

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia generala de solutionare a contestatiilor

**DECIZIA NR. 210 - 26.10.2006**  
privind solutionarea contestatiilor formulate de  
**S.C. "X" S.R.L.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Garda Financiara sectia "H" cu privire la ordonanta din data de 24.04.2006 pronuntata de Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Biroul teritorial ... in dosarul nr. .../D/P/2005 prin care se dispune scoaterea de sub urmarire penala a administratorului S.C. "X" S.R.L. *"pentru infractiunile prevazute de art. 13 din Legea nr. 87/1994 cu aplicarea art. 41 al. 2 Cod penal (infractiune al carei continut se regaseste in dispozitiile art. 9 al. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005) si de art. 23 din Legea nr. 656/2002 cu aplicarea art. 41 al. 2 Cod penal"* si neinceperea urmaririi penale fata de acesta *"pentru infractiunea prevazuta de art. 43 din Legea nr. 82/1991 republicata, raportat la art. 289 Cod penal"*.

Prin Decizia nr. 173/06.06.2003 s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de S.C. "X" S.R.L. impotriva procesului verbal nr. .../14.04.2003 incheiat de Garda financiara - Sectia "H", urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei dupa pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Contestatia a fost formulata impotriva sumei totale de ... **RON** stabilita prin procesul verbal nr. .../14.04.2003 incheiat de Garda financiara - Sectia "H", reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/06.02.2001 privind solutiunea contestatiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice cu privire la *"reluarea procedurii*

*administrative in vederea solutionarii contestatiei nr. .../01.08.2005 suspendata prin Decizia nr. 173/03.10.2005*" avand in vedere ordonanta din data de 24.04.2006 pronuntata de Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Biroul teritorial in dosarul nr. .../D/P/2005.

Contestatia nr. .../08.07.2005 a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice in baza procesului verbal incheiat in data de 20.06.2005, prin care s-a stabilit in sarcina contestatoarei debitul in suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere aferente;
- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- dobanzi de intarziere aferente;
- penalitati 0,5% aferente;
- penalitati 10% aferente.

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatând ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 1 (1), art. 4 si art. 5 (2) din O.U.G. nr. 13/2001 coroborat cu art. 205 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si avand in vedere prevederile pct. 9.5 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia "*În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei*", Direcția generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze cele doua contestatii formulate de S.C. "X" S.R.L..

***I. Prin contestatiile formulate, S.C. "X" S.R.L. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:***

Prin contestatia formulata impotriva procesului verbal nr. .../14.04.2003 incheiat de Garda financiara - Sectia "H", S.C. "X" S.R.L. arata ca *"in perioada martie 2000 - decembrie 2002 ... a incasat de la S.C. "OMO" S.R.L. Romania suma de ... lei reprezentand contravaloarea serviciilor prestate in baza unor contracte"*, iar *"in perioada iunie 2000 - decembrie 2002 ... s-a inregistrat conform balantelor contabile de verificare suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu serviciile prestate de terti"*.

Societatea contestatoare precizeaza ca *"a justificat aceste sume prin contractele incheiate cu un partener strain in vederea acordarii de consultanta, efectuarea de studii de oportunitate, marketing, etc. precum si facturi emise in baza acestor contracte"*.

De asemenea, S.C. "X" S.R.L. sustine ca este eronat calculul prin care s-au stabilit debitele suplimentare *"organele de control omitand, voit sau din greseala, ca din totalul sumelor ce fac obiectul facturilor INVOICE sa scada redeventele platite si taxa pe valoarea adaugata, fiind de notorietate faptul, in domeniul financiar, ca redeventa este o cheltuiala deductibila, ea nefiind luata in considerare la calculul impozitului pe profit"*.

Societatea contestatoare arata ca *"organele de control au omis aplicarea si interpretarea integrala a textului de lege consacrat prin H.G. nr. 402/2002 art. 4 lit. r" si "nu au considerat cum este legal, exercitiul financiar ca fiind sfarsitul lunii decembrie raportandu-si concluziile fata de pierderile societatii inregistrate in timpul anului (ianuarie - noiembrie 2000, ianuarie - noiembrie 2001, ianuarie - august 2002)"*.

S.C. "X" S.R.L. considera masura dispusa ca fiind *"nelegala si netemeinica"* intrucat *"aceste servicii reprezinta obiectul unor contracte insusite de cele doua parti, singurele in masura a contesta si a acuza neindeplinirea obiectului contractului fiind insasi partile contractante"*.

Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice in baza procesului verbal incheiat in data de 20.06.2005, S.C. "X" S.R.L. arata ca *"toate operatiunile contabile au fost evidentiate in contabilitatea societatii" si ca "la baza operatiunilor respective au stat facturile fiscale, singurele documente legale pe baza carora se fac decontari intre societati comerciale si se deduce taxa pe valoarea adaugata"*, invocand in acest sens prevederile art. 6 (1) din Legea nr. 82/1991 si ale art. 24 (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002.

De asemenea, contestatoarea sustine ca *“aceste texte de lege sunt de neinterpretat, pentru efectuarea unor operatiuni contabile fiind necesare documente justificative ale operatiunilor respective iar in cazul nostru fiind vorba de decontari fiscale si de deducerea taxei pe valoarea adaugata documentul legal este NUMAI FACTURA FISCALA”*.

S.C. "X" S.R.L. arata ca solicitarea organului de inspectie fiscala de a se prezenta *“studii de fezabilitate si situatii de lucrari”* fara a se preciza motivul pentru care nu s-au solicitat *“studii de oportunitate sau studii de piata sau alte documente”*, reprezinta *“o adaugare la lege”* care este *“ilogica”*, si ca intrucat *“operatiunile comerciale sunt reale, ele au fost inregistrate in evidenta contabila, iar la baza acestora au stat facturi fiscale, operatiunile respective, in VIZIUNEA LEGII, sunt legale”*.

In legatura cu dobanzile si penalitatile calculate de organul de inspectie fiscala pentru debitele stabilite de Garda financiara - Sectia "H" prin procesul verbal nr. .../14.04.2003, societatea contestatoare arata ca acest proces verbal *“a fost contestat in termen legal”*.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, S.C. "X" S.R.L. sustine ca *“in cauza nu sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 83/1998 ci Conventia incheiata intre R.S.R. si Cipru din data de 16.11.1981, ratificata de Romania prin D.C.S. nr. 261/1982”* si invoca in sustinere prevederile art. 11 din Constitutie.

Societatea contestatoare concluzioneaza ca *“O.G. nr. 83/1998 se aplica numai in situatia in care nu exista conventii sau tratate bilaterale intre Romania si tara nerezidentului”*.

In ceea ce priveste impozitul pe dividendele neridicate de asociati, S.C. "X" S.R.L. arata ca *“aceasta constatare, desi este reala, vina pentru neplata impozitului pe dividende nu apartine societatii, fiind o situatie obiectiva”*, respectiv *“faptul ca prin ordonanta din 19.06.2003 Parchetul National Anticoruptie a instituit sechestrul si a indisponibilizat sumele aflate in contul societatii, astfel ca nici asociatii nu si-au mai putut incasa dividendele si nici nu s-au mai putut plati impozitele”*.

Referitor la constatarea organului de inspectie fiscala conform careia *“din functiile detinute de cei trei angajati nu rezulta ca acestia ar fi putut presta servicii de consultanta proiecte dezvoltare statii de benzina”*, S.C. "X" S.R.L. sustine ca aceasta *“este lipsita de temei legal cat si fara sens intrucat legea nu impune conditii pe care trebuie sa le indeplineasca salariatii societatii pentru efectuarea acestor proiecte”*.

**II. Prin procesul verbal nr. .../14.04.2003 si prin decizia de impunere emisa in baza procesului verbal incheiat in data de 20.06.2005, au fost stabilite debite suplimentare consecinta a urmatoarelor constatari:**

Procesul verbal nr. .../14.04.2003 a fost incheiat de Garda financiara - Sectia "H" in urma verificarii efectuate in baza adresei Parchetului National Anticoruptie nr. .../P/2002 vizand relatiile comerciale ale S.C. "X" S.R.L. cu S.C. "OMO" S.R.L. Romania si cu "sl" Nicosia - Cipru.

In baza tuturor documentelor puse la dispozitie de administratorul societatii ca urmare a invitatiilor din 04.04.2003 si din 09.04.2003, s-a constatat ca S.C. "X" S.R.L. a incasat in perioada martie 2000 - decembrie 2002 de la S.C. "OMO" S.R.L. Romania suma de ... lei reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta, studii de fezabilitate, urmarire si negociere contracte prestate conform contractelor din 31.05.2000 si din 03.06.2002.

De asemenea, s-a constatat ca in perioada iunie 2000 - decembrie 2002 S.C. "X" S.R.L. a inregistrat suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu serviciile prestate de terti.

Inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a acestei sume s-a efectuat in baza contractelor externe nr. A001 - A007 incheiate cu "sl" Nicosia - Cipru si a facturilor "invoice" completate in limba engleza.

Organul de control a consemnat faptul ca pana la data incheierii procesului verbal, respectiv pana in data de 14.04.2003, societatea nu a prezentat nici un alt document care sa probeze realitatea operatiunii, concluzionand ca *"efectiv nu exista nici un alt document care sa ateste faptul ca aceste tranzactii comerciale, respectiv transferarea sumei de ... lei, echivalentul a aproximativ ... USD catre "sl" Nicosia - Cipru si includerea acesteia pe cheltuielile S.C. "X" S.R.L. au avut la baza operatiuni reale"*.

S.C. "X" S.R.L. a prezentat o serie de imputerniciri date de "sl" Nicosia - Cipru in baza carora s-ar explica faptul ca facturile "invoice" au fost redactate de administratorul S.C. "X" S.R.L. care detine stampila "sl" Nicosia - Cipru.

De asemenea, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca reprezentantii "sl" Nicosia - Cipru au efectuat deplasari in Romania in vederea realizarii obiectului contractelor incheiate cu S.C. "X" S.R.L..

In concluzie, conform art. 4 lit. p) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, art. I pct. 6 lit. p) din O.G. nr. 40/1998, art. I pct. 5 lit. m) din O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000, art. 7 (7) lit. j) si s) din Legea nr. 414/2002 si pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002, si avand in vedere faptul ca aceste cheltuieli sunt aferente unor *"operatiuni fictive"*, ca documentele prezentate *"nu pot justifica cheltuiala"* si ca societatea a inregistrat pierderi, aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Procesul verbal din data de 20.06.2005 in baza caruia s-a emis decizia de impunere a fost incheiat ca urmare a verificarii solicitate

de Inspectoratul de politie al judetului "H" si a vizat perioada 01.05.2001 - 31.01.2005.

S.C. "X" S.R.L. este o societate cu capital privat care are ca obiect de activitate consultanta pentru afaceri si management.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca unul din cei doi asociati ai S.C. "X" S.R.L., dl. "CS", este asociat si administrator in urmatoarele societati comerciale:

- S.C. "SP" S.R.L.
- S.C. "TI" S.R.L.
- S.C. "SC" S.R.L.
- S.C. "SIC" S.R.L.
- S.C. "BI" S.R.L.
- S.C. "SI" S.R.L..

S.C. "X" S.R.L. a inregistrat pe cheltuieli cu studii si redevente factura nr. 9193803/18.02.2002 emisa de S.C. "SC" S.R.L. in valoare de ... lei cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei.

De asemenea, in lunile octombrie si decembrie 2002, S.C. "X" S.R.L. a inregistrat pe cheltuieli cu servicii prestate de terti factura nr. .../28.10.2002 in valoare de ... lei cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei, si factura nr. .../16.12.2002 in valoare de ... lei cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei, ambele emise de S.C. "PF" S.R.L..

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal intrucat *"nu s-au pus la dispozitie ... contracte, situatii de lucrari din care sa rezulte modul de determinare a contravalorii serviciilor prestate in suma totala de ... lei, fiind incalcate astfel prevederile Legii nr. 414/2002 art. 9 lit. s), ale pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002 cu modificarile si completarile ulterioare si ale Legii nr. 82/1991 republicata, art. 6 (2) si ale pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii aprobat prin H.G. nr. 704/1993, H.G. nr. 831/1997 si O.M.F.P. nr. 425/1998"*.

Aferent acestor cheltuieli s-a calculat impozit pe profit suplimentar, majorari/dobanzi de intarziere si penalitati.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta celor trei facturi, organul de inspectie fiscala a stabilit ca S.C. "X" S.R.L. nu beneficiaza de dreptul de deducere a acesteia intrucat *"au fost incalcate prevederile art. 18 si 19 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000 cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 10.6 lit. g) si 10.12 lit. a) din H.G. nr. 401/2000 ... precum si prevederile art. 24 alin. 1 si 2 din Legea nr. 345/2002 cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 62 din H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata"*.

Pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, organul de inspectie fiscala a calculat dobanzi de intarziere si penalitati.

Avand in vedere faptul ca la data controlului figurau inregistrate in evidenta contabila a S.C. "X" S.R.L. debitele suplimentare stabilite prin procesul verbal nr. .../14.04.2003 incheiat de Garda financiara - Sectia "H", organul de inspectie fiscala a calculat, *"in conformitate cu prevederile art. 12 - 14 din O.G. nr. 61/2002 cu modificarile ulterioare si ale art. 114, 115 din O.G. nr. 92/2003 republicata, pe perioada 15.03.2003 - 31.05.2005"* dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit si penalitati.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca aferent sumei achitata in perioada iunie 2000 - decembrie 2002 firmelor "sl" Nicosia - Cipru si "ft" - Cipru, S.C. "X" S.R.L. a virat suma de ... lei reprezentand impozit pe venitul obtinut in Romania de persoane nerezidente.

Acest impozit a fost calculat de societate *"utilizand cota de 5% din Decretul Consiliului de Stat nr. 261/1982 de aprobare a Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Cipru"*.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu au fost indeplinite prevederile art. 12 alin. 2 din O.G. nr. 83/1998 si ale pct. 1 cap. 2 din O.M.F.P. nr. 635/2002, in sensul ca nu s-au prezentat certificatele de rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit pentru anii 2000, 2001 si 2002, fapt pentru care nu sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Cipru.

In aceste conditii, organul de inspectie fiscala a calculat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aplicand cota de 15% prevazuta de O.G. nr. 83/1998 si a stabilit ca S.C. "X" S.R.L. datoreaza impozit suplimentar, dobanzi de intarziere, penalitati de 0,5% si penalitati de 10%.

***III. Luand in considerare constatările Garzii Financiare sectia "H" si ale organelor de inspectie din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:***

Cu privire la aspectele constatate in procesul verbal nr. .../14.04.2003, se retine ca, intrucat acesta a facut obiectul cercetarii penale, contestatia formulata de societate a fost solutionata in prima faza prin Decizia nr. 173/06.06.2003 emisa de Ministerul Finantelor Publice prin care s-a suspendat solutionarea cauzei pana la solutionarea laturii penale.

Referitor la procesul verbal intocmit in data de 20.06.2005 in baza caruia s-a emis decizia de impunere, se retine ca inspectia fiscala a fost efectuata la solicitarea Inspectoratului de politie al judetului "H" caruia i s-a inaintat procesul verbal, fapt pentru care, contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. impotriva deciziei de impunere a fost solutionata in prima faza prin Decizia nr. 173/03.10.2005 emisa de Ministerul Finantelor Publice prin care s-a suspendat solutionarea cauzei pana la solutionarea laturii penale.

Prin adresa din 20.06.2006, Garda Financiara sectia "H" a remis o copie a ordonantei din data de 24.04.2006 pronuntata de Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Biroul teritorial "H" in dosarul nr. .../2005 prin care se dispune scoaterea de sub urmarire penala a administratorului S.C. "X" S.R.L. *"pentru infractiunile prevazute de art. 13 din Legea nr. 87/1994 cu aplicarea art. 41 al. 2 Cod penal (infractiune al carei continut se regaseste in dispozitiile art. 9 al. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005) si de art. 23 din Legea nr. 656/2002 cu aplicarea art. 41 al. 2 Cod penal"* si neinceperea urmaririi penale fata de acesta *"pentru infractiunea prevazuta de art. 43 din Legea nr. 82/1991 republicata, raportat la art. 289 Cod penal"*.

Decizia de scoatere de sub urmarire penala si de neincepere a urmaririi penale a administratorului S.C. "X" S.R.L. se bazeaza pe raportul de expertiza contabila judiciara intocmit in cauza si care concluzioneaza ca *"toate cheltuielile inregistrate in baza contractelor de consultanta au la baza operatiuni reale, astfel ca acestea sunt deductibile, avand in vedere si documentele care nu au fost puse la dispozitia organelor de control fiscal"*.

#### **I. Referitor la:**

- **impozitul pe profit ;**
- **majorarile si dobanzile de intarziere aferente acestui impozit si**
- **penalitatile de intarziere, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte daca sumele reprezentand contravaloarea serviciilor facturate de "sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L. sunt deductibile fiscal, in conditiile in care S.C. "X" S.R.L. nu a prezentat documente care sa faca dovada realitatii prestatiilor.**

In fapt, S.C. "X" S.R.L. a inregistrat in perioada iunie 2000 - decembrie 2002 cheltuieli cu servicii efectuate de terti in baza facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L..



În drept, pe perioada iunie 2000 - iunie 2002, în cauză sunt incidente prevederile art. 4 (6) lit. r) din O.U.G. nr. 217 din 29 decembrie 1999 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează următoarele:

**“În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...] r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora”.**

De asemenea, sunt aplicabile prevederile H.G. nr. 402 din 19 mai 2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care, privitor la acest tip de cheltuieli, prevăd următoarele:

**“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului”.**

Începând cu luna iulie 2002, devin aplicabile prevederile art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, conform cărora **“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]**

**s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”,** coroborate cu ale punctului 9.14 din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizează că **“În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.**

**Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.**

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată printr-un contract scris care să

cuprinda detalii privind prestatorul si serviciile, si prin documentele emise in executarea serviciilor.

Astfel, pentru perioada de pana la luna iulie 2002, prin H.G. nr. 402 din 19 mai 2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, legiuitorul stabileste conditiile acordarii deductibilitatii in cazul cheltuielilor cu "*serviciile prestate*", iar dupa aceasta data, prin H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aceasta conditie este explicit formulata prin sintagma "*este necesar ca serviciile sa fie efectiv prestate*".

In raport de aceste retineri, in vederea incadrarii cheltuielilor inregistrate de S.C. "X" S.R.L. in baza facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L., se impune ca prim obiectiv verificarea realitatii efectuarii serviciilor, aspect care, conform temeiurilor legale sus invocate, nu poate fi probat decat cu documentele elaborate de prestatori in executarea serviciilor achitate de S.C. "X" S.R.L., deci cu documentele in care s-au materializat efectiv aceste servicii.

Referitor la aceste documente, se retine ca S.C. "X" S.R.L. nu a prezentat nici comisarilor Garzii financiare - Sectia "H" pana in data de 14.04.2003, nici organelor de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice pana in data de 20.06.2005, si nici prin contestatiile formulate, documente din care sa rezulte in ce au constat, in ce s-au materializat serviciile facturate de "sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L., documente care sa probeze faptul ca serviciile in cauza au fost efectuate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca, desi prin adresele din 04.04.2003 si din 09.04.2003, comisarii Garzii financiare - Sectia "H" au solicitat documentele justificative aferente cheltuielilor inregistrate in baza facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru si "ft" - Cipru, pana la data incheierii procesului verbal nr. .../14.04.2003 S.C. "X" S.R.L. nu a prezentat documentele solicitate, fapt pentru care s-a concluzionat ca "*efectiv nu exista nici un alt document care sa ateste faptul ca aceste tranzactii comerciale ... au avut la baza operatiuni reale*".

De asemenea, se retine ca prin nota explicativa din data de 09.04.2003, administratorul societatii contestatoare sustine pe de o parte ca programele "*in baza carora S.C. "X" S.R.L. face analiza datelor culese ...*" si "*studiile existente pe plan international apropiate din punct de vedere tehnic cu conditiile din Romania*" efectuate de "sl" Nicosia - Cipru au fost transmise prin posta electronica, facturile fiind intocmite de S.C. "X" S.R.L. in calitate de imputernicit, la sediul acesteia, iar pe de

alta parte ca va prezenta *“in urmatoarea perioada”* documente justificative.

Se retine ca din explicatiile date de administratorul S.C. "X" S.R.L. nu rezulta motivul pentru care, in cazul in care studiile si programele realizate de prestator au fost transmise beneficiarului prin posta electronica, acestea nu au fost editate si prezentate in sustinere.

Totodata, avand in vedere nota explicativa din data de 09.04.2003, se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte daca studiile si programele transmise prin posta electronica au fost predate in cantitatea, de calitatea si la timpul convenit de parti astfel incat sa se justifice cuantumul sumelor facturate de administratorul S.C. "X" S.R.L. in numele prestatorului din Cipru.

De asemenea, se retine ca desi prin nota explicativa din data de 09.04.2003 administratorul S.C. "X" S.R.L. precizeaza ca va prezenta documente justificative *“in urmatoarea perioada”* in conditiile in care comisarii Garzii financiare - Sectia "H" au constatat ca *“efectiv nu exista nici un alt document care sa ateste faptul ca aceste tranzactii comerciale ... au avut la baza operatiuni reale”*, la verificarea ulterioara incheiata cu procesul verbal din data de 20.06.2005 in baza caruia s-a emis decizia de impunere, societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care sa ateste realitatea prestarii pentru cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L. si nici pentru cele ce au facut obiectul procesului verbal nr. .../14.04.2003, in conditiile in care organul de inspectie fiscala a reluat calcularea majorarilor si penalitatilor de intarziere pentru impozitul pe profit aferent acestora.

In conditiile in care S.C. "X" S.R.L. nu a fost in masura sa prezinte documente justificative pentru cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L., nici in anul 2003 si nici in anul 2005, *“documentele care nu au fost puse la dispozitia organelor de control fiscala”* in baza carora s-a emis raportul de expertiza contabila judiciara invocat in ordonanta din data de 24.04.2006 pronuntata de Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism - Biroul teritorial "H", nu sunt de natura a influenta incadrarea fiscala a acestor cheltuieli, intrucat daca acestea ar fi fost emise legal la datele efectuarii prestatiilor ar fi fost prezentate si organelor de inspectie fiscala pentru acordarea deductibilitatii cheltuielilor in cauza.

Dealtfel, faptul ca S.C. "X" S.R.L. nu detine documente care sa ateste efectuarea serviciilor facturate de "sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L., rezulta si din continutul contestatiile formulate impotriva procesului verbal nr. .../14.04.2003

incheiat de Garda financiara - Sectia "H" si a deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice in baza procesului verbal incheiat in data de 20.06.2005.

Astfel, se retine ca in ambele contestatii S.C. "X" S.R.L. nu face nici o referire la documentele justificative solicitate si a caror lipsa a condus la neacordarea deductibilitatii fiscale pentru cheltuielile in cauza, facand trimitere numai la facturi ca fiind "singurele *documente legale pe baza carora se fac decontari intre societatile comerciale si se deduce taxa pe valoarea adaugata*".

Sustinerea conform careia in cazul decontarilor fiscale si al deducerii taxei pe valoarea adaugata "documentul legal este NUMAI FACTURA FISCALA", conduce implicit la concluzia ca, pana la data formularii contestatiilor S.C. "X" S.R.L. nu a detinut documente justificative care sa ateste realitatea prestarilor ce fac obiectul facturilor in baza carora s-au inregistrat cheltuielile in cauza.

De asemenea, sustinerea S.C. "X" S.R.L. conform careia operatiunile in cauza sunt "*legale*" intrucat "*aceste servicii reprezinta obiectul unor contracte insusite de cele doua parti, singurele in masura a contesta si a acuza neindeplinirea obiectului contractului fiind insasi partile contractante*", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiilor deoarece pe de o parte, verificarile intreprinse de Garda financiara - Sectia "H" si de Directia Generala a Finantelor Publice vizeaza strict aspectul fiscal al operatiunilor in conformitate cu reglementarile fiscale specifice, iar pe de alta parte, "*neindeplinirea obiectului contractului*", cu alte cuvinte neexecutarea serviciilor facturate si inregistrate ca si cheltuieli deductibile fiscal reprezinta o conditie esentiala instituita de legiuitor in incadrarea cheltuielilor de consultanta, conditie ce revine a fi verificata de organele de inspectie fiscala in vederea stabilirii corecte a impozitelor si taxelor datorate de contribuabil bugetului de stat.

In ceea ce priveste sustinerea conform careia pierderile invocate in actul de control ca fiind inregistrate de S.C. "X" S.R.L. nu sunt aferente unui intreg exercitiu financiar, se retine ca, in conditiile in care asa cum s-a prezentat anterior, nu s-a facut dovada prestarii efective a serviciilor, conditie primordiala impusa de legiuitor in acordarea deductibilitatii fiscale, incheierea exercitiului financiar cu profit sau pierdere nu este de natura a schimba incadrarea cheltuielilor din punct de vedere fiscal, conditiile prevazute de legea fiscala fiind cumulative.

Aspectele vizand taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe veniturile realizate in Romania de persoane nerezidente aferente cheltuielilor inregistrate de S.C. "X" S.R.L. in baza facturilor emise de

"sl" Nicosia - Cipru, "ft" - Cipru, S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L. vor fi solutionate in capitolele urmatoare din prezenta decizie.

Avand in vedere retinerile anterioare, contestatiile formulate de S.C. "X" S.R.L. vor fi respinse ca neintemeiate si nesustinite cu documente pentru capetele de cerere vizand impozitul pe profit suplimentar.

De asemenea, avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul, contestatiile vor fi respinse ca neintemeiate si pentru majorarile si dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere.

## **II. Referitor la:**

- **taxa pe valoarea adaugata;**
- **dobânzile de întârziere aferente si**
- **penalitățile de întârziere, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta, in conditiile in care nu este demonstrata prestarea efectiva a serviciilor.**

In fapt, S.C. "X" S.R.L. a dedus in perioada februarie - decembrie 2002 taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L., in conditiile in care, asa cum s-a retinut la punctul I. din prezenta decizie, serviciile de consultanta facturate nu au fost efectiv realizate.

In drept, pana la data de 01.06.2002 sunt aplicabile prevederile art. 18 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza urmatoarele:

**“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:**

- a) operațiuni supuse taxei conform art. 17; ...”.**

Incepand cu data de 01.06.2002, in cauza sunt incidente prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care, la art. 1 (2) litera a) precizeaza urmatoarele:

**“Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:**

- a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora; ...”.**

Din textele de lege invocate mai sus se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de realitatea efectuării serviciilor achizitionate, cu alte cuvinte, in cazul unor servicii facturate dar neexecutate, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura respectiva nu este deductibila.

In aceste conditii, serviciile de consultanta facturate de S.C. "SC" S.R.L. si S.C. "PF" S.R.L. nu pot fi deduse sau cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata dupa caz, intrucat, asa cum s-a prezentat la punctul I. din prezenta decizie, nu s-a facut dovada prestarii efective a acestora, incalcandu-se astfel prevederile legale in materie care impun ca serviciile in cauza sa fie efectiv prestate.

Referitor la sustinerea S.C. "X" S.R.L. conform careia la stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent cheltuielilor inregistrate in baza facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru si "ft" - Cipru nu s-a avut in vedere taxa pe valoarea adaugata, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiilor intrucat prin procesul verbal nr. .../14.04.2003 s-au analizat cheltuielile cu serviciile prestate de terti, in cuantumul inregistrat de societate.

Fata de cele retinute, contestatiile formulate de S.C. "X" S.R.L. vor fi respinse ca neintemeiate pentru capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata, dobânzile de întârziere aferente si penalitățile de întârziere.

### **III. Referitor la :**

- impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente;**
- dobanzile de intarziere aferente;**
- penalitatile 0,5% aferente si**
- penalitatile 10% aferente, Ministerul Finantelor Publice - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, a fost investit sa se pronunte daca pentru platile efectuate la extern reprezentand contravaloarea facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru si "ft" - Cipru, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Cipru, in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit.**

In fapt, pentru platile externe efectuate in perioada iunie 2000 - decembrie 2002 in baza facturilor emise de "sl" Nicosia - Cipru si "ft" - Cipru, S.C. "X" S.R.L. a achitat un impozit in cota de 5%, invocand conventia incheiata intre Romania si Cipru pentru evitarea dublei impozitari fara a prezenta organului de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala al beneficiarilor de venit.

Organul de inspectie fiscala, in temeiul art. 12 (2) din O.G. nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice si juridice nerezidente, a stabilit in sarcina S.C. "X" S.R.L. impozit pe veniturile persoanelor nerezidente suplimentar, dobanzi de intarziere, penalitati 0,5% si penalitati 10%.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 12 (2) din O.G. nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice si juridice nerezidente, conform caruia "***Pentru aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidenta fiscala, eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta, prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv si ca îi sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri***".

Conform textului de lege invocat mai sus, se retine ca aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impozitari este conditionata de prezentarea certificatului de rezidenta fiscala de catre beneficiarul de venit.

Din textele de lege invocate mai sus, se retine ca legiuitorul a conditionat in mod expres aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri de prezentarea certificatului de rezidentă fiscala organelor fiscale din România, in original sau in copie, tradus si legalizat.

Dealtfel, sub aspect fiscal, obligativitatea prezentarii certificatului de rezidență fiscală este perfect justificata, in acest mod facandu-se dovada faptului ca in mod cert venitul obtinut in Romania va fi impozitat.

De asemenea, certificatul de rezidenta fiscala este documentul prin care se identifica din punct de vedere fiscal persoana juridica sau fizica nerezidenta in cauza si cel care confera acesteia apartenenta, incadrarea in prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca S.C. "X" S.R.L. nu a prezentat organului de inspectie fiscala si nici ulterior, la contestatiile formulate, certificatul de rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit, astfel ca nu se poate stabili daca "sl" Nicosia - Cipru si "ft" - Cipru, in perioada incasarii veniturilor, au desfasurat activitate si au fost inregistrati ca platitori de impozite la organul fiscal din Cipru, respectiv daca sunt subiecti ai impunerii veniturilor obtinute din Romania, conditie obligatorie impusa in mod logic de legiuitor pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri.

In aceste conditii, in speta nu pot fi aplicate prevederile conventiei pentru evitarea dublei impuneri incheiata de Romania cu

Cipru ci cele ale actelor normative interne in materia impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti, respectiv O. G. nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice si juridice nerezidente, care la art. 2 (1) lit. c) precizeaza urmatoarele:

**“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit: [...]**

**c) 15% pentru veniturile provenind din prestări de servicii de orice natură, precum și din consultații medicale și operații chirurgicale. Aceste prevederi se aplică numai în cazul în care asemenea activități au loc efectiv în România și dacă nu se desfășoară prin intermediul unei baze fixe sau al unui sediu permanent, situat pe teritoriul României”.**

Asa cum reiese din dispozitiile citate anterior, pentru a putea beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Cipru societatea avea obligatia de a prezenta certificatul de rezidenta fiscala prin care sa se ateste ca beneficiarul venitului este rezident al statului respectiv.

Or, asa cum s-a retinut anterior, desi S.C. "X" S.R.L. a luat cunostinta din procesul verbal incheiat in data de 20.06.2005 in baza caruia s-a emis decizia de impunere, de obligativitatea prezentarii certificatelor de rezidenta fiscala al beneficiarilor de venit din Cipru in vederea incadrarii in prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Cipru, societatea contestatoare nu a prezentat la depunerea contestatiei si nici pana la data prezentei decizii originalul sau copia tradusa si legalizata de pe certificatele de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din Cipru,.

Tinand cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe venitul persoanelor nerezidente, prin aplicarea cotelor de impozitare prevazute in legislatia interna.

Referitor la sustinerea S.C. "X" S.R.L. conform careia *“O.G. nr. 83/1998 se aplica numai in situatia in care nu exista conventii sau tratate bilaterale intre Romania si tara nerezidentului”* aplicarea *“tratatelor ratificate de Parlament”* fiind prevazuta de Constitutia Romaniei, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care, asa cum s-a aratat anterior, aplicarea conventiilor este conditionata de prezentarea certificatului fiscal al beneficiarului de venit.

Avand in vedere cele de mai sus precum si actele normative aplicabile in speta, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat



in mod legal astfel incat, contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile obtinute in Romania de persoane nerezidente, dobanzile de intarziere aferente, penalitatile 0,5% si penalitatile 10%.

In ceea ce priveste impozitul pe dividendele repartizate si neridicate de asociati, se retine ca acesta nu este consemnat in decizia de impunere, titlul de creanta impotriva caruia, potrivit prevederilor art. 175 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca *"Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii"*, S.C. "X" S.R.L. este indreptatita sa formuleze contestatie.

De asemenea, potrivit art. 176 al. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, *"Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal"*.

Avand in vedere cele de mai sus, contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. va fi respinsa ca fara obiect pentru impozitul pe dividendele repartizate si neridicate de asociati.

Referitor la constatările organului de inspectie fiscala privind functiile detinute de salariatii S.C. "X" S.R.L., se retine ca acestea vizeaza serviciile de consultanta proiecte dezvoltare statii benzina facturate de contestatoare catre "OMO" S.R.L. ROMANIA, asa cum rezulta din nota explicativa data de administratorul S.C. "X" S.R.L. in data de 09.04.2003, servicii ce nu au facut obiectul verificarilor materializate prin procesul verbal nr. .../14.04.2003 si prin decizia de impunere emisa in baza procesului verbal incheiat in data de 20.06.2005, si, pe cale de consecinta, nici al prezentei decizii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 4 (6) lit. r) din O.U.G. nr. 217/1999, H.G. nr. 402/2000, art. 9 (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002, art. 18 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 1 (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002, art. 2 (1) lit. c) si art. 12 (2) din O.G. nr. 83/1998, O.M.F. nr. 635/2002, pct. 9.5 din O.M.F.P. nr. 519/2005, art. 1 (1), art. 4 si art. 5 (2) din O.U.G. nr. 13/2001, coroborat cu art.175 (1), art. 177(1), art. 186, art. 205 (1) din O.G. nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

**DECIDE**

Respingerea ca neintemeiate a contestatiilor formulate de S.C. "X" S.R.L. pentru suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari si dobanzi de intarziere aferente;
- penalitati de intarziere;
- taxa pe valoarea adaugata;
- dobânzi de întârziere aferente;
- penalități de întârziere;
- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- dobanzi de intarziere aferente;
- penalitati 0,5% si
- penalitati 10%.

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

### **Impozit pe profit**

- deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu comisioane, servicii de consultanta, management si alte prestari servicii

### **TVA**

- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de consultanta si asistenta tehnica, marketing, studii de piata, servicii informatice

### **Impozit pe venitul nerezidentilor (conventii de evitare a dublei impuneri)**

- prezentarea certificatului de rezidenta fiscala - conditie pentru aplicarea conventiei de evitare a dublei impuneri