

## **DECIZIA nr. 1843/228/26.07.2010**

**I.Obiectul contestatiei il constituie :**

1) anulara Deciziei de impunere nr. 358/27.05.2010 pentru suma totala de ... lei reprezentand :

- impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .... lei  
- majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in cuantum de .... lei.

Contestatoarea sustine ca organele fiscale s-au pronuntat si cu alte ocazii asupra acestui aspect, iar concluzia este ca pentru incadrarea corecta si aplicarea corespunzatoare a conventiei de evitare a dublei impuneri, se vor analiza urmatoarele aspecte :

- *Daca serviciile au fost efectiv realizate, trebuie analizat daca serviciile sunt de natura „redeventei” sau “know-how”.*
- *Daca nu au fost efectiv realizate, se impune **analiza naturii platilor la extern**, si ca atare daca se datoreaza impozit pe venitul persoanelor nerezidente obtinut din Romania.*

De asemenea sustine ca se impune analiza consecintei incadrarii oferita de organele de inspectie fiscala si anume : daca serviciile cuprinse in factura nr. 5608/11.12.2008, in valoare de ... lei, nu sunt recunoscute de organele fiscale romane ca fiind servicii efectiv prestate de persoana juridica nerezidenta catre SC ..... SRL, atunci sumei de ..... lei nu i se poate recunoaste caracterul de venit obtinut din Romania de o persoana juridica nerezidenta.

SC ..... SRL sustine ca obligatia retinerii impozitului pe venit, in cazul de fata, nu poate fi intemeiata pe dispozitiile art. 115 alin. 1 lit. i) din Codul fiscal, tocmai pentru ca suma platita persoanei juridice nerezidente nu este recunoscuta ca fiind contravaloarea unor servicii de consultanta.

Asadar, in situatia in care organele de inspectie fiscala nu au recunoscut serviciul prestat, acesta era obligat sa recunoasca faptul ca prestatorul -nerezident a platit in tara unde are domiciliul fiscal impozitul pe profitul realizat, ca societate platitoare de impozite si taxe inregistrata conform legii tarii sale, cum rezulta din certificatul de rezidenta fiscala prezentat.

Totodata, in situatia in care organele de inspectie fiscala nu au recunoscut serviciul prestat, acesta era obligat sa recunoasca ca nici plata efectuata de ... catre SC ..... SRL nu este de natura veniturilor realizate de nerezidenti, ci ar putea fi, eventual, asimilata si recunoscuta ca o rambursare de credit (pentru sumele acodate de cate ... cu titlu de imprumut).

SC .... SRL beneficiaza de imprumuturi atat in lei cat si in valuta de la ....., conform situatie privind contracte de credit utilizate pe perioada 2005-2009, astfel ca suma de ... lei se impune a fi reconsiderata o plata de alta natura, pentru care nu subzista obligatia de retinere a impozitului pe venit reglementat de art. 115 alin. 1, lit. i) Cod fiscal.

2) anularea Dispozitiei de masuri nr. 6200/27.05.2010 cu privire la depunerea Declaratiei privind impozitul pe profit rectificativa pentru anul 2008 pentru diminuarea pierderii in suma de .... Lei.

Cu privire la aceasta masura, contestatoarea sustine ca suma de .... lei nu a fost inregistrata niciodata ca si cheltuiala (deductibila ori nedeductibila) deoarece valoarea serviciilor s-a capitalizat, cu suma de .... lei.

In cursul anului 2008, societatea a contractat servicii de consultanta de la societatea daneza ....., iar pentru serviciile prestate de aceasta din urma a fost emisa si achitata factura nr. 5608/11.12.2008 in valoare de .... lei (echivalentul a 38.580 euro). In urma consultantei oferite de societatea daneza, SC .... SRL a achizitionat mai multe terenuri agricole, in scopul cultivarii lor conform obiectului de activitate CAEN.

Conform legii, costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei bunurilor respective. In costul de achizitie se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obtinerea de autorizatii si alte cheltuieli nerecuperabile, *atribuibile direct bunurilor respective*.

Tinand cont de faptul ca serviciile asupra carora urmau sa se pronunte organele de inspectie fiscala, sunt „servicii legate de bunuri imobile”, sunt incidente in acest caz incepand cu 01.01.2007: Legea nr. 571/2003, art. 126, alin. 1, lit. a) si b), art. 132 sau 133, (1), (2), art 150, alin. 1, lit. (g), 153, cu modificarile ulterioare.

In sustinerea capitalizarii serviciilor cuprinse in factura nr. 5608/11.12.2008, SC ..... SRL a depus la dosarul contestatiei fisa conturilor 2111"terenuri" si 232.02" Avansuri pentrut imobilizari-analitic consultanta ...." pe 2008 si 2009.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. 6200/17.05.2010 organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contribuabilul a achitat factura externa de prestari servicii nr. 5608/11.12.2008, in suma totala de .... Euro .... lei, emisa de persoana afiliata ..... din ..... Plata a fost efectuata la cursul ..... lei/Euro, plata pentru care nu a fost retinut si nu a fost achitat impozitul pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente asa cum prevede Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare la art. 115, alin. 1, lit. i) si 116, alin. 5.

In timpul inspectiei societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pentru societatea prestatoare, emis de catre autoritatile daneze, asa cum prevede art. 118, alin. 1 si 2 din Legea nr. 571/2003.

In urma prezentarii acestuia a fost calculat impozitul aferent veniturilor persoanelor fizice si juridice nerezidente folosindu-se cota de 10% prevazuta in

Decretul nr. 389/1977 privind Conventia intre R.S.R. si Regatul ... privind evitarea dublei impuneri; prevederile acestui act normativ au fost coroborate cu art. 1, alin. 4 din Legea nr. 571/2003 care face urmatoarea precizare: „(4) *Daca orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi ale unui tratat la care Romania este parte, se aplica prevederea acelui tratat*”.

Potrivit art. 13 alin. 3 din Decretul nr. 389/1977 pentru ratificarea unor tratate internationale prin care se ratifica Conventia intre Romania si Regatul .... privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere: "*termenul de redeventa folosit in prezentul articol indica remuneratiile de orice natura platite pentru...informatii relative la experienta cistigata in domeniul industrial, comercial sau stiintific.*"

In timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat drept documente referitoare la aceasta operatiune factura emisa de catre partenerul strain, contractul incheiat cu acesta, dovada platii externe si o situatie centralizatoare a contractelor de achizitii terenuri.

Nu a fost prezentata o situatie de lucrari sau un raport de lucru din care sa rezulte ce fel de servicii au fost prestate si daca acestea au fost prestate efectiv.

Astfel, SC .... SRL, pentru factura 5608/11.12.2008 emisa de ....., in valoare de .... lei ar fi trebuit sa retina si sa achite impozitul pe venitul persoanelor fizice si juridice nerezidente asa cum prevede art. 115, alin. 1, lit. i si art. 116 alin. 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art. 13, alin. 3 din Decretul nr. 389/1977 privind Conventia intre R.S.R. si Regatul ... privind evitarea dublei impuneri.

Impozitul calculat in timpul inspectiei fiscale este in suma de ..... lei.

Data achitarii facturii nr. 5608/11.12.2008 catre SC .... este 25.03.2009.

Data scadentei pentru virarea impozitului pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente, conform art. 116, alin. 5 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, este data de 25.04.2009.

In conformitate cu art. 120 din OG 92/2003 republicata au fost calculate majorari de intarziere in suma de .... lei. Majorarile au fost calculate pana in data de 12.05.2010, inclusiv.

Perioada supusa verificarii pentru impozitul pe profit este 01.01.2005 - 31.12.2009.

**III.** Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea deciziei de impunere nr. 358/27.05.2010 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP .... si a Dispozitiei de masuri nr. 6200/27.05.2010 cu privire la depunerea Declaratiei privind impozitul pe profit pentru diminuarea pierderii in suma de .... Lei.

In temeiul pct. 9.5 din Ordinul ANAF nr. 519/2005 care prevede ca :

*“In situatiile in care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeași persoana fizica sau juridica impotriva unor titluri de creanta fiscala, sau alte acte administrative fiscale incheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizand aceeași categorie de obligatii fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor in rezolvarea cauzei”*, s-a procedat la conexarea dosarelor contestatiilor formulate de catre SC .... SRL inregistrate la DGFP .... sub nr. 27954/19.07.2010 si nr. 28497/21.07.2010.

Contestatoarea sustine ca in situatia in care organele de inspectie fiscala nu au recunoscut serviciul ca fiind efectiv prestat, acestea erau obligate sa recunoasca faptul ca prestatorul-nerezident a platit in tara unde are domiciliul fiscal impozitul pe profitul realizat, ca societate platitoare de impozite si taxe inregistrata conform legii tarii sale, cum rezulta din certificatul de rezidenta fiscala prezentat.

Totodata, in situatia in care organele de inspectie fiscala nu au recunoscut serviciul ca fiind efectiv prestat, acesta era obligat sa recunoasca ca nici plata efectuata de .... catre SC ..... SRL nu este de natura veniturilor realizate de nerezidenti, ci ar putea fi, eventual, asimilata si recunoscuta ca o rambursare de credit (pentru sumele acodate de catre Dangro Invest cu titlu de imprumut).

In timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat drept documente referitoare la aceasta operatiune factura emisa de catre partenerul strain, contractul incheiat cu acesta, dovada platii externe si o situatie centralizatoare a contractelor de achizitii terenuri. Nu a fost prezentata o situatie de lucrari sau un raport de lucru din care sa rezulte ce fel de servicii au fost prestate si daca acestea au fost prestate efectiv.

Astfel, SC .... SRL, pentru factura nr. 5608/11.12.2008 emisa de ....., in valoare de .... lei ar fi trebuit sa retina si sa achite impozitul pe venitul persoanelor fizice si juridice nerezidente asa cum prevede art. 115, alin. 1, lit. i si art. 116, alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art. 13, alin. 3 din Decretul nr. 389/1977 privind Conventia intre R.S. R. si Regatul ... privind evitarea dublei impuneri.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca SC .... SRL a inregistrat prestari de servicii externe conform contractului FN/03.06.2008 incheiat cu SC ....., care este persoana afiliata, si a facturii nr. 5608/11.12.2008 in suma totala de ... Euro (... lei) emisa de aceasta din urma.

Avand in vedere faptul ca serviciile stipulate in contract si anume: verificarea validitatii documentelor de achizitie teren, verificarea stadiului inregistrarii la Oficiul de Cadastru, verificarea si controlarea validitatii

documentelor semnate de .... si verificarea gradului de comasare a terenului achzitionat constituie servicii care se suprapun cu serviciile prestate de notari prin legalizarea contractelor de vanzare-cumparare si a urmaririi de catre acestia a inregistrarii respectivelor documentatii la Oficiul de Cadastru (servicii pentru care notarii au emis facturi ce au fost achitate) si cu serviciile avocaturilor din Romania pentru care exista incheiate contractele de prestari servicii FN/01.01.2009 incheiat cu CABINET AVOCAT ..... si contractul FN/29.10.2008 incheiat cu .... SCA din ..., incheierea contractului FN/03.06.2008 nu este justificata.

In baza acestor constatari organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art. 21, pct. 4, lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din HG nr. 44/2004 care precizeaza ca :

*„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 incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza 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”,* rezulta ca suma de .... lei reprezinta o cheltuiala nedeductibila avand ca efect diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2008 cu suma de .... lei.

Din documentele nesemnate si nestampilate anexate la contestatia nr. 8617/19.07.2010 organul de inspectie fiscala sustine ca suma de ... lei nu este cuprinsa in valoarea terenurilor, asa cum sustine contribuabilul.

Avand in vedere ca aceste prestari de servicii efectuate prin intermediul serviciilor notariale se suprapun cu cele stipulate in contractul FN /03.06.2008, ca urmare a faptului ca nu indeplinesc conditiile de deductibilitate, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 115, alin. 1, lit. i si art. 116 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art. 13, alin. 3 din Decretul nr. 389/1977 privind Conventia intre R.S.R.si Regatul .... privind evitarea dublei impuneri.

ART. 115

*“Venituri impozabile obtinute din Romania*

*(1) Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:*

*i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanta din orice domeniu, daca aceste venituri sunt obtinute de la un rezident sau daca veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent in Romania;”*

## ART. 116

*“Retinerea impozitului din veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti*

*(4) Impozitul se calculeaza, respectiv se retine in momentul platii venitului si se plateste la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care s-a platit venitul. Impozitul se calculeaza, se retine si se plateste, in lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil in ziua retinerii impozitului pentru nerezidenti.”*

Potrivit art. 13, alin. 3 din Decretul nr. 389/1977 pentru ratificarea unor tratate internationale prin care se ratifica Conventia intre Romania si Regatul .... privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere: „ termenul de redeventa folosit in prezentul articol indica remuneratiile de orice natura platite pentru.....informatii relative la experienta cistigata in domeniul industrial, comercial sau stiintific.”

In timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat drept documente referitoare la aceasta operatiune factura emisa de catre partenerul strain, contractul incheiat cu acesta, dovada platii externe si o situatie centralizatoare a contractelor de achizitii terenuri.

Atat din continutul contestatiei cat si din cel al facturii emisa de SC .... catre SC .... SRL rezulta ca serviciile mentionate sunt servicii de consultanta care asa cum se constata din cele expuse se incadreaza la art. 13, alin. 3 din Decretul nr. 389/1977 privind Conventia intre RSR si Regatul .... privind evitarea dublei impuneri, adica se impoziteaza in Romania cu cota de 10% .

Avand in vedere cele prezentate, rezulta ca impozitul pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente in suma de ... lei a fost legal stabilit, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Cu privire la majorarile de intarziere (accesorii) in suma totala de ... lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente, acestea au fost stabilite in temeiul art. 119 si 120 din OG. nr.92/2003 republicata modificata si completata care prevede ca :

### ART.119

*“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere”.*

### ART. 120

*“(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.*

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC .... SRL nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost

calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei.

2) Cu privire la anulara Dispozitiei de masuri nr. 6200/27.05.2010, referitoare la depunerea Declaratiei privind impozitul pe profit rectificativa pentru anul 2008 pentru diminuarea pierderii in suma de .... lei, contestatoarea sustine ca suma de .... lei nu a fost inregistrata niciodata ca si cheltuiala (deductibila ori nedeductibila) deoarece valoarea serviciilor s-a capitalizat, cu suma de .... lei.

In cursul anului 2008, societatea a contractat servicii de consultanta de la societatea daneza ....., iar pentru serviciile prestate de aceasta din urma a fost emisa si achitata factura nr. 5608/11.12.2008 in valoare de...lei (echivalentul a ... euro). In urma consultantei oferite de societatea daneza, SC ... SRL a achizitionat mai multe terenuri agricole, in scopul cultivarii lor conform obiectului de activitate CAEN.

Conform legii, costul de achizitie al bunurilor cuprinde pretul de cumparare, taxele de import si alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achizitiei bunurilor respective. In costul de achizitie se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obtinerea de autorizatii si alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Organul investit cu solutionarea contestatiei retine ca sustinerea contestatoarei ca serviciile asupra carora urmau sa se pronunte organele de inspectie fiscala, sunt „servicii legate de bunuri imobile”, incepand cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003, art. 126, alin. 1, lit. a) si b), art. 132 sau 133, (1), (2), art. 150, alin 1, lit. (g), art. 153, cu modificarile si completarile ulterioare, si Ordinul nr. 3055/2009 nu prezinta relevanta deoarece articolele invocate din Codul fiscal se refera la Taxa pe valoarea adaugata, iar Ordinul nr. 3055/2009 intra in vigoare incepand cu 01.01.2010 si prin urmare nu sunt incidente cauzei.

Din analiza documentelor depuse in sustinere (fisa de cont pentru operatiuni diverse pentru conturile 2111, 471.01, 232.02), organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca aceste documente sunt nesemnate si nestampilate, dar in timpul verificarii organele de inspectie fiscala au avut posibilitatea sa consulte aceste documente in ansamblul lor, adica evidentierea operatiunilor in legatura cu achizitiile de terenuri, reflectate in notele contabile, fisele de cont si in balantele de verificare.

Din analiza documentelor depuse la dosarul contestatiei rezulta ca suma de ... lei reprezentand “consultanta achizitie ... ha teren ... “ inregistrata in factura

nr. 5608/11.12.2008 care a fost inregistrata in debitul contului 471.01 - "Cheltuieli in avans" cu nota contabila nr.4/11.12.2008, iar cu nota contabila nr. 11/31.12.2008 contul "Cheltuieli in avans" se crediteaza cu suma de ... lei, respectiv suma de... lei prin debitul conturilor 2111- Terenuri si 232.02 - Avansuri pentru imobilizari corporale.

Din inregistrarile de mai sus rezulta ca suma de .... lei nu a fost inregistrata in conturi de cheltuieli si pe cale de consecinta nu are influenta asupra profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

De asemenea, in anexa nr. 6 a Raportului de inspectie fiscala privind Situatiile impozitului pe profit pe perioada 2005 - 2009 suma in cauza nu este luata in calcul ca si cheltuiala nedeductibila.

Deoarece fata de documentele anexate de catre contestatoare asupra carora in temeiul art. 213 (4) din OG nr. 92/2003 republicata, organul de inspectie fiscala avea posibilitatea sa se pronunte, iar concluzia s-a limitat numai la aspectele de forma (nesemnate si nestampilate), se impune reanalizarea situatiei de fapt a contribuabilului asa cum prevede art. 6 din OG nr. 92/2003 republicata :

*"Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".*

Rezulta ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere reglementarile legale in vigoare referitoare la costul de achizitie al terenurilor astfel ca pierderea fiscala la nivelul anului 2008 nu ar fi trebuit influentata cu aceasta suma, motiv pentru care urmeaza desfiintarea Dispozitiei de masuri nr. 6200/27.05.2010 si refacerea acesteia pentru suma de .... lei daca constatările ulterioare o impun, cu respectarea pct. 12.6 si pct 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005 in care se prevede ca :

*"12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.*

*12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".*