că, potrivit dispozițiilor legale invocate mai sus, au fost solicitate situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare - documente pe care, asadar, contribuabilul nu a fost în măsură să le prezinte.

Mai mult, documentele analizate sunt redactate în limba engleză, situație în care societatea se află în afara prevederilor art. 8, alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 R, [...].

În ceea ce privește condiția referitoare la necesitatea efectuării acestor cheltuieli, facem următoarele precizări:

1. În perioada 2006 - 2007, stabilită pentru prestarea serviciilor de consultanță (pentru care a fost achitată suma de ... euro), societatea a efectuat doar ... vânzări (de imobile), către ... beneficiari (anexa nr. ...), desi, potrivit obligațiilor contractuale, consultantul s-a obligat ca, prin activitatea sa, «exclusiv în afara teritoriului României», să determine creșterea vânzărilor pentru SC ... SRL și, de asemenea, « să atragă clientela ».

Referitor la necesitatea acestor servicii, au fost solicitate explicații suplimentare reprezentantului societății (anexa nr. ...), care susține că ... (...) dintre beneficiarii SC ... SRL, au fost identificați ca urmare a serviciilor de promovare efectuate de către X Ltd.

Fată de aceasta, arătăm că ... (...) dintre beneficiarii enumerați, în spetă SC K SRL și SC M SRL, desi au acționari nerezidenți (conform notei explicative) sunt, în ultimă instanță, persoane juridice române cu sediul în Ploiesti, cel de-al treilea beneficiar, în spetă dl. ... (cetățean român cu domiciliul în S.U.A.), fiind acționar la SC M SRL Ploiesti.

Mai mult, în cazul beneficiarului SC M SRL Ploiesti, operațiunile de vânzare au fost posibile ca urmare a serviciilor de reprezentare/intermediere efectuate de către SC C SRL Ploiesti (societate imobiliară), conform contractelor nr. .../...11.2006 și .../...03.2007 încheiate în acest sens și a facturilor de comision nr. .../...11.2006, .../...03.2007 aferente acestor servicii (anexa nr. ...).

Amintim faptul că societatea nu a prezentat documentele justificative prevăzute de lege (situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru etc.), care să justifice în ce măsură efortul X Ltd. s-a concretizat în vânzarea acestor imobile.

2. În perioada 2005 - 2007, SC ... SRL a suportat direct pe cheltuieli, din surse proprii, valoarea chiriei unui imobil care a fost pus la dispoziția reprezentantului societății irlandeze, în condițiile în care, pentru «acomodarea» celor «... (...) angajați full-time ai X Ltd., detașați permanent în România», a fost achitat (prin transfer bancar) suma de ... euro. De asemenea, (în patru situații) SC ... SRL a suportat și transportul, respectiv cazarea celor doi reprezentanți ai X Ltd. Aspectul în cauză este prezentat în detaliu la capitolul referitor la impozitul pe profit.

3. [...].

În concluzie, așa cum am arătat mai sus, s-a constatat că SC ... SRL nu a îndeplinit condițiile necesare pentru acordarea dreptului de deducere a acestor cheltuieli, contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborate cu pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, [...] și art. 8, alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 R, [...].

Consecinta fiscală o reprezintă creșterea bazei impozabile cu valoarea cheltuielilor de consultantă analizate (... lei) și, implicit :

a) Stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%), pentru anul 2006.

b) Recuperarea pierderii fiscale de (-) ... lei, stabilită de către societate la sfârșitul anului 2007.

c) Stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei: (... lei + ... lei - ... lei) x 16%, pentru exercitiul financiar 2007. În acest caz, s-au avut în vedere și cheltuielile constatate la control, pe care societatea le-a dedus contrar fără a avea acest drept (... lei).

[...].

III.3 Impozitul pe profit

Inspectia fiscală a vizat perioada trimestrul I 2005 - trimestrul IV 2007, fiind realizată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, [...], ale Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, [...].

[...] 2. Urmare verificării, s-au constatat o serie de abateri de la normele legale referitoare la constituirea impozitului pe profit, consecinta fiind constituirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de ... lei (anexa nr. ...), după cum urmează:

a) ... lei, reprezentând valoarea înscrisă în facturile emise de societatea irlandeză X Ltd. și înregistrate pe cheltuieli (cont contabil 628), pentru care, așa cum a fost detaliat în subcapitolul III.1, nu s-a acordat drept de deducere.

S-au avut în vedere prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003, [...], coroborate cu prevederile pct. 48 și 49 din H.G. nr. 44/2004, [...].

[...] c) ... lei, reprezentând valoarea cheltuielilor înregistrate în contul contabil 628, aferente închirierii unor autoturisme, care au fost puse la dispoziția unor clienți potențiali, contrar prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, [...].

Referitor la acest aspect, reprezentantul societății susține că aceste cheltuieli au fost realizate “pentru transportul delegațiilor externe....” (anexa nr....).

Arătăm că, pentru situații ca cea prezentată mai sus, reglementările și practica contabilă au prevăzut utilizarea contului 623 “Cheltuieli de protocol” și că, potrivit dispozițiilor pct. 44 din H.G. nr. 44/2004, [...], deducerea cheltuielilor este condiționată de modul de înregistrare în evidența contabilă, în spetă “....cronologic și sistematic,, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Mai mult, în această perioadă, societatea dispunea deja de un autoturism, conform contractului de închiriere nr. .../....04.2005 (anexa nr. ...), încheiat cu administratorul societății (de altfel singurul salariat la acea vreme).

[...] În consecință, având în vedere aspectele prezentate mai sus, s-au stabilit următoarele (anexa nr. ...):

a) Stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei, aferent exercițiilor financiare 2006 și 2007.

b) calculul obligațiilor fiscale accesorii, în sumă totală de ... lei, conform prevederilor art. 120, alin. (1) din O.G.nr. 92/2003, [...].

[...] III.5 Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți

Inspectia fiscală a vizat perioada 2004 - 2007, fiind realizată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 [...] ale [...] H.G. nr. 44/2004, [...].

Amintim că, în perioada noiembrie 2006 - martie 2007, societatea a înregistrat pe cheltuieli (prin articol contabil 628 = 401) echivalentul în lei (...) a sumei de ... euro, înscrisă în facturile emise de societatea irlandeză X Ltd.

Precizăm că societatea a achitat (prin transfer bancar) integral contravaloarea acestor facturi (anexa nr. ...), fără să constituie și fără să declare impozitul pe veniturile realizate în România de către X Ltd.

În consecință, urmare controlului, a fost solicitat documentul care atestă rezidența fiscală a X Ltd., - condiție necesară de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impunerii, încheiate între România și Republica Irlanda și, implicit, de scutirea impunerii în România.

Cu această ocazie, a fost prezentat o copie legalizată de pe certificatul de înmatriculare emis în data de ...03.2005 de către Registrul Comerțului, precum și o adresă (în limba engleză) emisă în data de...02.2008 de către societatea de contabilitate Y Dublin (anexa nr. ...).

Fată de aceasta, facem precizarea că, potrivit prevederilor pct. 13, alin. (1) și (2), coroborate cu pct. 14, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, [...], documentul solicitat este certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală ([...]), în condițiile în care este tradus și legalizat de organul autorizat din România și atestă rezidența în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis.

În consecință, având în vedere faptul că societatea nu a fost în măsură să prezinte documentul solicitat, au fost solicitate explicații reprezentantului societății, care susține că “datorită unor formalități procedurale”, dar că “ (anexa nr. ...) au fost inițiate demersurile în vederea obținerii acestuia”.

În consecință, operațiunea în cauză intră în sfera de aplicare a prevederilor art. 115 alin. (1), lit. i) din Legea nr. 571/2003 [...], consecința fiscală fiind stabilirea unui impozit în cuantum de ... lei.

Pentru stabilirea impozitului, s-a avut în vedere că X Ltd. a încasat un venit în valoare de ... lei, precum și de faptul că, în anul 2006, respectiv 2007, cota de impozit a fost de 15%, respectiv 16%, conform prevederilor art. 116, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 [...].

De asemenea, potrivit prevederilor art. 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, [...], au fost calculate dobânzi în cuantum de ... lei. [...].”

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

A) - Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit:

*** - În perioada supusă inspecției fiscale generale din ... martie 2008, respectiv 1 ianuarie 2005 - 31 decembrie 2007, organele de control au constatat și consemnat în Raportul de inspecție fiscală faptul că S.C. “...” S.R.L. Ploiești, a înregistrat pe cheltuieli:**

a) - suma de ... lei (în perioada noiembrie 2006 - martie 2007), reprezentând echivalentul a ... euro, în baza a ... facturi emise de o societate comercială din străinătate - S.C. “X” Ltd. din Republica Irlanda, pentru servicii de consultanță, constând în modalități și tehnici privind găsirea și atragerea clientelei, precum și

servicii de publicitate pentru vânzarea în condiții cât mai avantajoase a produselor comercializate (bunuri imobile) de către S.C. “...” S.R.L. Ploiesti.

Serviciile au fost contractate de către societatea comercială contestatoare cu firma irlandeză, în acest sens fiind menționate Contractele nr. .../... ianuarie 2006 și nr. .../... decembrie 2006.

Asupra acestor contracte s-a intervenit prin acte aditionale bilaterale, respectiv nr. .../... ianuarie 2006 și nr. .../... martie 2007.

În temeiul art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, organele de inspectie fiscală au apreciat, în urma verificării efectuate și analizei documentelor justificative prezentate de S.C. “...” S.R.L. Ploiesti, că aceste cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, deoarece societatea comercială nu a dovedit necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și nu a prezentat la control situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate și de piață sau orice alte materiale corespunzătoare prin care să se dovedească prestarea efectivă a serviciilor contractate cu firma irlandeză.

În acest sens, Raportul de inspectie fiscală din ... martie 2008 prezintă analitic motivele de fapt care au stat la baza încadrării ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă totală de ... lei.

b) - suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu închirierea unor autoturisme în scopul asigurării transportului delegațiilor externe - înregistrate în contul contabil 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, pe care, de asemenea, organele de inspectie fiscală le-au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal, invocând ca motiv de drept prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct. 44 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, iar ca motiv de fapt constatarea că societatea comercială dispunea deja de un autoturism în baza unui contract de închiriere încheiat cu administratorul acesteia.

Astfel, organele de inspectie fiscală au considerat că aceste cheltuieli - conform reglementărilor și practicii contabile - trebuiau înregistrate în contabilitate drept cheltuieli de protocol, în contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, a căror deductibilitate fiscală este limitată - conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

În consecință, organele de inspectie fiscală au majorat profitul impozabil al perioadei verificate cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei) și au stabilit ca impozit pe profit suplimentar datorat suma de ... lei (... lei x 16%), pentru care au calculat și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

* - În contestația formulată, S.C. “...” S.R.L. Ploiesti nu este de acord cu interpretarea și concluziile consemnate de organele de inspectie fiscală în Raportul din ... martie 2008, susținând că a îndeplinit toate condițiile prevăzute de art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal - aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru a deduce integral cheltuielile cu serviciile de consultanță prestate și facturate

de firma din Irlanda - în sumă totală de ... lei, în baza contractelor încheiate cu aceasta.

Societatea comercială contestatoare consideră că documentele justificative prezentate la inspectia fiscală din ... martie 2008 se regăsesc în textul de lege la "alte materiale corespunzătoare", mentionând că textul de lege nu precizează forma de prezentare a acestora.

În susținerea contestației, S.C. "... S.R.L. a anexat la aceasta traduceri din limba engleză în limba română, legalizate, ale unor documente emise de X Limited din Irlanda privind desfășurarea activității de consultantă stabilită prin Contractul nr. .../... ianuarie 2006, mentionând că, în timpul desfășurării inspectiei fiscale, organele de control nu au făcut nicio solicitare de traducere în limba română a documentelor prezentate.

În ceea ce privește neacordarea deductibilității fiscale pentru cheltuielile în sumă de ... lei privind închirierea unui autoturism, consideră că acestea au fost efectuate în interesul afacerii, au la bază documente legal întocmite, iar contul contabil folosit pentru înregistrarea lor nu reprezintă nicio abatere de la prevederile pct. 44 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

B) - Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți:

* - Pentru suma totală de ... lei (echivalentul a ... euro) achitată prin transfer bancar către X Ltd. din Irlanda în perioada noiembrie 2006 - martie 2007, S.C. "... S.R.L. Ploiesti nu a constituit, reținut, declarat și virat impozitul pe venitul realizat din România de către nerezidenți.

De asemenea, în Raportul de inspectie fiscală din ... martie 2008 este consemnat faptul că S.C. "... S.R.L. nu a prezentat documentul care să ateste rezidența fiscală a firmei X Ltd., ci a fost prezentată numai o copie legalizată a certificatului de înmatriculare emis în data de ... martie 2005 de Registrul Comerțului și o adresă redactată în limba engleză și emisă în data de ... februarie 2008 de către o firmă de contabilitate din Dublin - Republica Irlanda.

Fată de aceste constatări, în temeiul *art. 115 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal*, organul de inspectie fiscală a stabilit în sarcina S.C. "... S.R.L. Ploiesti un impozit în cuantum de ... lei, calculând totodată și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

* - S.C. "... S.R.L. susține că serviciile cuprinse în facturile emise de X Ltd. din Irlanda au fost prestate în principal în afara României, iar pentru partea de servicii prestate în România, conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Republica Irlanda, veniturile obținute din serviciile prestate în celălalt stat sunt impozitate în statul de rezidență al prestatorului. În acest sens, la dosarul contestației, societatea comercială contestatoare a anexat Certificatul de rezidență fiscală al X Limited emis de autoritatea fiscală irlandeză, tradus și legalizat.

* - Legislația fiscală din perioada ce face obiectul contestației, prevede următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Codului fiscal:

“Codul fiscal

[...] Art. 21. - (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.

[...] (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

[...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Norme metodologice

[...] 44. Înregistrările în evidenta contabilă se fac cronologic și sistematic pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

[...] 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...].

Codul fiscal

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

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

[...] Art. 118. - (1) [...].

(2) Pentru aplicare prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidentă fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidentă. În cazul în care certificatul de rezidentă fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidentă fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidentă fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidentă fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România.[...].”

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei stabileste următoarele:

* - S.C. “...” S.R.L. Ploiesti a anexat la dosarul contestatiei traducerile din limba engleză în limba română, legalizate, ale unor documente emise de firma X Limited din Irlanda, constând în:

- Scrisoare către SC ... SRL (nedatată) privind “...promovarea si consilierea S.C. ... SRL si a produselor sale”;

- “Raport de activitate ianuarie-martie 2006 Client - SC ... SRL - Ploiesti, România Contract .../....01.2006”;

- “Raport de activitate aprilie-iunie 2006 Client - SC ... SRL - Ploiesti, România Contract .../....01.2006”;

- “Raport de activitate iulie-septembrie 2006 Client - SC ... SRL - Ploiesti, România Contract .../....01.2006”;

- “Raport de activitate octombrie-noiembrie 2006 Client - SC ... SRL - Ploiesti, România Contract .../.....01.2006”;

- “Raport de activitate CLIENT SC ... SRL - Ploiesti, România” , datat “Martie 2007”;

- “Marketing pentru Investitori Februarie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Martie 2006 Aprilie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Mai 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Iunie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Iulie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori August 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Septembrie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Octombrie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Noiembrie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Decembrie 2006 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Ianuarie 2007 ...”;

- “Marketing pentru Investitori Februarie 2007 ...”;

- Certificat de rezidentă emis la data de ... aprilie 2008 de Directia Fiscală - Oficiul de Inspectie Fiscală Regiunea E si SE, Meath Intelligence/Registration District Abbey Buildings, Abbey Road, Navan, Co. Meath, Irlanda, pentru: “X Ltd., cu sediul în ..., Irlanda, Nr. de înregistrare la Registrul Comertului: ... Cod de înregistrare fiscală: ...”, prin care se certifică că această firmă este rezidentă în Irlanda în scop fiscal si a desfășurat în mod real si continuu una sau mai multe activități economice în acest stat până în anul 2008.

Din analiza acestor documente se desprind următoarele concluzii:

A) - Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit:

- Contractele de consultantă nr. .../... ianuarie 2006 si nr. .../... decembrie 2006 încheiate între firma X Limited din Irlanda - în calitate de consultant si S.C. “...” S.R.L. Ploiesti - în calitate de beneficiar, nu cuprind date referitoare la termene de executie, nu precizează modul de prestare a serviciilor si nici care sunt tarifele percepute - asa cum a stabilit legiuitorul la pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 referitor la prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal,

mentionându-se numai câteva obligatii generale ale “consultantului” si doar valoarea totală a contractului.

- Documentele întocmite de firma irlandeză pentru justificarea serviciilor de consultantă prestate către S.C. “...” S.R.L. Ploiesti în baza Contractelor nr. .../... ianuarie 2006 si nr. .../... decembrie 2006 încheiate cu aceasta, asa cum au apreciat si organele de inspectie fiscală, nu sunt în măsură să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate în scopul activităților desfășurate de societatea comercială contestatoare.

Desi sunt intitulate “*Raport de activitate ...*” sau “*Marketing pentru Investitori ...*”, iar societatea comercială contestatoare le încadrează la “*alte materiale corespunzătoare*”, aceste documente nu cuprind date din care să rezulte valoarea, respectiv tarifele percepute pentru fiecare din serviciile de consultantă pe care firma irlandeză pretinde că le-a prestat în Irlanda în scopul activității desfășurate de S.C. “...” S.R.L. în România.

De asemenea, valoarea totală de ... de euro a Contractului nr. .../... ianuarie 2006 (asa cum a fost majorată prin Actul aditional nr. .../... ianuarie 2006), având în vedere că acest contract a fost încheiat “[...] pe o perioadă nelimitată cu începere de la data semnării acestuia.”, trebuia înregistrată pe cheltuieli de către S.C. “...” S.R.L. în mod defalcat, pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, în conditiile în care celelalte conditii prevăzute de lege ar fi fost îndeplinite în mod cumulativ.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că, atât la inspectia fiscală din ... martie 2008, cât si în timpul solutionării contestatiei - prin documentele anexate la dosarul cauzei, S.C. “...” S.R.L. nu a putut justifica necesitatea în scopul activităților desfășurate a prestării serviciilor de consultantă facturate de firma irlandeză X Limited si înregistrate pe cheltuieli de exploatare de societatea comercială contestatoare.

În consecință, cheltuielile în sumă totală de ... lei, înregistrate în perioada noiembrie 2006 - martie 2007, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel că S.C. “...” S.R.L. datorează bugetului de stat diferenta suplimentară de impozit pe profit stabilită la inspectia fiscală din ... martie 2008.

- În ceea ce priveste neacordarea deductibilității fiscale pentru cheltuielile în sumă de ... lei privind închirierea unui autoturism pentru a fi pus la dispozitia unor terti, în conditiile în care societatea comercială dispunea deja de un mijloc auto de transport închiriat de la administratorul acesteia, în mod corect si legal organele de inspectie fiscală au stabilit că acestea se încadrau în categoria cheltuielilor de protocol, a căror deductibilitate este limitată - conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Societatea comercială contestatoare sustine că: “[...] serviciile contractate privind transportul delegatiilor de potentiali investitori s-a făcut în interesul afacerii si are la bază documente legal întocmite iar contul contabil folosit nu reprezintă nici o abatere de la pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 [...]”, dar nu aduce niciun argument de fapt în sprijinul acestei sustineri.

Astfel, conform prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, cheltuielile în sumă de ... lei rezultă că nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile si deci, nu sunt deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil al perioadei în care au fost înregistrate, iar diferența suplimentară de impozit pe profit stabilită la inspectia fiscală din ... martie 2008 este legal datorată.

- Fată de considerentele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect si legal la inspectia fiscală din 25 martie 2008 organele de inspectie fiscală au majorat profitul impozabil al perioadei verificate cu suma totală de ... lei (... lei + ... lei) si au stabilit ca impozit pe profit suplimentar datorat suma de ... lei (... lei x 16%), pentru care au calculat si majorări de întârziere în sumă de ... lei.

B) - Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti:

- La inspectia fiscală din ... martie 2008, societatea comercială contestatoare nu avea, si deci nu a putut prezenta organelor de control, certificatul de rezidentă fiscală a firmei irlandeze X Limited.

- La dosarul contestatiei s-a anexat Certificat de rezidentă emis la data de ... aprilie 2008 de Directia Fiscală - Oficiul de Inspectie Fiscală Regiunea E si SE, Meath Intelligence/Registration District Abbey Buildings, Abbey Road, Navan, Co. Meath, Irlanda, pentru: "X Ltd., cu sediul în ..., Irlanda, Nr. de înregistrare la Registrul Comertului: ... Cod de înregistrare fiscală: xxxxxxxx".

- Atât în Contractele de consultantă nr. .../... ianuarie 2006 si nr. .../... decembrie 2006, cât si în facturile "invoice" emise de firma X Limited din Irlanda, aceasta a înscris la sediu: "..., Irlanda" iar la codul de înregistrare fiscală: "yyyyyyyy".

Având în vedere această neconcordanță dintre datele înscrise în documentele care au stat la baza realizării din România de către această persoană juridică nerezidentă a veniturilor în sumă totală de ... lei (echivalentul a ... euro) si cele înscrise în certificatul de rezidentă susmentionat, conform prevederilor art. 115 alin. (1) lit. i) si art. 118 alin. (2) din Codul fiscal, S.C. "... " S.R.L. datorează în continuare bugetului de stat impozitul pe venitul realizat din România de nerezidenti în sumă de ... lei, precum si accesoriile aferente (majorări de întârziere) în sumă de ... lei, calculate la inspectia fiscală din ... martie 2008.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestatiei formulată de Societatea Comercială "... " S.R.L. cu sediul în municipiul Ploiesti, judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. AI ... din ... martie 2008, act administrativ fiscal emis de A.F.P.M. Ploiesti - A.I.F., în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei pentru suma totală de ... lei - din care:

- *impozit pe profit stabilit suplimentar lei;*
- *majorări de întârziere aferente lei;*
- *impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenti lei;*
- *majorări de întârziere aferente lei.*

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

DIRECTOR EXECUTIV,

CT/4ex./03.07.2008