

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 218 din 14.06.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC OD SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2010, inregistrata sub nr.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC OD SRL nr.2010, inregistrata sub nr.2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ttt/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de2010.

SC OD SRL contesta suma de **C lei** reprezentand:

- N lei impozit pe veniturile obtinute de persoane juridice nerezidente;
- NA lei majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute de persoane juridice nerezidente;
- P lei impozit pe profit;
- PA lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- S lei contributia de asigurari sociale de sanatate;
- SA lei majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate.

De asemenea, SC OD SRL contesta diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2008 cu suma de F lei, dispusa prin raportul de inspectie fiscala nr. ttt/zz.zz.2010.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC OD SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia generala la SC OD SRL, pentru perioada 10.10.2005-30.06.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ttt/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare in quantum total de T lei.

II. Prin contestatia formulata SC OD SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate pentru suma de C lei, aratand urmatoarele:

1. Serviciile de asistenta platite firmelor ABC E si ABC G din Marea Britanie au fost incadrate drept redeventa, prin trimitere eronata la art. 115 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal si pct. 2(10) din Normele metodologice, in lipsa certificatelor de rezidenta fiscala.

In fapt, serviciile au constat in asistenta si consultanta pentru facilitarea unor intalniri de afaceri pentru achizitionarea si vanzarea unor proprietati imobiliare, servicii care nu reprezinta redevente si nu fac parte dintr-un contract de know-how, conform definitiei prevazute la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal.

Deoarece serviciile au fost efectuate preponderent in afara Romaniei, nu sunt aplicabile prevederile art. 115 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal care vizeaza doar serviciile prestate in Romania si, avand in vedere ca cele doua firme sunt rezidente in Marea Britanie, platile nu sunt impozabile prin retinere la sursa in Romania, in conformitate cu prevederile art. 7 si art. 23 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre cele doua state.

2. Suma de P1 lei, considerata nedeductibila la calculul profitului impozabil in anul 2007 nu reprezinta cheltuieli de deplasare si transport, ci cheltuieli platite operatorului turistic KT pentru bilete de avion. Aceste cheltuieli au reprezentat invitarea unor potentiali investitori pentru promovarea si dezvoltarea activitatii societatii si obtinerea unor finantari pentru noi investitii, incadrandu-se in categoria cheltuielilor de marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, deductibile fiscal conform art. 21 pct. 2 (i) din Codul fiscal.

Pentru suma de P2 lei reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii efectuate de prestatorii interni, contractele de prestari servicii si documentatia aferenta nu au putut fi prezentate in timp util echipei de control datorita unor neintelegeri dintre conducerea societatii si reprezentantul societatii de prestari servicii financiar-contabile, motiv pentru care sunt anexate la contestatie o parte din aceasta documentatie.

Suma de P3 lei reprezinta cheltuieli cu prestarile de servicii efectuate de prestatorii externi si au avut ca scop asistenta in achizitia sau vanzarea unor proprietati, dezvoltarea potentiala a unor proiecte in parteneriat, prin organizarea de prezentari, intalniri, vizite de afaceri si prezentarea de informatii si propuneri de proiecte. Ca justificare pentru aceste cheltuieli sunt anexate contractele de prestari servicii cu firmele ABC G LTD si ABC E LTD din Marea Britanie, confirmare rezidenta in anul 2007 pentru cele doua societati, parte din facturi si deconturi justificative pentru anul 2007.

Referitor la cheltuielile cu diferentele de curs valutar aferente furnizorilor externi si cu dobanzile aferente anului 2007, considerate nedeductibile prin invocarea neconstatarii provenientei sumelor, societatea anexeaza ca justificare un sumar al modului de calcul al dobanzilor si diferentelor de curs valutar pentru anul 2007 si cateva dintre contractele de imprumut aferente.

3. Referitor la contributia de asigurari sociale de sanatate, societatea arata ca nu avea nicio obligatie privind aceasta contributie aferente platilor efectuate catre o persoana fizica in baza unui contract de mandat, avand in vedere ca, potrivit art. 257 alin. (1), alin. (2) lit. b) si alin. (7) din Legea nr. 95/2006, obligatia platii contributiei revine persoanei fizice asigurate care a obtinut venituri in baza contractului respectiv.

4. De asemenea, SC OD SRL contesta diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2008 realizata prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, sustinand ca veniturile au fost majorate cu suma de F lei prin neluarea in considerare a unei facturi prin care se reducea pretul unei vanzari de teren intravilan efectuata in data de 27.12.2007.

Societatea sustine ca, potrivit reglementarilor si uzantelor comerciale, modificarea valorii unei tranzactii se poate realiza chiar daca in actul initial nu a fost prevazuta aceasta posibilitate si nu reprezinta o noua tranzactie cu scop economic, iar diminuarea veniturilor a fost inregistrata in conformitate cu reglementarile contabile aplicabile si cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal si normele metodologice de aplicare. Deoarece partile implicate in tranzactie

sunt persoane juridice romane afiliate nu exista baza legala pentru reconsiderarea evidentelor societatii, prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal referitoare la reconsiderarea evidentelor fiind aplicabile doar in cazul tranzactiilor efectuate cu persoane straine, dupa cum reiese si din pct. 22 din Normele metodologice referitor la art. 11 din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei SC OD SRL a prezentat, in copie, contractele de prestari servicii incheiate cu firmele ABC G LTD si ABC E LTD din Marea Britanie, confirmari comerciale, facturi si anexe la facturi ale celor doua firme, contractul de servicii de evaluare nr. 1/07.11.2006, factura si raportul de evaluare emise de SC DFC SRL, contractul de prestari servicii, facturi si anexe emise de SC BI SRL, contractul de prestari servicii, facturi si anexe emise de SC GI SRL, contractele de imprumut nr. 4 si nr. 5, actul aditional autentificat sub nr. 343/11.02.2008 si factura de stornare nr./11.02.2008.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele :

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. yyy/zz.zz.2010, organele fiscale au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum total de T lei, contestate în parte pentru suma de C lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 10.10.2005-30.06.2009.

3.1. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesoriile aferente

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare era obligată să calculeze, să țină și să vireze impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în temeiul Titlului V din Codul fiscal, pentru serviciile de consultanță plătite către două firme nerezidente cu sediul declarat în Marea Britanie, în condițiile în care acestea nu au prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale britanice, astfel încât să poată fi aplicate prevederile convenției pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital.

In fapt, prin decizia de impunere nr. yyy/zz.zz.2010 organele fiscale au stabilit în sarcina SC OD SRL diferențe suplimentare de impozit pe veniturile obținute de persoanele juridice nerezidente în suma de N lei și majorări de întârziere aferente în suma de NA lei, pentru plățile efectuate către firmele ABC G LTD și ABC E LTD cu sediul în Marea Britanie.

Din raportul de inspecție fiscală nr. tttt/zz.zz.2010 rezultă că societatea a efectuat aceste plăți în anul 2007 pentru servicii în domeniul imobiliar prin împărțirea de cunoștințe și experiența de natură know-how reprezentând redevențe, pentru care nu s-au prezentat certificatele de rezidență fiscală, motiv pentru care organele fiscale au procedat la calcularea impozitului aferent, în conformitate cu prevederile art. 115 alin. (1) lit. d), art. 116 alin. (2) lit. c) și art. 118 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nr. tttt/zz.zz.2010 și din nota explicativă dată de împuternicitul societății rezultă că, în timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat contractele de prestări de servicii, nu a justificat necesitatea prestării acestora și nu a prezentat documentele justificative aferente.

In drept, potrivit art. 113, art. 115, art. 116 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007:

"Art. 113. - Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabil".

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

[...]

d) *redevente de la un rezident*;

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;

k) *venituri din servicii prestate in Romania*, exclusiv transportul international si prestarile de servicii accesorii acestui transport".

"Art. 116. - (1) **Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.**

(2) Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...]

c) 16% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania, asa cum sunt enumerate la art. 115 [...]"

"Art. 118. - (1) In intelesul art. 116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra aceluasi venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

(2) **Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta. In cazul in care certificatul de rezidenta fiscala nu se prezinta in acest termen, se aplica prevederile titlului V. In momentul prezentarii certificatului de rezidenta fiscala se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri si se face regularizarea impozitului in cadrul termenului legal de prescriptie, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania.** Certificatul de rezidenta fiscala prezentat in cursul anului pentru care se fac platile este valabil si in primele 60 de zile calendaristice din anul urmator, cu exceptia situatiei in care se schimba conditiile de rezidenta".

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus citate, pentru veniturile obtinute de nerezidenti din Romania sunt aplicabile dispozitiile legii interne in materie (Titlului V din Codul fiscal), cu exceptia situatiilor in care contribuabilul nerezident are rezidenta unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, dovedita cu certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile competente, caz in care prevederile conventiei se aplica cu prioritate.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la impozitarea veniturilor realizate de firmele ABC G LTD si ABC E LTD cu sediul in Marea Britanie, pe baza platilor efectuate catre aceste firme in anul 2007, pe care le-a tratat ca venituri din redevente realizate prin transmitere de cunostinte si informatii sub forma de know-how, in conditiile in care societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele si celelalte documente justificative aferente.

In sustinerea contestatiei SC OD SRL a prezentat urmatoarele documente:

- contractul incheiat in data de 1 martie 2007 cu ABC G LTD prin care firma straina a fost de acord sa furnizeze sfaturi si servicii de consultanta in vederea achizitionarii unor loturi de

teren in zona de periferie sud a Bucurestiului, iar SC OD SRL a fost de acord sa plateasca serviciile de consultanta pentru U1 euro plus TVA;

- contractul incheiat in data de 1 mai 2007 cu ABC E LTD prin care firma straina a fost de acord sa furnizeze sfaturi si servicii de consultanta in vederea achizitionarii unor loturi de teren in zona de periferie sud a Bucurestiului, iar SC OD SRL a fost de acord sa plateasca serviciile de consultanta pentru U2 euro plus TVA;

- adresa, nedatata si purtand semnatura directorului si stampila ABC G LTD, de confirmare a faptului ca aceasta firma a fost inregistrata in Marea Britanie si ca in anul 2007 este rezidenta in aceasta tara;

- adresa, nedatata si purtand semnatura directorului si stampila ABC E LTD, de confirmare a faptului ca aceasta firma a fost inregistrata in Marea Britanie si ca in anul 2007 este rezidenta in aceasta tara;

- facturile nr./31.05.2007 si nr./18.06.2007 emise de ABC G LTD si nr./01.05.2007 emisa de ABC E LTD pentru serviciile de consultanta, intalniri, consiliere si comisionare pentru achizitia de terenuri in Romania;

- explicatii la facturile mai 2007, iunie 2007 si mai 2007 emise de ABC G LTD si note de la ABC E LTD pentru servicii furnizate pana in martie 2007 si pentru factura mai 2007.

In baza acestor documente SC OD SRL sustine ca asistenta si consultanta primita de la firmele straine nu reprezinta redeventa ori know-how, ci prestari de servicii efectuate preponderent in afara Romaniei, neimpozabile la sursa in temeiul art. 115 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal si art. 7 si art. 23 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Marea Britanie.

Sustinerile societatii contestatoare sunt vadit neintemeiate pentru motivele ce succed:

Organele de inspectie fiscala au tratat platile efectuate catre cele doua firme nerezidente drept redevente, in lipsa contractelor economice si a celorlalte documente aferente, care nu le-au fost puse la dispozitie in timpul inspectiei, asa cum rezulta din nota explicativa data in timpul inspectiei si dupa cum recunoaste reprezentantul societatii prin contestatia formulata, astfel ca aceasta situatie este in intregime imputabila contestatoarei si nu poate fi retinuta in favoarea sa in baza principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Din contractele si documentele prezentate de insasi societatea contestatoare rezulta ca platile au fost efectuate pentru **serviciile de consultanta oferite** in vederea achizitionarii unor loturi de teren in zona de periferie sud a Bucurestiului, **astfel ca aceste servicii se incadreaza in prevederile art. 115 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal. Fiind vorba de servicii de consultanta de afaceri in domeniul imobiliar, nu prezinta nicio relevanta** daca aceste servicii au constat in deplasari in Romania sau in afara teritoriului Romaniei, nici **daca ele s-au efectuat, preponderent sau nu, in afara Romaniei**, daca au fost sau nu furnizate de la sediul din strainatate etc., **nefiind vorba de servicii ce intra sub incidenta prevederilor art. 115 alin. (1) lit. k)**, asa cum sustine eronat societatea prin contestatia formulata. **Or, cata vreme serviciile de consultanta sunt prevazute ca fiind venituri impozabile in mod distinct in legea fiscala, indiferent de domeniul sau de locul prestarii lor (art. 115 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal), incadrarea lor la o alta categorie de venituri nu are niciun temei legal.**

Ca atare, pentru veniturile obtinute din consultanta facturata de nerezidenti, societatea contestatoare, in calitate de platitoare de venituri, avea obligatia retinerii la sursa a impozitului, in conformitate cu prevederile art. 116 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste invocarea art. 7 "Beneficiile intreprinderii" si art. 23 "Venituri nementionate in mod expres" din Conventia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la

impozitele pe venit si castiguri in capital dintre Romania si Regatul Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord se retine ca, potrivit art. 118 alin. (2) din Codul fiscal, aplicarea prevederilor conventiei este conditionata *expressis verbis* de prezentarea **certificatului de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta** din statul de rezidenta al nerezidentului.

Astfel, conform art. 3 paragr. 1 lit. j) din Conventia ratificata prin Decretul nr. 26/1976 "**expresia autoritate competenta inseamna:**

- (i) in cazul Romaniei, ministrul finantelor sau reprezentantul sau autorizat;
- (ii) **in cazul Regatului Unit, Commissioners of Inland Revenue sau reprezentantul lor autorizat**".

De asemenea, cu privire la continutul certificatului de rezidenta fiscala, pct. 13 si pct. 15 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din Romania trebuie sa justifice in Romania dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si statul sau de rezidenta, prin *prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidentei se poate prezenta si un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a acelu stat.*

15.(1) Pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri, nerezidentii care au realizat venituri din Romania vor depune, in momentul realizarii venitului, la platitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin. (1), tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

(1¹) Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. (13) alin. (1), se aplica prevederile titlului V din Codul fiscal.

(4) Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau ale documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenti **sunt cele emise de autoritatea** din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. **Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) trebuie sa cuprinda, in principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscala, mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent, precum si data emiterii certificatului sau a documentului**".

Se retine ca, in materia rezidentei fiscale, conventiile de evitare a dublei impuneri nu stabilesc o definitie anume a acesteia, *ci doar o trimitere la conceptul de "rezidenta" adoptat in legislatiile interne ale statelor contractante si criteriile de solutionare a cazurilor de "dubla rezidenta"*, in situatia in care o persoana poate fi considerata ca rezidenta in ambele state, tocmai datorita aplicarii de catre fiecare stat contractant a propriei legislatii.

Astfel, *expresia "rezident" inseamna orice persoana care, potrivit legislatiei interne a unui stat, este supusa impunerii ca urmare a domiciliului sau, rezidentei sale, locului de conducere sau oricarui alt criteriu de natura similara, fara a include o persoana care este supusa impunerii in statul respectiv numai datorita faptului ca realizeaza venituri sau castiguri de capital din surse aflate in acel stat.*

Din acest motiv beneficiile Conventiei pot fi acordate doar nerezidentilor care prezinta certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile fiscale britanice (Commissioners of Inland Revenue), ceea ce firmele straine nu au prezentat in timpul inspectiei fiscale, asa cum rezulta din raportul nr. tttt/zz.zz.2010.

Invocarea, prin contestatia formulata, a rezidentei fiscale in baza celor doua adrese, nedatate si purtand semnaturilor directorilor si stampilele celor doua firme ABC G LTD si ABC E LTD este lipsita de orice temei, acestea fiind **simple documente pro-causa, care emana de la insasi societatile interesate si nu certificate de rezidente fiscala eliberate de autoritatile fiscale competente** din Marea Britanie, singurele in masura sa ateste ca cele doua

firme indeplinesc criteriile de rezidenta stabilite prin legislatia fiscala din aceasta tara. Ca atare, **in lipsa certificatelor de rezidenta fiscala, prevederile art. 7 si/sau art. 23 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri dintre Romania si Marea Britanie nu pot fi aplicate.**

In subsidiar, se retine faptul ca, desi au invocat prevederile art. 116 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au aplicat eronat cota de impozit de 10% in loc de 16%, in baza prevederilor art. 213 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, care dau expresie principiului *non reformatio in pejus*, prin solutionarea contestatiei nu se poate crea contestatoarei o situatie mai grea in propria cale de atac.

In consecinta, avand in vedere ca firmele ABC G LTD si ABC E LTD nu au prezentat certificatele de rezidenta fiscala eliberate de autoritatile fiscale britanice, pentru veniturile realizate de aceste firme sunt aplicabile prevederile Titlului V din Codul fiscal, acestea fiind impozabile in Romania, motiv pentru care contestatia SC OD SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de N lei si accesorii aferente in suma de NA lei.

3.2. Referitor la impozitul pe profit si accesoriiile aferente

In fapt, prin decizia de impunere nr. yyy/zz.zz.2010 organele fiscale au stabilit in sarcina SC OD SRL diferente suplimentare de impozit pe profit in suma de P lei si majorari de intarziere aferente in suma de PA lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 rezulta ca pana la data de 31.12.2006 societatea a fost platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, iar dupa aceasta data platitoare de impozit pe profit.

Diferentele de impozit pe profit sunt aferente anului fiscal 2007, unde profitul impozabil declarat de societate in suma de J lei a fost majorat in urma inspectiei fiscale la suma de JT lei, rezultand o diferenta suplimentara in suma de **DT lei**, din care:

- P1 lei cheltuieli de transport si deplasare ale unor persoane care nu calitatea de administratori sau salariatii, achitate catre firma KT din Israel;
- P2 lei cheltuieli cu serviciile de consultanta efectuate de prestatori interni, avand acelasi obiect si acoperind aceeasi perioada de timp, precum si pentru servicii facturate de diversi prestatori fara a se justifica necesitatea prestarii lor;
- P5 lei cheltuieli inregistrate cu combustibilii si cu alte servicii (cazare, inchiriere autoturisme, servicii telefonice, furnizare energie electrica), fara sa aiba la baza documente justificative;
- P3 lei cheltuieli cu serviciile externe facturate de firmele ABC G LTD si ABC E LTD din Marea Britanie, fara a se prezenta contractele incheiate si fara a se justifica necesitatea prestarii acestora;
- P4 lei cheltuieli cu diferentele de curs valutar si cu dobanzile, fara a se prezenta modalitatea de calcul a acestora.

Urmare stabilirii acestor diferente la calculul profitului impozabil a rezultat o diferenta suplimentara de impozit pe profit aferenta anului 2007 in suma de P lei (DT lei x 16% = P lei) si majorari de intarziere in suma de PA lei, calculate pentru perioada 25.04.2007-31.03.2010.

3.2.1. Referitor la cheltuielile de transport si deplasare

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea cheltuielilor de transport cu avionul si cazare facturate de un operator turistic, in conditiile in care acestea sunt efectuate

in favoarea unor persoane fizice care nu au calitatea de salariatii sau administratori ai persoanei juridice platitoare de impozit pe profit.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de P1 lei, achitate firmei KT din Israel pentru transportul si deplasarea unor persoane care nu sunt administratori sau salariatii ai SC OD SRL, in conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 27 din Normele metodologice.

Acestor cheltuieli neacceptate la deducere le corespunde un impozit pe profit in suma de $P1 \text{ lei} \times 16\% = P11 \text{ lei}$.

In drept, conform art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si:

e) cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate, efectuate de catre salariatii si administratori;

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile facute in favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decat cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii".

In speta, din anexa nr. 19 la raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 rezulta ca nu au fost acceptate la deducere cheltuielile facturate de KT in suma de P1 lei, din care: X1 lei din facturi care nu au fost gasite fizic si care sunt aferente anului 2006, X2 lei contravaloare bilete de avion aferente anului 2006 (cand societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor), X3 lei cheltuiala cu cazarea pe numele unor persoane fizice care nu sunt salariatii sau administratori, X4 lei cota-parte din contravaloare bilete de avion pe numele unor persoane fizice care nu sunt salariatii sau administratori (s-a acceptat cota-parte din biletele de avion facturate pentru administrator) si X5 lei contravaloare bilete de avion facturate pe numele unor persoane fizice care nu sunt salariatii sau administratori ai societatii.

Rezulta ca **aceste cheltuieli reprezinta exclusiv cheltuieli de transport si de cazare** care, fie au la baza facturi care sunt aferente anului 2006, cand societatea nu era platitoare de impozit pe profit, fie sunt pentru calatoria cu avionul si cazarea unor persoane fizice, care sunt deductibile numai in masura in care ar fi fost efectuate de catre salariatii si administratori conform art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, ceea ce nu este cazul in situatia analizata.

Desi recunoaste ca platile au fost platite unui operator turistic din Israel pentru bilete de avion, contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli se incadreaza in categoria cheltuielilor de marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, in conditiile in care ***astfel de cheltuieli implica elaborarea de strategii de marketing, planuri de afaceri, studii de piata, editarea de materiale informative proprii etc., pe baza de contracte economice cu operatori economici specializati***, de vreme ce ele nu pot fi asigurate de personalul propriu si nicidecum cheltuieli de transport si cazare ale unor persoane din afara societatii si a caror legatura cu cheltuielile de marketing nu este in niciun fel demonstrata.

Prin urmare, sustinerea societatii contestatoare privind faptul ca aceste cheltuieli nu reprezinta cheltuieli de transport si cazare este vadit neintemeiata, contestatia urmand a fi respinsa ca atare pentru impozitul pe profit aferent acestui capat de cerere in suma de P11 lei.

3.2.2. Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanta efectuate de prestatori interni si externi

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile de consultanta facturate de prestatori interni si externi, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente realitatea si necesitatea prestarii serviciilor.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile de consultanta efectuate de prestatori interni si externi, intrucat nu sunt justificate cu contracte economice si materiale corespunzatoare si/sau se refera la aceeasi prestatie si acopera aceeasi perioada de timp, in baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal si pct. 48 din Normele metodologice.

Cheltuielile de consultanta nedeductibile sunt in suma de P2 lei (prestatori interni) plus P3 lei (prestatori externi) , carora le corespunde un impozit pe profit aferent in suma de $P2+3 \text{ lei} \times 16\% = P231 \text{ lei}$.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in 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 in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte".

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

"48. **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".

*Ca atare, in cazul serviciilor de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.*

In speta, cheltuielile cu serviciile de consultanta facturate de prestatori interni in suma de P2 lei provin din facturile emise de SC A SA (Y1 lei), SC BI SRL (Y2 lei), SC DFC SRL (Y3 lei), SC D SRL (Y4 lei) si SC GI SRL (Y3 lei).

Cheltuielile cu serviciile externe in suma de P3 lei au fost facturate de firmele ABC G LTD si ABC E LTD cu sediul in Marea Britanie.

Prin contestatia formulata SC OD SRL recunoaste faptul ca, in timpul inspectiei fiscale, nu a prezentat contractele si documentele justificative corespunzatoare, invocand neintelegeri dintre conducerea societatii si reprezentantul societatii de prestari servicii financiar-contabile si anexeaza la contestatie, in copie, urmatoarele documente:

- contractul de servicii de evaluare nr. 1/07.11.2006 incheiat cu SC DFC SRL, facturile nr./18.07.2007 si nr./22.03.2007 pentru servicii de evaluare in suma de Y3 lei si un raport de evaluare cu doua sectiuni legate de terenuri situate in comuna, jud.;
- contractele de prestari servicii nr./01.02.2007 si nr./01.09.2007 incheiate cu SC BI SRL, facturi si anexe la facturi emise in perioada 01.03.2007 - 02.05.2008;
- contractul de prestari servicii nr./01.02.2007 incheiat cu SC GI SRL, facturi si anexe la facturi emise in perioada 01.03.2007 - 02.05.2008;
- acordurile din 01.03.2007 si 01.05.2007 incheiate cu ABC G LTD si ABC E LTD cu sediul in Marea Britanie (traduceri nelegalizate);
- facturile nr. 001/31.05.2007 si nr./18.06.2007 emise de ABC G LTD si factura nr./01.05.2007 emisa de ABC E LTD si justificari la facturi (traduceri nelegalizate) .

Din analiza acestor documente se retin urmatoarele:

1. Cu privire la serviciile de consultanta facturate de SC A Uzun SA (Y1 lei) si SC D SRL (Y4 lei), contestatoarea nu a prezentat niciun document in sustinerea cauzei.

2. Contractul de servicii de evaluare a fost incheiat in data de 07.11.2006 si prevede un onorariu de "H plus TVA, platibil in lei ...", din raportul de evaluare rezulta ca inspectia proprietatii a fost realizata in data de 01.07.2006, evaluarea a fost efectuata in data de 08.11.2006, si raportul a fost intocmit la data de **08.11.2006**, iar cele doua facturi au fost emise pentru contravaloarea a H+1 euro plus TVA fiecare.

Rezulta ca **serviciile de evaluare sunt aferente anului fiscal 2006, cand societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor** si, prin urmare, ele sunt **nu pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul fiscal 2007**, in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

"Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre **veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in 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 in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

In plus, contravaloarea serviciilor de evaluare facturate este de H+1 euro fiecare, desi contractul prevede un onorariu de H (euro), astfel ca nu se poate stabili daca pentru "serviciile de evaluare" pentru care s-au emis facturile prezentate in sustinerea cauzei exista sau nu contracte incheiate si documente justificative aferente.

3. Cu SC BI SRL si SC GI SRL contestatoarea a incheiat contractele de prestari servicii nr./01.02.2007, nr./01.09.2007 si nr./01.02.2007, astfel:

- contractul nr./01.02.2007 a fost incheiat pentru perioada 01.02.2007-30.01.2008 pentru un pret al serviciilor de K euro plus TVA;
- contractul nr./01.09.2007 a fost incheiat pentru perioada 01.09.2007-31.08.2008 pentru un pret al serviciilor de K+1 euro plus TVA;
- contractul nr./01.02.2007 a fost incheiat pentru perioada 01.02.2007-30.02.2008 pentru un pret al serviciilor de K-1 euro plus TVA;
- durata prestarii serviciilor se suprapune, iar obiectul celor trei contracte este identic si consta in prestarea urmatoarelor servicii: selectarea si angajarea unei persoane autorizate pentru conducerea activitatii financiar-contabile, reprezentarea intereselor societatii in cadrul unor contracte, selectare de personal, selectarea unei societati care sa amenajeze spatiul de lucru;

- in acest scop, prestatorul de servicii se obliga sa selecteze societati bancare, de audit si contabilitate, birouri de avocati, societati de arhitectura si de constructii, sa instiinteze in timp util clientul cu privire la platile de impozite si taxe, sa intocmeasca pentru client facturi, chitante si alte documente, sa efectueze operatiuni bancare in numele clientului, sa plateasca impozite si taxe locale si sa depuna declaratii pentru bunurile mobile achizitionate;

- prin anexele la facturi sunt enumerate operatiuni constand in convorbiri telefonice, intocmire si depunere ordine de plata, deplasari si convorbiri la banca, la contabil, la cabinetul de avocatura, deplasari la administratia financiara, registrul comertului, primarii, negocieri cu promitenti vanzatori, coordonare activitate societate, contactare diverse prestatori, asistenta juridica, deplasare vizionari terenuri si verificare istoric.

Se constata ca SC OD SRL a contractat, **pentru aceeasi perioada, servicii identice cu doua societati comerciale (SC BI SRL si SC GI SRL), reprezentate de aceeași persoana IA, care este asociat majoritar in ambele societati cu 95% din capitalul social.**

Din documentatia existenta la dosar rezulta ca:

- in anexele (partiale) la facturi exista **o insiruire de operatiuni generice**, fara precizari cu privire la data efectuării fiecărei operatiuni in parte;

- **nu exista nicio dovada ca vreuna din cele doua societati a selectat si angajat o persoana autorizata in conducerea activitatii financiar-contabile si nici necesitatea unui asemenea serviciu**, in conditiile in care contestatoarea avea deja incheiat un contract de consultanta si prestari servicii de contabilitate incheiat cu SC O SRL inca din data de 01.01.2006, reinnoit in data de 07.11.2008, al carui reprezentant a si asigurat administrarea si reprezentarea contestatoarei pe timpul inspectiei fiscale (pg. 5 din raport);

- **nu exista nicio dovada ca vreuna din cele doua societati a selectat personal si alte societati in vederea incheierii de contracte**, inclusiv pentru amenajarea spatiului de lucru, asa cum se mentioneaza in contracte;

- **nu exista nicio dovada ca un angajat/angajati ai vreuneia din cele doua societati au intocmit, emis si semnat documente financiar-contabile in numele contestatoarei** (facturi, chitante, ordine de plata);

- **nu exista nicio procura/mandat inregistrat la vreo unitate bancara prin care angajati ai vreuneia din cele doua societati au fost imputerniciti sa deruleze operatiuni bancare** in numele contestatoarei, sa ridice extrase bancare si sa urmareasca derularea platilor;

- **nu exista dovezi** (contracte, antecontracte, corespondenta comerciala etc.) **privind negocierea** cu promitenti vanzatori de imobile **ori contactarea agentii imobiliare** de catre un reprezentant al vreuneia din cele doua societati in numele si pentru societatea contestatoare;

- **nu exista declaratii fiscale, deconturi, cereri eliberare documentatii si avize, cereri de inregistrari de natura imobiliara, semnate si depuse la diverse autoritati** (organe fiscale, primarii, oficii cadastrale, registrul comertului etc.) de catre reprezentanti ai vreuneia din cele doua societati;

- pana in data de 01.01.2010 SC BI SRL **nu a avut niciun angajat prin intermediul caruia sa presteze serviciile**, asa cum rezulta din datele inscrise in vectorul fiscal al societatii.

4. Cu privire la serviciile ABC G LTD si ABC E LTD cu sediul in Marea Britanie, din acordurile incheiate in 01.03.2007 si 01.05.2007, facturi si anexe rezulta:

- prin acordul din 01.03.2007 ABC G LTD s-a angajat sa furnizeze servicii de consultanta pentru un onorariu de U1 euro plus TVA, in vederea achizitionarii de loturi de teren in zona de periferie sud a Bucurestiului;

- prin acordul din 01.05.2007 ABC E LTD s-a angajat sa furnizeze servicii de consultanta pentru un onorariu de U2 euro plus TVA, in vederea achizitionarii de loturi de teren in zona de periferie sud a Bucurestiului;

- in cheltuieli au fost inregistrate 3 facturi emise ABC G LTD pentru suma de U3 euro + U4 euro + U5 euro si 2 facturi emise de ABC E LTD pentru suma de U6 euro + U6 euro;

- ABC G LTD a facturat servicii constand in calatorii in Romania, cazare la hotel si acomodare, cercetare de marketing, dezvoltarea planului de afaceri pe anul 2007, consultanta

privind taxele investitiei in Romania, stabilirea legaturilor de afaceri in Europa si Israel pentru viitoare asocieri in concordanta cu analiza prognozata pe 2007 si 2008 (factura iunie 2007), cercetari in Europa cu privire la planul de investitii si intalniri de afaceri cu potentiali investitori din Amsterdam si Frankfurt constand in prezentare grafice financiare, sala de consiliu, teleconferinte, protocol, transport si acomodare (factura mai 2007) si intalniri la Bucuresti, calatorii in Israel pentru prezentare grafica si financiara catre potentiali investitori, asistenta durabila, rapoarte ale intalnirilor in perioada 03.05.2007-09.05.2007, aranjamentul in detaliu al intalnirii investitorilor israelieni in Romania (factura mai 2007);

- ABC E LTD a facturat servicii constand in intalniri in Bucuresti si calatorii in Romania, analiza costurilor unor posibile investitii, incluzand un prim plan de publicitate, intalniri la Londra din 26 februarie pentru prezentari grafice, calatorii in Statele Unite pe 28 februarie, rapoarte ale impactului prezentarii grafice (servicii furnizate pana in martie 2007), analize de piata si analiza costurilor, negocierea termenelor contractuale, intalniri in Marea Britanie in 13, 20, 24 si 28 aprilie, prezentare grafice si analiza financiara, costuri calatorii (factura din mai 2007).

Se constata ca SC OD SRL a contractat, **pentru aceeasi perioada, servicii de consultanta identice cu doua firme** din Marea Britanie (ABC G LTD si ABC E LTD) **reprezentate de acelasi director** ME. Desi contractele/acordurile au fost incheiate pentru un onorariu de U1 euro plus TVA fiecare (U6 euro), in cheltuielile cu serviciile de consultanta societatea a inregistrat de UT1 euro, respectiv UT2 euro, **rezultand astfel cheltuieli care nu au la baza inregistrarii lor contracte negociate intre parti**, asa cum prevede expres art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

Anexele la facturi cuprind o **insiruire generica de operatiuni**, care constau in principal din cheltuieli de transport, cazare, protocol, acomodare etc., **fara nicio o nominalizare a persoanei/persoanelor implicate si fara documentatia care sa demonstreze ca acele deplasari si intalniri au avut loc in mod efectiv in scopul propriilor afaceri ale societatii contestatoare**. De asemenea, **nu exista niciun raport al intalnirilor de afaceri, nicio analiza financiara, plan de investitii, prezentare grafica, analize de piata, analize de costuri, plan de publicitate** etc., adica acele documente invocate in insiruirea generica de operatiuni, care sa demonstreze ca s-a materializat consultanta facturata.

In concluzie, contractele incheiate cu prestatorii interni si externi si anexele la facturi, in care sunt mentionate generic diverse activitati necesare prestarii serviciilor, desi strict necesare, **nu sunt suficiente pentru a dovedi ca serviciile de consultanta au fost efectiv prestate si sunt necesare prin specificul activitatii, in conditiile in care ele nu sunt justificate prin dovezi obiective, care sa si demonstreze ca serviciile enumerate in mod formal au si fost prestate in fapt**. Or, pe de o parte, contestatoarea nu a prezentat nicio justificare cu privire la necesitatea contractarii acelorasi servicii si in acelasi timp cu doua (categorii de) societati prestatoare, afiliate intre ele prin asociatul majoritar sau prin conducere, iar pe de alta parte, nu a prezentat dovezi obiective, in special documentatie inregistrata/emanand la/de la terte persoane, **care sa demonstreze in mod indubitabil ca serviciile au fost prestate si care sa depaseasca caracterul pro-causa al anexelor prezentate prin contestatia formulata**.

De altfel, in virtutea art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al *realitatii economice a tranzactiei***, astfel ca societatea contestatoare era obligata sa demonstreze ca a beneficiat in mod efectiv de prestatii contractate si facturate. In acest sens, **dispozitiile legale incidente referitoare la dovedirea realitatii si necesitatii prestatiiilor ar fi golate de efecte juridice daca ar fi suficienta existenta formala a unor situatii de lucrari, procese-verbale, studii, rapoarte etc. pentru justificarea cheltuielilor de consultanta, fara ca informatiile cuprinse in aceste materiale sa poate fi certificate/verificate prin coroborarea cu alte documente**.

Fata de cele mai sus retinute, contestatia SC OD SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de P231 lei.

3.2.3. Referitor la cheltuielile cu diferentele de curs valutar si dobanzi

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu diferentele de curs valutar si dobanzile aferente imprumuturilor externe, in conditiile in care contestatoarea nu probeaza cu documente modalitatea de calcul a acestora.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 organele fiscale nu au acceptat la deducere cheltuieli cu diferente de curs valutar aferente furnizorilor externi neachitati (din cont 665) si dobanzi (din cont 666) in suma de P4 lei, fara a fi prezentata modalitatea de calcul, pentru care impozitul pe profit aferent este de $P4 \text{ lei} \times 16\% = P41 \text{ lei}$.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre **veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in 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 in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare".

"Art. 23. - (1) **Cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile in cazul in care gradul de indatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei**. Gradul de indatorare a capitalului se determina ca raport intre capitalul imprumutat cu termen de rambursare peste un an si capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la inceputul anului si sfarsitul perioadei pentru care se determina impozitul pe profit. Prin capital imprumutat se intelege totalul creditelor si imprumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(5) **In cazul imprumuturilor obtinute de la alte entitati**, cu exceptia celor prevazute la alin. (4), **dobanzile deductibile sunt limitate la:**

a) nivelul ratei dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei, corespunzatoare ultimei luni din trimestru, pentru imprumuturile in lei; si

b) **nivelul ratei dobanzii anuale de 9%, pentru imprumuturile in valuta**. Acest nivel al ratei dobanzii se aplica la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobanzii pentru imprumuturile in valuta se actualizeaza prin hotarare a Guvernului".

De asemenea, potrivit Normelor metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil **sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile** date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare".

"15. **Pentru determinarea profitului impozabil contribuabilii sunt obligati sa intocmeasca un registru de evidenta fiscala**, intr-un singur exemplar, compus din cel putin 100 de file, tinut in forma scrisa sau electronica. Completarea se face in ordine cronologica, iar informatiile inregistrate trebuie sa corespunda cu operatiunile fiscale si cu datele prezentate in declaratiile de impunere. **Registrul de evidenta fiscala se completeaza in toate situatiile in care informatiile cuprinse in declaratia fiscala sunt obtinute in urma unor prelucrari ale datelor furnizate din inregistrările contabile**. Modul de completare a registrului de evidenta fiscala este la latitudinea fiecarui contribuabil, in functie de specificul activitatii si de necesitatile proprii ale acestuia. Acestea se refera la: **calculul dobanzilor si al diferentelor de curs valutar**

deductibile fiscal, amortizarea fiscala, reduceri si scutiri de impozit pe profit, evidenta fiscala a vanzarilor cu plata in rate, valoarea fiscala in cazul efectuarii operatiunilor prevazute la art. 27 din Codul fiscal, alte asemenea operatiuni".

"59. **In vederea determinarii valorii deductibile a cheltuielilor cu dobanzile se efectueaza mai intai ajustarile conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobanzile care excedeaza nivelului de deductibilitate prevazut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal este nedeductibila, fara a mai fi luata in calcul in perioadele urmatoare".**

"70¹. **Pentru determinarea profitului impozabil incepand cu anul fiscal 2007, nivelul ratei dobanzii pentru imprumuturile in valuta este de 7%".**

*Astfel, conform dispozitiilor legale precitate, sunt deductibile la calculul profitului impozabil doar cheltuielile care sunt efectuate in scopul realizarii de venituri, in masura in care ele s-au inregistrat in contabilitate cu respectarea reglementarilor specifice, iar in situatia in care este vorba de cheltuieli cu diferentele de curs valutar si dobanzile la imprumuturi, **determinarea partii deductibile fiscale prin prelucrarea cheltuielilor inregistrate in contabilitate se realizeaza obligatoriu cu ajutorul registrului de evidenta fiscala.***

In speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat modalitatea de calcul a cheltuielilor cu diferentele de curs valutar inregistrate in contabilitate cu nota contabila/31.12.2007 pentru furnizorul 401.12 (suma de Q1 lei din contul 665) si a cheltuielilor cu dobanzile (suma de Q2 lei din contul 666).

Prin contestatia formulata SC OD SRL a anexat un sumar al modului de calcul al dobanzilor si diferentelor de curs valutar aferente imprumuturilor in valuta obtinute de la firme nerezidente, precum si copii ale contractelor de imprumut.

Din analiza documentelor prezentate rezulta urmatoarele:

- societatea **nu a justificat cheltuielile cu diferentele de curs valutar** in suma de Q1 lei, respectiv nu a **prezentat fisa contului 401.12 si nici documentele justificative ce au stat la baza inregistrarilor, in lei si in valuta**, in fisa acestui cont si **modul de determinare a diferentelor** de curs valutar aferente;

- in sumarul prezentat (nesemnlat si nestampilat) sunt calculate dobanzi in lei in suma de Q3 lei si diferente de curs valutar aferente acestora in suma de Q4 lei, in conditiile in care au fost considerate nedeductibile cheltuieli in suma de Q2 lei;

- **nu exista fisa contului/conturilor in care s-au inregistrat imprumuturile, in lei si in valuta si nici documentele justificative pentru incasarea imprumuturilor** (data incasarii si suma incasata), **pentru platile efectuate** (data platii si suma achitata), **calculul efectiv pentru dobanda totala inregistrata in contabilitate** (formula de calcul, termenii - baza la care se aplica procentul de dobanda, numar de zile, etc. - rezultatele), **departajarea dobanzii in dobanda deductibila si dobanda nedeductibila**, avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal, in conditiile in care in contracte se prevede un procent de dobanda de 18%, iar dobanda deductibila pentru anul 2007 este in procent de 7%;

- spre exemplu, contractul de imprumut nr. .../28.04.2006 a fost incheiat pentru M euro, dar in sumar apare un sold la 2007 de M dolari USA, in timp ce pe copia contractului apar diverse plati, in diverse valute, pentru rambursarea imprumutului (M1 euro in 30.05.2007, M2 USD in 15.02.2007, M3 euro in 22.02.2007, M4 euro in 19.04.2007, M5 USD in 09.05.2006, M6 GBP in 19.10.2006, M7 euro in 21.09.2006, M8 USD in 03.01.2007, M9 USD in 24.11.2006, M10 euro in 12.01.2007), astfel ca **nu se poate stabili soldul real al imprumutului la 31.12.2007 si sumele efectiv imprumutate pe parcursul anului 2007;**

- in **balanta de verificare pentru luna decembrie 2007 (extras) rulajul curent al contului 666 "Cheltuieli privind dobanzile"** este de **Q31 lei**, in timp ce in sumarul prezentat sunt calculate dobanzi de **Q3 lei**;

- **nu a fost calculat gradul de indatorare a capitalului**, pentru a determina daca partea din dobanda ce se incadreaza in limita de 7% prevazuta de art. 23 alin. (5) din Codul fiscal se incadreaza in deductibilitatea generala prevazuta de art. 23 alin. (1) din Codul fiscal;

- **nu este prezentat registrul de evidenta fiscala**, document obligatoriu de intocmit in vederea determinarii profitului impozabil, conform pct. 15 din Normele metodologice.

Prin urmare, se constata ca SC OD SRL nu a prezentat, nici in timpul inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei modalitatea de calcul a cheltuielilor cu dobanzile aferente imprumuturilor externe in valuta si documentele justificative aferente, astfel ca nu se poate verifica pentru ce **sume anume s-au calculat dobanzile, pentru ce perioada si calculul efectiv al dobanzilor, care a fost gradul de indatorare a capitalului**, precum si **departajarea acestora in dobanzi deductibile si dobanzi nedeductibile**.

Or, in conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata coroborate cu art. 1169 Cod civil, contestatoarea avea obligatia sa prezinte dovezi concrete si concludente, care sa justifice modalitatea de calcul a dobanzilor si sa stea la baza inregistrarilor in contabilitate si sa demonstreze deductibilitatea cheltuielilor pe baza calculelor prezentate in registrul de evidenta fiscala.

In consecinta, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de P41 lei aferent cheltuielilor cu diferente de curs valutar si dobanzile nedeductibile.

3.2.4. Referitor la cheltuielile cu combustibilii si diverse servicii

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra celorlalte aspecte constatate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatoarea nu precizeaza motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente anului 2007 in suma totala de DT lei (impozit pe profit aferent in suma de P lei), din care suma de P5 lei (impozit pe profit aferent P5 lei x 16% = P51 lei) reprezinta cheltuieli cu combustibilii si cu diverse servicii (cazare, inchiriere autoturisme, servicii telefonice, furnizare energie electrica), care nu aveau la baza documente justificative.

Prin contestatia formulata SC OD SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. yyy/zz.zz.2010 pentru intreaga diferenta de impozit pe profit in suma de P lei, dar nu si-a motivat contestatia in raport de constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de P5 lei.

In drept, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**
(...) c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca SC OD SRL nu a adus niciun argument de fapt si de drept care sa infirme ori sa combata constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la majorarea profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor cu combustibilii si cu diverse servicii, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de P51 lei.

3.2.5. Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit

Cauza supusa solutionarii este daca majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit sunt datorate, in conditiile in care in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-a retinut ca fiind datorat debitul principal stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/zz.zz.2010 organele fiscale au stabilit accesorii aferente diferentei suplimentare de impozit pe profit rezultat in urma verificarii in quantum de PA lei, calculate pentru perioada 24.04.2007 - 31.03.2010.

Prin contestatia formulata SC OD SRL contesta integral quantumul majorarilor de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007:

"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.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.2.1 - 3.2.4. din prezenta decizie potrivit carora contestatoarea datoreaza impozitul pe profit stabilit ca diferenta de plata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente in suma de PA lei, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la contributia de asigurari sociale de sanatate si accesoriile aferente

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect in sarcina platitorului de venit contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurati pentru veniturile obtinute din prestarea unor servicii in baza unor contracte de mandat, in conditiile in care aceste venituri au fost tratate din punct de vedere fiscal ca venituri din activitati independente, nefiind considerate venituri din salarii sau asimilate salariilor.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 organele fiscale au procedat la calcularea contributiei de asigurari de sanatate care se aplica asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit, prin aplicarea cotei de 6,5% asupra venitului brut platit de societate persoanei fizice SG in baza contractului de mandat autentificat sub nr./15.06.2006.

Astfel, pentru anul 2006, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. yyy/zz.zz.2010 contributia pentru asigurari sociale de sanatate aferenta contractului de mandat comercial in suma de S lei si majorari de intarziere aferente in suma de SA lei, in baza prevederilor art. 257 alin. (1) lit. b) si alin. (3) din Legea nr. 95/2006.

Prin contestatia formulata SC OD SRL invoca, in esenta, faptul ca obligatia platii acestei contributii revenea in mod direct persoanei fizice asigurate, si nu societatii care i-a platit veniturile in baza contractului de mandat comercial, conform art. 257 alin. (1), alin. (2) lit. b) si alin. (7) din Legea nr. 95/2006

In drept, potrivit art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, in forma in vigoare pentru anul 2006:

"(1) **Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate**, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) **Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 6,5%, care se aplica asupra:**

a) *veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;*

b) **veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit**; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;

c) veniturilor din agricultura supuse impozitului pe venit si veniturilor din silvicultura, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajator si nu se incadreaza la lit. b);

d) *indemnizatiilor de somaj;*

e) veniturilor din cedarea folosintei bunurilor, veniturilor din dividende si dobanzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuala realizate in mod individual si/sau intr-o forma de asociere si altor venituri care se supun impozitului pe venit numai in cazul in care nu realizeaza venituri de natura celor prevazute la lit. a)-d), dar nu mai putin de un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;

f) *veniturilor realizate din pensii.*

(3) In cazul persoanelor care realizeaza in acelasi timp venituri de natura celor prevazute la alin. (2) lit. a)-d), contributia se calculeaza asupra tuturor acestor venituri.

(7) **Obligatia virarii contributiei de asigurari sociale de sanatate revine persoanei juridice sau fizice care plateste asiguratilor veniturile prevazute la alin. (2) lit. a), d) si f), respectiv asiguratilor pentru veniturile prevazute la alin. (2) lit. b), c) si e)".**

Totodata, Normele metodologice privind contributia de asigurari sociale de sanatate, aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 221/2005, modificat prin Ordinul nr. 269/2005, in vigoare pana la data publicarii in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I, nr. 649 din 24 septembrie 2007 stabilesc urmatoarele:

"Art. 7. - (1) Persoanele care exercita profesii libere sau sunt autorizate potrivit legii sa desfasoare activitati independente au obligatia de a vira trimestrial contributia sub forma unei cote de 6,5% aplicate asupra [...].

(3) **Pentru veniturile realizate din activitati desfasurate de persoane care exercita profesii libere sau autorizate potrivit legii sa desfasoare activitati independente, contributia de 6,5% se plateste de persoana care le realizeaza**".

Ulterior, prin Normele metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate, aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 617/2007, in baza dispozitiilor Legii nr. 95/2006 s-au stabilit urmatoarele:

"Art. 7. - (1) Persoanele care desfasoara activitati independente au obligatia de a vira trimestrial contributia aplicata asupra: [...].

(3) **Pentru veniturile realizate din activitati independente, contributia se plateste de persoana care le realizeaza**".

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 27 alin. (1) si art. 38 alin. (1) din O.G. nr. 86/2003 privind unele reglementari in domeniul financiar, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 609/2003, potrivit carora:

"Art. 27. - (1) Incepand cu data de 1 ianuarie 2004, *activitatea privind declararea, constatarea, controlul, colectarea si solutionarea contestatiilor pentru contributia de asigurari sociale, contributia de asigurari pentru somaj, contributia pentru asigurari sociale de sanatate si contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, precum si alte contributii*

datorate de persoanele juridice si persoanele fizice care au calitatea de angajator sau entitatile asimilate angajatorului, denumite in continuare contributi sociale, se va realiza de catre Ministerul Finantelor Publice si unitatile sale subordonate, care au si calitatea de creditor bugetar".

"Art. 38. - (1) **Pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajat**, asigurate pe baza de declaratie sau contract de asigurare la sistemele de asigurari sociale, **activitatea de colectare a contributiilor ramane in sarcina institutiilor** prevazute la art. 27 alin. (3), dupa caz, pana la o data ce va fi stabilita prin hotarare a Guvernului".

De asemenea, conform art. 1 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 221/2005: "**Colectarea contributiilor de la persoanele fizice, altele decat cele care realizeaza venituri din salarii, se face** in baza declaratiei-model, prevazuta in anexa nr. 1, in contul unic deschis pe seama Casei Nationale de Asigurari de Sanatate, **prin casele de asigurari de sanatate** judetene, a municipiului Bucuresti (...)" . In acelasi sens, sunt si prevederile art. 1 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 617/2007, care a abrogat Ordinul nr. 221/2005.

Se retine ca, in prezent, potrivit art. 256 alin. (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma din domeniul sanatatii "**colectarea contributiilor persoanelor juridice si fizice care au calitatea de angajator** se face de catre Ministerul Finantelor Publice, prin ANAF, in contul unic deschis pe seama CNAS in conditiile legii, **iar colectarea contributiilor persoanelor fizice, altele decat cele pentru care colectarea veniturilor se face de catre ANAF, se efectueaza de catre casele de asigurari**".

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele juridice au obligatia calcularii, retinerii si virarii contributiei la asigurarile sociale de sanatate, numai in cazul persoanelor asigurate care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, din indemnizatii de somaj sau din pensii, iar organele fiscale din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala au obligatia controlului si colectarii acestei contributii numai in cazul persoanelor juridice care au calitatea de angajator, respectiv numai in cazul contributiei datorate pentru veniturile din salarii sau a celor asimilate salariilor, asa cum sunt definite de legislatia fiscala in domeniu.

Pentru toate celelalte venituri, supuse impozitului pe venit, indiferent daca sunt venituri din activitati independente, venituri din cedarea folosintei bunurilor, din dividende si din dobanzi sau alte venituri supuse impozitului pe venit, obligatia platii contributiei de asigurari sociale de sanatate revine persoanei fizice asigurate, in baza declaratiei de asigurare, iar controlul respectarii acestei obligatii revine caselor de asigurari de sanatate.

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei juridice verificate obligatia calcularii, retinerii si virarii contributiei de asigurari sociale de sanatate (CASS) in cota de 6,5% pentru veniturile realizate de o persoana fizica in baza unei contract de mandat.

Or, stabilirea obligatiei societatii comerciale de a retine contributia de 6,5% in temeiul art. 257 din Legea nr. 95/2006 presupune ca aceste venituri sa fie tratate, din punct fiscal, ca venituri din salarii sau asimilate salariilor, ceea ce nu este cazul in speta intrucat organele de inspectie fiscala au tratat veniturile realizate de persoana fizica in baza contractului de mandat ca fiind venituri din activitati independente.

Prin urmare, avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu i-au stabilit societatii contestatoare calitatea de angajator pentru sumele platite in baza contractului de mandat, netratand din punct de vedere fiscal veniturile realizate de persoana fizica in baza acestui contract ca venituri din salarii sau asimilate salariilor, ci, dimpotriva, ca venituri din activitati independente, urmeaza a se admite contestatia societatii si a se anula decizia de impunere nr. yy/zz.zz.2010 pentru contributia pentru asigurari sociale de sanatate aferenta

contactului de mandat comercial in suma de S lei si majorari de intarziere aferente in suma de SA lei

Totodata, **in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au competenta de a proceda la verificarea contributiilor datorate de persoanele fizice, in mod individual**, pentru veniturile obtinute in baza unui contract de mandat, supuse impozitului pe veniturile din activitati independente, colectarea contributiilor intr-o atare situatie efectuandu-se de casele de asigurari de sanatate, acestea urmeaza sa remita constatările proprii spre valorificare organelor competente in domeniu.

3.4. Referitor la diminuarea pierderii fiscale din anul 2008

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei, in conditiile in care nu s-a emis dispozitie de masuri, care sa poate face obiectul contestatiei in procedura administrativa.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, SC OD SRL a fost supusa inspectiei fiscale pentru:

- impozitul pe veniturile microintreprinderilor, perioada verificata fiind 10.10.2005-31.12.2006;

- impozitul pe profit, perioada verificata fiind 01.01.2007-31.12.2008.

Referitor la impozitul pe profit organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

- pentru anul 2007 au stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de P lei si accesorii aferente in suma de PA lei, pentru care au emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/zz.zz.2010 (pct. 2.1.1 si pct. 2.1.2 din decizie);

- pentru anul 2008 au diminuat pierderea fiscala in suma de FD lei, declarata de societate prin declaratia nr. 141385/09.04.2009 cu suma de FN lei si au recunoscut o pierdere fiscala in suma de FD-FN lei.

SC OD SRL contesta diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2008 cu suma de F lei prin neluarea in considerare a unei facturi de diminuare a pretului unei vanzari de teren, asa cum s-a stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010.

Prin adresa nr.//.....2010 organele de inspectie fiscala a mentionat ca nu au emis dispozitie de masuri pentru diminuarea pierderii fiscale.

In drept, potrivit art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 39/2010:

"Art. 209. - (1) **Contestatiile formulate impotriva** deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a **masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri**, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pana la 3 milioane lei; [...]"

De asemenea, conform art. 105 din acelasi act normativ:

"Art. 105. - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.** In cazul in care baza

de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(9) Contribuabilul are obligatia sa indeplineasca masurile prevazute in actul intocmit cu ocazia inspectiei fiscale, in termenele si conditiile stabilite de organele de inspectie fiscala".

Totodata, conform Instructiunilor de completare din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizarii unei inspectii fiscale generale sau partiale cu "Raport de inspectie fiscala" sau cu "Proces-verbal", in cazul in care organele de inspectie fiscala stabilesc masuri in sarcina contribuabililor.

4. Informatiile din continutul formularului se vor completa dupa cum urmeaza:

c) Masura: se va prezenta masura dispusa in sarcina contribuabilului;

e) Motivele de fapt: **se va prezenta detaliat modul in care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operatiune patrimoniala, cu precizarea consecintei".**

In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala din anexa nr. 2 la Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 se precizeaza urmatoarele:

"Raportul de inspectie fiscala se intocmeste de echipa de inspectie fiscala pentru consemnarea constatarilor inspectiei fiscale, indiferent daca se stabilesc sau nu diferente de obligatii fiscale suplimentare in cadrul unei inspectii fiscale generale ori partiale.

[...]

Raportul de inspectie fiscala sta la baza intocmirii urmatoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala;

- decizia de nemodificare a bazei impozabile;

- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala".

Avand in vedere aceste dispozitii legale, rezulta ca in materia inspectiei fiscale, **raportul de inspectie fiscala este doar un document** in care sunt consemnate constatările inspectiei, el urmand sa stea la baza **emiterii deciziei de impunere, deciziei de nemodificare a bazei impozabile sau dispozitiei de masuri, ca acte administrative fiscale susceptibile sa creeze, sa modifice sau sa stinga drepturi si obligatii in cadrul raporturilor juridice stabilite intre autoritatile fiscale si contribuabili**. Astfel, se retine ca raportul de inspectie fiscala nu este el insusi un act administrativ fiscal intrucat nu stabileste obligatii de natura fiscala in sarcina contribuabilului, ci are caracterul unui act premergator, constatările mentionate in cuprinsul sau urmand a fi valorificate prin emiterea unui act administrativ fiscal.

In speta, din documentatia existenta, rezulta ca organele de inspectie fiscala doar au mentionat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 faptul ca se diminueaza pierderea fiscala aferenta anului 2008 de la FD lei la FD-FN lei, fara sa stabileasca nicio masura in sarcina societatii contestatoare, aceasta figurand in continuarea in evidentele fiscale cu pierderea declarata prin declaratia anuala de impozit pe profit depusa sub nr./09.04.2009 si avand posibilitatea sa-si recupereze pierderea declarata in conformitate cu prevederile art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal, ci a unui act premergator unui act administrativ fiscal, raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 nu stabileste, potrivit legii, nicio masura in sarcina contribuabilului controlat si nu este susceptibil de a fi cenzurat pe calea contestatiei administrative fiscale. De altfel, partea introductiva a art. 209 alin. (1) din Codul de procedura fiscala prevede in mod expres ca pot face obiectul contestatiei administrative masura de diminuare a pierderii fiscale stabilita prin dispozitie de masuri.

In conformitate cu cele de mai sus, precum si actele normative incidente spetei, se retine ca nu ne aflam in prezenta unei contestatii formulate impotriva unui act administrativ fiscal, astfel incat contestatia formulata de SC OD SRL se va respinge ca prematur formulata, potrivit pct. 13.1 lit. e) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevede ca o contestatie poate fi respinsa ca "*prematur formulata, in situatia in care sumele contestate nu sunt stabilite cu titlu definitiv in sarcina acestuia sau in situatia in care contribuabilul contesta un act premergator care sta la baza emiterii unui act administrativ fiscal*", societatea contestatoare avand posibilitatea sa formuleze contestatia in urma emiterii si comunicarii dispozitiei de masuri, ca act administrativ fiscal prin care i se poate stabili masura diminuarii pierderii fiscale pentru anul fiscal 2008.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), (2) lit. e) si (4) lit. e) si m), art. 23 alin. (1) si (5), art. 113, art. 115 alin. (1) lit. i), art. 116 alin. (1) si (2) si art. 118 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12, pct. 15, pct. 59 si pct. 70¹, respectiv pct. 13 alin. (1), pct. 15 alin. (1), (1¹) si (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 3 paragr. 1 lit. j) din Conventia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si castiguri in capital dintre Romania si Regatului Unit al Marii Britanii si Irlandei de Nord, ratificata prin Decretul nr. 26/1976, art. 256 alin. (2) si art. 257 alin. (1), (2) lit. b) si (7) din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, art. 27 alin. (1) si art. 38 alin. (1) din O.G. nr. 86/2003 privind unele reglementari in domeniul financiar, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 609/2003, art. 7 alin. (1) si (3) din Normele metodologice privind contributia de asigurari sociale de sanatate, aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 221/2005, modificat prin Ordinul nr. 269/2005, art. 7 alin. (1) si (3) din Normele metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate, aprobate prin Ordinul presedintelui C.N.A.S. nr. 617/2007, Instructiunile de completare din anexa nr. 2 la O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala din anexa nr. 2 la Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007, art. 1169 Cod civil, art. 105 alin. (2) si (9), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2), art. 206 alin. (1) lit. c), art. 209 alin. (1), art. 213 alin. (4) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr. 39/2010 si pct. 13.1 lit. e) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge contestatia SC OD SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/zz.zz.2010, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe veniturile obtinute de persoanele juridice nerezidente in suma de N lei si majorari de intarziere aferente in suma de NA lei si impozitul pe profit in suma de P lei si majorarile de intarziere aferente in suma de PA lei.

2. Admite contestatia si anuleaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/zz.zz.2010, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru contributia de asigurari sociale de sanatate in suma de S lei si majorarile de intarziere aferente in suma de SA lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa remita constatările organelor de control competente in vederea valorificării acestora.

3. Respinge ca prematur formulata contestatia formulata de SC OD SRL impotriva raportului de inspectie fiscala nr. nr. tttt/zz.zz.2010 in ceea ce priveste masura de diminuare a pierderii fiscale.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel Bucuresti.