



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Natională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail :
date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR... din .2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC M. S SRL ITALIA SUCURSALA RM. VALCEA, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.... din . 05.2009 și sub nr... din ...06.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, cu adresa nr... din ...05.2009 asupra contestației formulate SC M. S SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr... din ...05.2009 și sub nr... din ...06.2009

Contestația are ca obiect suma de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr...din04.2009, întocmită de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de04.2009 conform procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr.../...04.2009, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit ;
- ...lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- ...lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ...lei impozit pe veniturile obținute de nerezidenți, persoane juridice nerezidente ;
- ...lei majorări de întârziere aferente impozit pe veniturile obținute de nerezidenți, persoane juridice nerezidente ;
- ...lei impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane fizice nerezidente ;
- ...lei accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane fizice nerezidente ;

precum și diminuarea pierderii fiscale pe anii 2006-2008 cu cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../....04.2009 .

Contestația este semnată de S. E. în calitate de imputernicit al administratorului **SC M.S. SRL** Italia-Sucursala Rm.Vâlcea, confirmată cu ștampila societății .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC M. S. SRL, înregistrată sub nr. nr... din ...05.2009

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr.... din04.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.... din04.2009, motivând următoarele :

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice nerezidente în sumă de ... lei și accesorii în sumă de lei

Petenta arată că prin raportul de inspecție fiscală au fost identificate plăți în valoare totală de ... lei, pentru care s-a calculat un impozit în sumă de lei

Petenta susține că impozitul stabilit prin decizia de impunere , în baza constatărilor ce se regăsesc în raportul de inspecție fiscală sunt nelegale ele fiind stabilite cu ignorarea cadrului juridic aferent operațiunilor comerciale efectuate de către societate, iar în conformitate cu prevederile art.117, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute de nerezidenți sunt scutite .

Petenta arată că întrucât impozitul nu îl datorează, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de ... lei sunt nelegale .

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane fizice nerezidente în sumă de... lei și accesorii în sumă de ... lei

Petenta arată că prin raportul de inspecție fiscală au fost identificate plăți externe efectuate în valoare totală de ... lei, pentru care s-a calculat un impozit în sumă de ... lei, corespunzător indemnizației de administrator acordată lui M. M.

Petenta susține că impozitul stabilit prin decizia de impunere , în baza constatărilor ce se regăsesc în raportul de inspecție fiscală sunt nelegale ele fiind stabilite cu ignorarea cadrului juridic aferent operațiunilor comerciale efectuate de către societate, iar în conformitate cu prevederile art.117, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute de nerezidenți sunt scutite .

Petenta arată că întrucât impozitul nu îl datorează, pe cale de consecință și accesoriile în sumă de lei sunt nelegale .

Referitor la impozitul pe profit datorat de persoanele juridice române

Petenta susține că stabilirea impozitului pe profit în sumă de ... lei este nelegală, întrucât activitatea desfășurată de aceasta se încadrează în activitatea desfășurată în România de o persoană juridică nerezidentă, care își alege un sediu permanent .

Petenta arată astfel că îi sunt aplicabile prevederile art.29 din Legea nr.571/2003 respectiv la calculul impozitului pe profit se iau în calcul cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri, aceasta însemnând efectuate atât de persoana juridică străină, cât și de persoana juridică română, sucursala acesteia .

Petenta arată că în ceea ce privește cheltuielile de sponsorizare, Legea nr.571/2003 nu condiționează deductibilitatea acestora de realizare unei activități din care să rezulte un profit impozabil .

Aceelași regim este aplicabil și cheltuielilor de protocol înregistrate de societate și respinse de organul de control de la deductibilitate .

Petenta susține că în mod nelegal organul de control a recurs la clasificarea unor cheltuieli înregistrate de societate ca nedeductibile fiscal , stabilind astfel în sarcina sa impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei .

Petenta arată astfel că organul de control a omis să facă aplicarea dispozițiilor art.20, lit.d din legea nr.571/2003, în sensul deducerii corespunzătoare și a veniturilor realizate de către societate și ca urmare, nu ar mai fi apărut obligații de plată privind impozitul pe profit și accesoriile aferente acestuia .

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Petenta arată că la data efectuării controlului, societatea a înregistrat sumă negativă de TVA în valoare de ... lei .

Din această sumă, organul de control a stabilit anularea unor sume de dedus, dintre care cea mai importantă este de ... lei, ce reprezintă TVA achitată în vamă în anul 2007 pentru închiderea regimului temporar al utilajelor întrate în țară înainte de data aderării României la Uniunea Europeană, privind importul acestora de către societate .

Petenta arată că refuzul de a admite această sumă de la deducere este neîntemeiat , prevederile art.145 și 146 din Legea nr.571/2003 necondiționând exercitarea dreptului de deducere de efectuare, anterior înregistrării în decontul de TVA ca deductibilă a sumei, de activități purtătoare de TVA .

Petenta arată că neîntemeiate sunt și celelalte respingeri de la deducere a TVA, deoarece ele sunt aferente unor operațiuni comerciale efectuate în scopul realizării activităților producătoare de venit, aceste sume încadrându-se în categoria de cheltuieli deductibile conform art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003 .

Referitor la soluționarea decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare

Petenta susține că prin Decizia nr.../...04.2009 s-au respins sumele solicitate pentru restituirea cu titlu de TVA de rambursat .

Petenta susține că stabilirea obligațiilor de plată este nelegală, astfel că rămân valabile obligațiile de rambursat în sumă de lei .

Referitor la Dispoziția nr.../...04.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

Petenta susține că măsura stabilită de organul de control este neîntemeiată, conform mențiunilor din certificatul de plată, lucrările decontate nu reprezintă doar organizarea de șantier/fază separată, ci totalul lucrărilor cuprinse sunt aferente instalației de compost și gropii Fețeni, ele sunt lucrări parțiale, în curs de execuție privind obiectivele la care sunt efectuate .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC M. S. SRL Italia Sucursala Rm. Valcea, are sediul în loc.Rm.Vâlcea, str..., jud.Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../2005, cod fiscal

Impozitul pe profit a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HGR nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 14.04.2005 - 31.12.2008, constatându-se următoarele :

Anul 2005

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005, societatea verificată a înregistrat o pierdere fiscală declarată în sumă de.... lei, acestea stabilind un profit suplimentar de lei , un profit impozabil în sumă de ... lei, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... **lei** ca urmare a constatării următoarelor cheltuieli nedeductibile :

- ... lei (contul 6122 "cheltuieli alte chirii") reprezentând chirii achitate de sucursală pentru spații puse la dispoziția altor persoane decât salariați sau administratori ai operatorului economic (sunt salariați ai M. S. Italia și M. Italia) .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, acestea considerând că și în situația în care ar fi fost salariați sau administratori ai societății verificate, aceste cheltuieli de cazare nu sunt deductibile fiscal întrucât a fost înregistrată pierdere. Nu au fost astfel respectate prevederile art. 21, alin. 1 și alin.2, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

-... lei cheltuieli de sponsorizare înregistrate eronat în contul 6231 "cheltuieli de protocol" care au fost efectuate cu OP .../....12.2005 către o fundație, cheltuieli ce nu au fost luate în calcul ca nedeductibile fiscal la completarea declarației cod 101, nefiind astfel respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit p din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și anexa 2, pct. II, secțiunea B din OMFP 35/2005 cu modificările și completările ulterioare .

- ... lei ce reprezintă cheltuieli de sponsorizare (cont 6233 "sponsorizare") ce nu au fost luate în calcul ca nedeductibile fiscal la completarea declarației cod 101, nefiind astfel respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit p din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, precum și anexa 2, pct. II, secțiunea B din OMFP 35/2005 cu modificările și completările ulterioare .

- ... **lei** (din cont 6246 „cheltuieli Italia”), ce reprezintă contravaloarea facturilor nr. .../....04.2005 în sumă de ... euro (30 curse de avion), nr... /....05.2005 în sumă de ... euro (30 curse de avion), nr.../....08.2005 în sumă de ... euro (30 curse de avion) emise de V. V. Italia, cheltuieli înregistrate în baza Notei de speze nr... din 31.12.2005, transmise de firma – mamă M. S. Italia.

Pentru aceste cheltuieli de transport aerian, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală deoarece nu s-a demonstrat organului de inspecție fiscală că persoanele pentru care au fost achiziționate biletele de avion sunt salariați sau administratori ai sucursalei din România și nici nu se realizează profit în acest exercițiu financiar.

Nu au fost astfel respectate prevederile art. 21, alin. 1 și alin.2, lit.e din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare .

- ... lei (contul 6251 „cheltuieli deplasare”), ce reprezintă contravaloarea facturilor emise de parteneri interni pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, și în plus nu s-a înregistrat profit în acest an fiscal, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat

drept de deducere al acestora, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 1, lit.e din Legea 571/2003

- ... lei (contul 6256 „cheltuieli cu deplasări Italia”), reprezentând contravaloarea facturilor externe pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare înregistrate pe cheltuieli în baza Notelor de speze transmise de firma – mamă M. S. Italia, cheltuieli ce sunt efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, și în plus nu s-a înregistrat profit în acest exercițiu financiar, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate fiscală, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. 1 și art.21, lit.e din Legea 571/2003.

- ... lei (contul 6266 “cheltuieli telefon Italia”) ce reprezintă contravaloarea facturii externe nr.../...12.2005 emisă de C.I.S.A. – Italia și transmisă spre decontare pe nota de speze nr. .../...12.2005 la sucursala din România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nu este însoțită de un listing al convorbirilor sau alt document care să ateste faptul că acestea au fost efectuate de către salariații operatorului economic și în folosul acestuia, acestea considerând că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal întrucât nu există un document justificativ care să ateste prestarea efectivă a acestor servicii și efectuarea în scopul realizării de venituri, fiind astfel încălcate prevederile art. 21, alin. 1 și alin.4, lit.f din Legea 571/2003 .

- ... lei (din ct. 6286 „cheltuieli taxe Italia”), echivalentul a ... euro (... euro x 2), ce reprezintă chirie aferentă lunii decembrie 2005 pentru 2 autobasculante Iveco Magirus cu seriile ... și ..., înregistrată în baza notei de speze nr.../...12.2005 transmisă de firma – mamă M. S. Italia.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli cu chiriile deoarece mijloacele de transport respective au intrat în țară anul următor și nu puteau fi utilizate pentru veniturile realizate în exercițiul financiar 2005, fapt dovedit prin Declarațiile vamale de import temporar din .../...01.2006, respectiv nr. .../...01.2006, din care rezultă că proprietarul Iveco Magirus 606947 este Monteco Italia.

Nu au fost respectate prevederile art. 19, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- lei (din ct. 6286 „cheltuieli taxe Italia”) ce reprezintă parte valoarea redevenței (chiriei) pentru utilaje transmise spre înregistrare pe cheltuieli de firma – mamă M. S. – Italia (persoană afiliată străină a operatorului economic verificat), neacceptată ca deductibilă fiscal urmare a ajustării cheltuielilor respective prin metoda cost-plus pentru a reflecta prețul de piață, respectiv de transfer al acestor servicii, conform prevederilor art. 11, alin. 2, lit. B și art. 29, alin. 3 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 89 din HG 44/2004 .

Chiria pentru anul 2005 transmisă de M. S. I. prin nota de speze nr.../...12.2005 a fost de ... euro, achivalentul a ... lei.

- ... lei (din ct. 6286 „cheltuieli taxe Italia”), ce reprezintă cheltuielă transmisă prin nota de speze nr.../...12.2005 aferentă contractelor de colaborare (coordonare proiect) încheiate în data de...04.2005 ... respectiv în data de 14.07.2004 cu persoana fizică A.F., contract ce nu are anexat un raport de lucru prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor și necesitatea acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că parte a acestor servicii nu sunt aferente exercițiului financiar 2005, ci sunt aferente exercițiului financiar 2004 în care au fost prestate.

Nu au fost astfel respectate prevederile pct. 48 din HG 44/2004, precum și art. 19, alin. 1 din Legea 571/2003 privind codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6286 „cheltuieli taxe Italia”) ce reprezintă cheltuială înregistrată în baza facturii externe nr... /...12.2005 emisă de C.I.S.A. Italia în valoare de ... euro, pentru studii contabile, aprofundare tehnică, etc, pentru care nu au fost prezentate rapoarte de lucru, studii sau alte materiale care să facă dovada prestării efective a serviciilor precum și că acestea sunt aferente veniturilor realizate în România.

Nu au fost astfel respectate prevederile pct. 48 din HG 44/2004 și art. 21, alin.1 și alin. 4, lit. m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6416) ce reprezintă cheltuieli de personal transmise de M. Italia prin nota de speze nr.../ ...12.2005 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei. M Italia trebuia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România a serviciilor de punere la dispoziție de personal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma – mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener.

Totodată acestea au constatat că între M. I. și M. S. Italia nu există relații de afiliere așa cum sunt definite de legislația din România, pentru a putea fi considerată persoană afiliată sucursalei. Sucursala a fost înființată doar de M. S. SRL Italia, și nu de consorțiul format din M. S. SRL Italia și M. SRL Italia.

Nu au fost astfel respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit. F și art.29, alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din cont 6416 „cheltuieli personal Italia”) ce reprezintă parte din cheltuielile cu salariile personalului care se consideră că a lucrat în România, aparținând firmei – mamă Monticava Strade Italia, fiind transmise spre decontare la sucursala din România cheltuieli cu salariile personalului din Italia în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei prin nota de speze nr.../....12.2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile cu salariile se referă la un număr mediu de 5 salariați din sectorul direct productiv, administrativ/contabil și de personal din Italia, pentru perioada ianuarie – decembrie 2005.

Nu au fost prezentate documente din care să rezulte cât a lucrat fiecare persoană în România sau pentru activitatea din România, nu au fost prezentate rapoarte de lucru ale acestora sau alte documente care să cuantifice volumul, durata și natura muncii prestate de fiecare salariat italian pentru veniturile realizate de operatorul economic verificat .

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele de justificare a salariilor din Italia sunt state lunare de salarii nesemnate, fără atestare a plății acestora, salariile fiind calculate pentru luna întregă.

Drept urmare, organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate pentru suma de... lei din aceste cheltuieli, iar diferența de ... lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit. m, art. 29, alin. 2, lit. b, alin. 3 din Legea 571/2003 pct. 48 din HG 44/2004 .

- ...lei (din ct. 6038) reprezintă cheltuieli cu uzura baracamentelor (magazie, barăci, grup sanitar, etc.) înregistrate eronat în obiecte de inventar, cu valoare totală de ... lei, acestea îndeplinind condițiile de a fi mijloace fixe conform prevederilor legale: au valoare mai mare de ... lei și durata de folosință mai mare de un an.

Organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate fiscală pentru suma de ... lei ce reprezintă amortizare fiscală pentru anul 2005, iar diferența între suma de ... lei înregistrată în ct. 6038 și ... lei amortizare fiscală, organele de inspecție a considerat-o nedeductibilă fiscal .

Nu au fost respectate prevederile art. 24, alin. 1 și alin. 2, lit. a-c, alin.7 din Legea 571/2003, privind codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6286, 6266, 60226, 6276) din care ... lei echivalentul a ... euro din nota de speze nr.../...12.2005 (cheltuieli în vamă, telefoane, benzină) și ... lei echivalentul a ... euro din nota de speze nr... /...12.2005, transmise de Monteco Italia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea italiană trebuia să emită factură, ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România, acestea considerând că notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma – mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener, iar între M. Italia și M. S. Italia nu există relații de afiliere așa cum sunt definite de legislația din România, pentru a putea fi considerată persoană afiliată sucursalei.

Sucursala a fost înființată doar de M. S. SRL Italia și nu de consorțiul format din M. S. SRL Italia și M. SRL Italia.

Nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit. f și art. 29, alin. 3 din Legea 571/2003 privind codul fiscal .

Anul 2006

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2006, societatea verificată a declarat la organul fiscal teritorial o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în timp ce pierderea suplimentară constatată de organele de inspecție este în sumă de ... lei, pe total an rezultând o pierdere fiscală în sumă de ... lei .

Pierderea constată suplimentară de inspecția fiscală rezulta din:

- ... lei cheltuieli de protocol preluate eronat în 2006. Astfel ca în 2006 a fost preluată ca pierdere fiscală din anul precedent suma de ... lei față de ... lei cât era înscris în declarația cod 101 a anului 2005. Au fost nerespectate prevederile art. 21, alin. 3, lit. a din Legea 571/2003 și anexa 2, pct. II, secțiunea B din OMFP 35/2005 .

- ... lei (contul 6122 "cheltuieli alte chirii"), constatate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal, deoarece reprezintă chirii achitate pentru spații puse la dispoziția altor persoane decât salariați sau administratori ai operatorului economic nefiind respectate prevederile art. 21, alin. 1 și alin. 2, litera e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (contul 6231 "cheltuieli de protocol") neluate în calcul ca nedeductibile fiscal la completarea declarației cod 101, fiind nerespectate astfel prevederile art. 21, alin. 3, lit. a din Legea 571/2003 și anexa 2, pct. II, secțiunea B din OMFP 35/2005 .

- ... lei înregistrată de operatorul economic în plus în contul 6246 „cheltuieli Italia”, reprezentând contravaloarea facturii externe emisă de Z. Italia, în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că în loc să se înregistreze valoarea reală de ... lei, s-a adăugat o cifră la finalul acestei sume și s-a înregistrat eronat pe cheltuială suma de ... lei, mai mult cu ... lei.

Pentru această diferență neînscrisă în documentul justificativ (factura externă), organul de inspecție fiscală nu poate acorda deductibilitate, fiind nerespectate

prevederile art. 21, alin. 4, lit. f din Legea 571/2003, coroborate cu cele ale art. 6, alin. 1 din Legea 82/1991 republicată .

S-a constatat că în anul 2007 s-a corectat această eroare prin stornarea înregistrării greșite și repunerea corectă a acesteia, dar s-a efectuat și o corecție de rulaj a contului 6246 cu suma de...lei în negru pentru a nu afecta rulajul contului și implicit rezultatul exercițiului financiar 2007.

Nu a fost însă efectuată corecția din punct de vedere fiscal prin depunerea unei declarații rectificative cod 101 pentru 2006, conform pct. 13 din HG 44/2004 cu modificările și completările valabile în 2006 .

- ... lei (cont 6251 „cheltuieli deplasare”) ce reprezintă contravaloarea facturilor emise de parteneri interni pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, și în plus nu s-a înregistrat profit în acest exercițiu financiar, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală, nefiind nerespectate prevederile art. 21, alin. 1 și lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (contul 6256 „cheltuieli cu deplasări Italia”), ce reprezintă contravaloarea facturilor externe pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare înregistrate pe cheltuieli în baza Notelor de speze transmise de firma – mamă M. S. Italia, cheltuieli ce sunt efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. 1 și litera e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (contul 6266 „cheltuieli telefon Italia”) ce reprezintă contravaloarea cheltuielilor de telefonie transmise spre decontare la sucursala din România de către firma – mamă cu nota de speze nr.../...10.2006 fara in sa a avea la baza documente care să ateste clar efectuarea acestor convorbiri telefonice în scopul și pentru activitatea din România (de exemplu un listing al convorbirilor emis de o societate de telefonie autorizată).

Nu au fost respectate astfel prevederile art. 21, alin. 1 și alin 4, litera f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din contul 6126 ”cheltuieli cu chirii utilaje Italia”), ce reprezintă parte din redevență (chirie) utilaje transmisă de M. S. Italia - persoană afiliată străină a operatorului economic verificat, neacceptată de organele de inspecție fiscală ca deductibilă fiscal urmare a ajustării cheltuielilor respective prin metoda cost-plus pentru a reflecta prețul de piață, respectiv de transfer al acestor servicii .

Nu au fost respectate prevederile art. 11, alin. 2, lit. b și art. 29, alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 89 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal .

- ... lei (din contul 6126 ”cheltuieli cu chirii utilaje Italia”) ce reprezintă cheltuieli cu chirie utilaje pentru lunile noiembrie-decembrie 2006 din nota de speze nr..../...12.2006 în valoare de euro transmisă de firma – mamă M. S. Italia, deoarece nu s-a mai desfășurat activitate economică din10.2006 și utilajele nu au mai fost folosite pentru realizarea veniturilor impozabile.

Nu au fost respectate prevederile art. 19, alin.1 și art. 21, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din contul 6126 ”cheltuieli cu chirii utilaje Italia”) ce reprezintă chirie utilaje transmisă de M. I. prin notele de speze nr... /...12.2006, nr. .../...10.2006 și nr. 2/30.06.2006, pentru care nu deține documente justificative legale de înregistrare a operațiunii, respectiv factură .

Notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma –mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener. S-a constatat că între M. I și M. S. Italia nu există relații de afiliere așa cum sunt definite de legislația din România, pentru a putea fi considerată persoană afiliată sucursalei.

Nu au fost nerespectate prevederile art. 21, alin. 1, alin.4, lit. F și art.29, alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6416) ce reprezintă cheltuieli cu salarii transmise prin notele de speze emise de către Monteco Italia nr. .../....06.2006 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, nr.../....10.2006 în valoare de euro, echivalentul a ... lei și nr.../...12.2006 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că M. I. trebuia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România a serviciilor de punere la dispoziție de personal.

Acestea au considerat că Notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma –mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener.

Nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit. f și art. 29, alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- lei (din contul 6416 „cheltuieli personal Italia”), ce reprezintă parte din cheltuielile cu salariile personalului care se consideră că a lucrat în România, aparținând firmei – mamă Monticava Strade din Italia.

În baza notelor de speze : nr... din06.2006 (... euro, echivalentul a ... lei), nr. ... din ...10.2006 (... euro, echivalentul a ... lei), nr... din ...12.2006 (... euro, echivalentul a ... lei), s-a înregistrat pe costuri deductibile fiscal suma totală de ... lei – cheltuieli cu un număr mediu de 10 salariați din sectorul direct productiv, administrativ/contabil și de personal din Italia.

Nu au fost prezentate documente din care să rezulte cât a lucrat fiecare persoană în România sau pentru activitatea din România, nu au fost prezentate rapoarte de lucru ale acestora sau alte documente care să cuantifice volumul, durata și natura muncii prestate de fiecare salariat italian pentru veniturile realizate de operatorul economic verificat.

Organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate în 2006 pentru suma de ... lei iar diferența de ... lei au considerat-o nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art. 21, alin. 4, lit. m , art. 29, alin. 2, lit. b și alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din HG 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal .

- - lei ce reprezintă venituri din lucrări în curs de execuție înregistrate în plus față de costul efectiv al lucrărilor.

Fără a avea o situație exactă a costurilor ce intră în valoarea lucrărilor în curs de execuție, operatorul economic a înregistrat în contul 711 “Variația stocurilor” prin corespondență cu contul 332, suma totală de ... lei, din care ... lei în 2006 și... lei în 2005.

Organul de inspecție fiscală au constatat că nu toate cheltuielile fac parte din costul de producție, deoarece conform contractului încheiat și primelor două certificate de plată întocmite chiar de operatorul economic, suma calculată pentru lucrările executate la data de10.2006 este de ... euro, echivalentul a ... lei (curs euro = ...).

Valoarea recunoscută astfel de operatorul economic ca valoare efectivă a lucrărilor efectuate, pentru care solicită și plata, este de lei, însă a înregistrat în contabilitate o valoare mult mai mare.

În consecință, organele de inspecției au dispus ca măsură stornarea din contul 332 "lucrări în curs de execuție", respectiv din contul 711 "Venituri din variația stocurilor", suma înregistrată în plus de ... lei .

Prin majorarea nejustificată a valorii lucrărilor în curs de execuție nu au fost respectate prevederile, art. 19, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct.125, alin. 1 lit. h, pct. 127, alin. 1 și alin. 2, pct. 55, alin. 2-3 din OMFP 1752/2005 , pct. 12 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal .

- ... lei ce reprezintă cheltuieli directe și indirecte de producție ce depășesc nivelul veniturilor din lucrări în curs de execuție acceptate ca efective, cheltuieli ce au fost considerate nedeductibile fiscal deoarece sunt neafere veniturilor impozabile.

Astfel, costul efectiv al lucrărilor executate este mai mare decât veniturile acceptate, motiv pentru care nu a fost acordat drept de deducere a acestor cheltuieli

Nu au fost astfel respectate prevederile art. 19, alin. 1 și art.21, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... (din ct. 6038), ce reprezintă cheltuieli cu uzura baracamentelor (magazie, barăci, grup sanitar, etc.) înregistrate eronat în obiecte de inventar, cu valoare totală de lei, acestea îndeplinind condițiile de a fi mijloace fixe conform prevederilor legale : au valoare mai mare de 1.800 lei și durata de folosință mai mare de un an.

Organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate fiscală pentru suma de ... lei (amortizare fiscală pentru perioada ianuarie-octombrie), iar diferența între suma de ... lei înregistrată în ct. 6038 și ... lei se consideră nedeductibilă fiscal.

Pentru lunile noiembrie – decembrie 2006 organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală amortizării deoarece baracamentele nu s-au mai folosit pentru realizarea veniturilor impozabile, activitatea fiind încetată din 31.10.2006.

Nu au fost nerespectate prevederile art. 24, alin. 1 și alin. 2, lit. A-c, alin. 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei ce reprezintă cheltuieli din nota de speze nr. ./....06.2006 transmisă de Monteco Italia fără factură (comisioane bancare și vamale).

M. Italia trebuia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare a cheltuielilor de către operatorul economic din România a acestora. Notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma –mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener.

Nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 1, alin.4, lit.f și art.29, alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Anul 2007

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007, societatea verificată a declarat la organul fiscal teritorial o pierdere fiscală în sumă de ... lei, acestea stabilind suplimentar un profit suplimentar pentru acest an în sumă de ... lei , ca urmare a următoarelor influențe fiscale .

- ... lei (din ct. 603) cheltuieli cu obiecte de inventar (stâlpi) date în cosum în anul 2007, când nu mai sunt utilizate pentru activitatea economică ce a încetat din 31.10.2006. Operatorul economic a stabilit să recupereze costul acestora pe perioada

contractului care a fost de 24 luni. Contractul a fost reziliat în 2006, astfel că includerea pe cheltuieli în anul 2007 a valorii rămase nu mai este aferentă acestui exercițiu financiar, și nici nu este aferentă veniturilor, deoarece nu s-au mai realizat.

Nu au fost respectate prevederile art. 19, alin. 1 și art. 21, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

-... lei din ct. 603, ce reprezintă cheltuieli cu uzura aferentă baracamentelor (magazie, barăci, grup sanitar, etc.) înregistrate eronat în obiecte de inventar, cu valoarea totală de ... lei, acestea îndeplinind condițiile de a fi mijloace fixe conform prevederilor legale : au valoare mai mare de ... lei și durata de folosință mai mare de un an.

Organul de inspecție fiscală a calculat amortizare pentru acestea de ... lei, diferența de ... lei între suma de... lei înregistrată în ct. 6038 și ... lei a fost considerată nedeductibilă fiscal .

Mai mult, nici suma de ... lei nu poate fi considerată deductibilă fiscal deoarece baracamentele nu au mai fost folosite pentru realizarea veniturilor impozabile, activitatea fiind încetată din octombrie 2006.

Nu au fost respectate prevederile art. 24, alin. 1 și alin. 2, lit. a-c art , 24, alin și 7 art. 21, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

- lei (ct. 6122 “cheltuieli alte chirii”) cheltuieli considerate de organul de inspecție ca fiind nedeductibile fiscal, deoarece reprezintă chirii achitate pentru spații puse la dispoziția altor persoane decât salariați sau administratori ai operatorului economic (sunt salariați ai M. S. Italia și M. Italia) și nici nu sunt aferente veniturilor impozabile din acest exercițiu financiar (s-au realizat doar venituri din vânzarea unui mijloc fix și din vânzarea echipamentului de lucru inscripționat cu sigla firmei – mamă).

Nu au fost astfel respectate prevederile art.19, alin. 1 și art.21, alin.1 și alin.2, lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (ct. 6251 “cheltuieli deplasare”) ce reprezintă contravaloarea facturilor emise de parteneri interni pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare efectuate pentru alte persoane decât salariații/administratorul operatorului economic, și în plus nu se înregistrează venituri ca urmare a efectuării acestor cheltuieli în acest exercițiu financiar (s-au realizat doar venituri din vânzarea unui mijloc fix și din vânzarea echipamentului de lucru inscripționat cu sigla firmei – mamă).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală, fiind nerespectate prevederile art. 19, alin. 1, art. 21, alin. 1 și art. 21, litera e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (ct. 6256 “cheltuieli deplasări Italia”) ce reprezintă contravaloarea facturilor externe pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare înregistrate pe cheltuieli în baza Notelor de speze transmise de firma – mamă M. S. Italia, cheltuieli ce sunt efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, și în plus nu se înregistrează venituri ca urmare a efectuării acestor cheltuieli în acest exercițiu financiar (s-au realizat doar venituri din vânzarea unui mijloc fix și din vânzarea echipamentului de lucru inscripționat cu sigla firmei – mamă).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 19, alin. 1, art.21, lit.e și art.21, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (ct. 6286 “cheltuieli cu diverse Italia”) ce reprezintă servicii de consultanță, arbitraj, studii, proiecte, etc. efectuate de parteneri români sau străini, înregistrate pe

costuri în baza notelor de speze transmise de firma-mamă, ce privesc litigii deschise cu Ministerul Finanțelor Publice – Oficiul de Plăți Contractare,

Aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate în acest exercițiu financiar (s-au realizat doar venituri din vânzarea unui mijloc fix și din vânzarea echipamentului de lucru inscripționat cu sigla firmei – mamă). Chiar dacă aceste servicii privesc veniturile realizate în 2006, acestea sunt efectuate în exercițiul financiar 2007 când nu s-au realizat venituri impozabile aferente.

Nu au fost respectate prevederile art.19, alin.1, art. 21, alin. 1 și alin.4, lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal .

- ... lei ce reprezintă cheltuială din diferența de curs înregistrată ca urmare a anulării unei obligații de plată transmisă prin nota de speze pentru avans imobilizare corporală fără a fi considerată nedeductibilă fiscal sau fără a se înregistra venitul corespunzător.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art. 19, alin. 1, art. 21, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pct. 173, alin. 1 din OMFP 1752/2005 .

- ... lei amortizare stație topo nedeductibilă fiscal deoarece aceasta nu a mai fost utilizată, conform prevederilor pct. 70² din HG 44/2004 cu modificările și completările valabile în 2007 .

Anul 2008

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008, societatea verificată a declarat la organul fiscal teritorial o pierdere fiscală în sumă de ... lei , stabilind un profit suplimentar in sumă de ... lei ca urmare a stabilirii următoarelor influențe fiscale .

- ... lei ce reprezintă cheltuieli de protocol înregistrate eronat ca și cheltuieli de reclamă/publicitate în baza facturii externe nr.../...12.2008 în valoare de ... euro echivalentul a ... lei, emisă de Tundo Italia

Acestea nu îndeplinesc condițiile necesare și anume: nu sunt efectuate în scopul popularizării firmei (nu au inscripționat numele firmei), nu reprezintă materiale publicitare și nici nu sunt produse proprii pentru a fi încercate sau a se face demonstrații la punctele de vânzare. Produsele facturate reprezintă în principal vinuri. Acestea au fost luate în considerare de organul de inspecție fiscală ca cheltuieli de protocol, nedeductibile fiscal, deoarece s-a înregistrat pierdere, conform prevederilor art. 21, alin. 3, lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6024 “cheltuieli piese de schimb”) ce reprezintă cv bon consum nr. .../...12.2008 pentru piese de schimb utilizate la Iveco, remorcă, excavator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic nu era în posesia acestor mijloace fixe la data respectivă pentru a putea monta respectivele piese de schimb, întrucât fuseseră predate persoanei fizice F. M. (conform Proceselor verbale de predare – primire din iulie-septembrie 2007) împotriva căruia s-a depus plângere penală pentru însușirea necuvenită a acestora.

Ca urmare, nu se face dovada efectuării operațiunii de punere în operă a acestor piese de schimb, iar bonul de consum întocmit astfel nu poate fi considerat document justificativ legal și real nefiind astfel respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6028) ce reprezintă cv bon consum nr... din12.2008 prin care se dau în consum salopete (16 buc.), șepci (139 buc.), cizme (40 buc.) în valoare de .. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere acestor cheltuieli deoarece la data respectivă sucursala nu mai avea salariați (decât contabil), și ca urmare nu se face dovada efectuării operațiunii de dare în consum a acestui echipament de lucru, iar bonul de consum întocmit astfel nu poate fi considerat document justificativ legal și real, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. 4, lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei ce reprezintă cv bon consum nr... /...12.2008 pentru echipament lucru (mănuși) precum și ulei, antigel, piese auto, nefiind specificate mijloacele fixe pentru care s-au consumat. Deoarece utilajele nu mai sunt folosite, mare parte din acestea nu mai sunt în posesia operatorului economic fiind predate lui F. M. iar restul sunt date în păstrare în jud. Dâmbovița, nu se face dovada că acestea au fost consumate efectiv și nici nu s-a putut justifica acest consum deoarece utilajele oricum nu sunt folosite pentru realizare de venituri la această dată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic nu deținea personal de specialitate (mecanici auto) și nici alt personal care să monteze aceste piese și nu face dovada montării pieselor de o societate specializată .

Nu au fost respectate prevederile art. 21,alin.1 și alin. 4, lit. f din Legea 571/2003privind Codul fiscal .

- ... lei (ct. 6035 “cheltuieli cu uzura ob. inv.”) ce reprezintă obiectele de inventar achiziționate și date în folosință în 2005, pe care operatorul economic era obligat prin contract să le asigure inginerului reprezentativ în cadrul proiectului ISPA și care au fost predate către Primăria mun. Rm. Vâlcea în 2008.

Contravaloarea obiectelor de inventar respective a fost cuprinsă în valoarea primului certificat de plată pentru care s-a întocmit factură și a fost decontat de autoritatea contractantă în 2005.

De aceea, trebuiau incluse pe costuri în exercițiul financiar 2005, când s-au realizat veniturile din decontarea lor și nu în 2008 când au fost predate beneficiarului lucrării conform prevederilor contractuale și nu s-au mai înregistrat venituri impozabile din această activitate.

Nu au fost respectate prevederile art. 19, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (ct. 6251 “cheltuieli deplasare”) ce reprezintă contravaloarea facturilor emise de parteneri interni pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, și în plus nu se înregistrează venituri ca urmare a efectuării acestor cheltuieli, drept pentru care nu se poate acorda deductibilitate fiscală, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 21, litera e și alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

-.... lei (contul 6256 „cheltuieli deplasari Italia”), ce reprezintă contravaloarea facturilor externe pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare înregistrate pe cheltuieli în baza Notelor de speze transmise de firma – mamă M. S.. Italia, cheltuieli ce sunt efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, și în plus nu s-a înregistrat venituri ca urmare a efectuării acestor cheltuieli, drept pentru care nu a fost acordat drept de deducere, nefiind respectate prevederile art. 21, alin. 1 și lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6281) ce reprezintă cv facturilor nr.../...07.2008, nr. .../...07.2008, nr. .../...10.2008, nr. .../...10.2008 emise de SC C. H. SRL pentru cazare ,masă, conferință.

Nu s-a acordat deductibilitate fiscală acestor cheltuieli deoarece nu s-au înregistrat venituri impozabile urmare a efectuării acestor cheltuieli ; de asemenea, o parte dintre acestea (masă) reprezintă cheltuieli de protocol neînregistrate corespunzător, pentru cheltuielile de cazare nu se specifică persoanele pentru care s-au efectuat și nu se poate stabili dacă sunt pentru administrator sau salariați, iar pentru conferință nu se poate stabili ce obiect a avut și dacă este aferentă activității/veniturilor.

Nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 1, alin. 2, lit. e și alin.3, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei (din ct. 6286) ce reprezintă servicii consultanță, arbitraj, avocatură, legate de litigiile deschise cu Ministerul Finanțelor Publice, pentru care nu se poate acorda deductibilitate fiscală deoarece nu se înregistrează venituri impozabile în acest exercițiu financiar ca urmare a efectuării cheltuielilor respective.

Nu au fost respectate prevederile art. 21, alin. 1, alin. 4, lit. m și art.19, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal .

- ... lei amortizare stație topo nedeductibilă fiscal deoarece aceasta nu a mai fost utilizată, conform prevederilor pct. 70² din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare .

Pentru debitul suplimentar la impozitul pe profit de ... lei s-au calculat accesorii suplimentare de ... lei conform prevederilor art. 116 (pentru anul 2006 și parțial 2007), respectiv art. 119 și 120 (din octombrie 2007 la zi) din OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare .

2. Impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 și HG 44/2004, fiecare cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza documentelor primare (facturi externe), notelor de speze primite de la firma – mamă, documentelor de plată valutară externă, a registrului jurnal, balanțelor de verificare și a declarațiilor privind obligațiile de plată datorate bugetului general consolidat pentru perioada ...04.2005 –12.2008.

Organele de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic nu a calculat și declarat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Ca urmare a inspecției fiscale s-a constatat că s-au efectuat plăți externe către diverși parteneri nerezidenți, pentru diverse servicii, redevențe, consultanți, management, constând în :

a) personal specialitate (diriginte de șantier) - servicii efectuate pe teritoriul României, facturate direct către operatorul economic verificat de nerezidentul "S. T. ing. E. B" din Italia cu factura nr.../....12.2006, în valoare totală de ... euro, sumă ce a fost achitată în data de ...04.2007 prin intermediul firmei – mamă Monticava Strade Italia, echivalentul a ... lei;

b) cursuri/seminarii - servicii efectuate la București (pe teritoriul României), facturate direct către operatorul economic verificat de nerezidentul "E. C. V. L." din Marea Britanie cu factura nr.../....03.2006, în valoare de ...euro, sumă ce a fost achitată cu OP .../...03.2006, echivalentul a ... lei;

c) studii geologice, de analiză și verificare a lucrărilor efectuate la groapa de gunoi Fețeni – servicii efectuate pe teritoriul României, facturate de nerezidentul “S. G. Dr. M. O.” din Italia cu factura nr.../...04.2008, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată prin intermediul firmei – mamă în data de ...07.2008, echivalentul a ... lei.

Acestea sunt venituri impozabile ale “Studio Geologico Dr. M.O” obținute de la un nerezident (M. S. Italia) care are un sediu permanent în România (M. S. – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin nota de speze;

d) studii de stabilitate a terenului efectuate pentru groapa de gunoi (servicii pe teritoriul României), facturate de nerezidentul “Ing. F. S.” din Italia cu factura nr. .../...04.2008, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată prin intermediul firmei – mamă în data de ...07.2008, echivalentul a ... lei.

Acestea sunt venituri impozabile ale “ING F. S.” obținute de la un nerezident (M. S. I.) care are un sediu permanent în România (M. S. – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin nota de speze;

e) calcule, proiecte, traduceri și consultanță facturate de către “M. C.” din Italia cu factura nr.../...04.2007, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată prin intermediul firmei – mamă în data de ...04.2007, echivalentul a ... lei;

Acestea sunt venituri impozabile ale “Me Coop” Italia obținute de la un nerezident (M. S. Italia) care are un sediu permanent în România (M. S. – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin nota de speze nr.... din ...06.2007;

f) consultanță juridică și reprezentare pentru litigiu garanție depusă în Italia, facturate de nerezidenții “Avv G. de Mauro” și “Avv A de Mauro” din Italia cu facturile nr... respectiv nr... din ...07.2008, în valoare de ... euro fiecare, în total ... euro, echivalentul a ... lei, ce au fost achitate prin intermediul firmei- mamă în data de07.2008.

Acestea sunt venituri impozabile ale “Avv G. de Mauro”, respectiv “Avv A. de Mauro” obținute de la un nerezident (M. S. Italia) care are un sediu permanent în România (M. Strade – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin nota de speze nr... din 30.11.2008;

g) arbitraj amiabil al litigiului, efectuat pe teritoriul României, facturate de nerezidentul “John Papworth Limited” din Anglia cu facturile:

- nr.... din08.2008 în valoare de ... lire sterline = ... euro (echivalentul a ... lei);

- nr.... din ...07.2008 în valoare de ... lire sterline = ...euro (echivalentul a ... lei);

- nr.../..09.2007 în valoare de ... lire sterline = ... euro .

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele au fost achitate prin intermediul firmei – mamă în data de ...10.2008, în data de ...07.2008, respectiv în data de ...09.2007 și acestea sunt venituri impozabile ale “J .P. L” obținute de la un nerezident (M. S. Italia) care are un sediu permanent în România (M. S. – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin note de speze de firma - mamă .

h) consultanță juridică înainte de începere DAB, facturată de nerezidentul “L &A. S. L.” din Italia cu factura.../...06.2007 în valoare de ... euro (echivalentul a ... lei) achitată prin intermediul firmei – mamă în data de06.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt venituri impozabile ale “L &A. S.L.” obținute de la un nerezident (M. S. Italia) care are un sediu permanent în

România (M. S – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin nota de speze nr.. din ...06.2007.

Totodată acestea au constatat că veniturile de mai sus reprezintă venituri impozabile în România, chiar dacă unele au fost primite în străinătate de la firma – mamă, conform prevederilor art. 115, alin. 1, lit. e, i și k din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile menționate anterior au fost facturate către firma – mamă și nu direct către sucursală (deși sunt aferente activității din România și reprezintă o cheltuială a sucursalei) au fost achitate de firma – mamă fără a se reține și vira impozitul pe veniturile nerezidenților aferent acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru acești parteneri operatorul economic nu deține certificate de rezidență fiscală aferente perioadei verificate, pentru a se putea aplica cotele de impozitare cele mai favorabile dintre convențiile de evitare a dublei impunerii și legislația internă, în conformitate cu prevederile art. 118, alin. 1 și alin. 2 din Legea 571/2003.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că operatorul economic datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă totală de ... lei, neînregistrat, declarat și virat, din care:

- ... lei pentru S. T. ing. E. B. din Italia;
- ... lei pentru E. C. V. L. din Marea Britanie;
- ...lei pentru S. G. Dr. M. O. din Italia;
- ...lei pentru Ing. F. S din Italia;
- ... lei pentru Me C din Italia;
- ... lei pentru Avv G de Mauro și Avv A. de Mauro;
- ... lei pentru J. P. L din Anglia;
- ... lei pentru L &A. S. L. din Italia.

Nu au fost astfel respectate prevederile art. 115, alin. 1 - lit. e, lit. i și lit. k, art. 116, alin. 1, alin. 2, lit. c, alin. 3 și alin. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 3 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, respectiv pct. 8, alin. 2 din HG 44/2004,

Pentru impozitul constatat suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii totale în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 115 și 120, respectiv art. 116 și 121 (pentru anul 2005), art. 116 (pentru anul 2006 și partial 2007), respectiv art. 119 și 120 (din octombrie 2007 la zi) din OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare .

3. Impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 și HG 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza documentelor primare (facturi externe), notelor de speze primite de la firma – mamă documentelor de plată valutară externă, a registrului jurnal, balanțelor de verificare și a declarațiilor privind obligațiile de plată datorate bugetului general consolidat pentru perioada 14.04.2005 – 31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat un impozit suplimentar de ... lei .

Operatorul economic a înregistrat cheltuieli cu servicii coordonare de proiect efectuate de persoana fizică A. F. în baza “contractelor de colaborare coordonată și

continuă pe proiect” din ...04.2005, respectiv ...07.2004 în valoare netă de ... euro, ... euro, ... euro, respectiv ... euro (echivalentul a ... lei). Sumele au fost achitate prin intermediul firmei – mamă în data de11.2005, ...04.2005, ...11.2004, respectiv în07.2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt venituri impozabile ale lui A. F. obținute de la un nerezident (M. S. Italia) care are un sediu permanent în România (M. S. – sucursala Rm. Vâlcea) și care reprezintă o cheltuială a sediului permanent transmisă prin Nota de speze nr... din 31.12.2005.

Au fost nerespectate aceleași prevederi menționate la punctul 2 “Impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente” citate anterior.

Pentru debitul suplimentar organele de inspecție fiscală au calculat accesorii de ... lei, conform prevederilor art. 115 și 120, respectiv art. 116 și 121 (pentru anul 2005), art. 116 (pentru anul 2006 și parțial 2007), respectiv art. 119 și 120 (din octombrie 2007 la zi) din OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare.

4 .Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr. 571/2003 și HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit un debit suplimentar în sumă de ... lei, ca urmare a următoarelor influențe fiscale :

- ... lei TVA sumă negativă declarată în plus față de contabilitate întrucât, la ...12.2008, în evidența fiscală operatorul economic figurează cu un sold al sumei negative de ... lei, iar în evidența contabilă de ... lei.

Nu au fost respectate prevederile art. 82, alin. 3 din OG 92/2003 și anexa 2 din Ordinul ANAF nr. 94/2008 ;

- ... lei ce reprezintă TVA achitată în vamă în anul 2007 pentru închiderea regimului temporar al utilajelor intrate în țară înainte de data aderării, prin importul acestora de către operatorul economic.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în 2005-2006 au fost aduse în regim de import temporar utilaje (excavatoare, încărcătoare frontale, buldozere, basculante, etc) necesare desfășurării activității de realizare a instalației composting deșeuri, a noului depozit de gunoi de la Fețeni și închiderea depozitului de gunoi de la Răureni, activitate ce a încetat la data de ...10.2006, ca urmare a rezilierii contractului, iar utilajele nu au mai fost folosite.

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din aceste utilaje au fost restituite proprietarilor străini și s-a închis astfel regimul temporar al acestora, însă pentru celelalte utilaje, operatorul economic a decis cumpărarea lor și a închis regimul temporar prin importul acestora, conform art. 161¹, alin. 2, lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Totodată acestea au constatat că au fost întocmite de organul vamal declarații vamale de import în baza cărora s-a achitat și dedus TVA în sumă totală de ... lei , din care ... lei pentru două autobasculante Iveco ce au fost vândute ulterior.

Organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei deoarece s-au realizat operațiuni taxabile prin revânzarea celor două mijloace de transport pe piața internă, iar pentru diferența de ... lei nu se poate acorda drept de

deducere deoarece utilajele respective nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile până în prezent.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea pentru care au fost aduse în țară a încetat încă din octombrie 2006 și nu se mai justifică achiziționarea lor în 2007, întrucât nu s-au realizat niciun fel de operațiuni taxabile cu acestea, nefiind revândute și nici închiriate.

Nu au fost respectate prevederile art. 145, alin. 2, lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei ce reprezintă TVA aferentă achiziției intracomunitare de bunuri (în principal vinuri) de la Tundo SRL Italia cu factura externă nr... /...12.2008 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, operațiune ce este impozabil în România.

Nu au fost respectate prevederile art. 126, alin. 3, art. 132¹, alin. 1, art. 151 , art. 138¹ , alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Organele de inspecție fiscală au constatat că această achiziție intracomunitară, operatorul economic trebuia să efectueze înregistrarea 4426 = 4427, dar nu poate beneficia de dreptul de deducere prevăzut de art. 146, alin. 1, lit. e din Legea 571/2003 cu modificările și completările valabile în 2008, deoarece nu îndeplinește condiția prevăzută la pct. 2 din art. 146, alin. 1, lit. e.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate beneficia de drept de deducere deoarece bunurile achiziționate reprezintă cheltuieli de protocol din motivele prezentate la pct. 1 "Impozit pe profit", nedeductibile fiscal deoarece se înregistrează pierdere, și reprezintă de asemenea băuturi alcoolice (parțial), conform prevederilor art. 145, alin. 5, lit. b din Legea 571/2003, pct. 6, alin. 11, lit. a din HG 44/2004 .

- ... lei TVA colectată de organul de inspecție fiscală la suma de ... lei cv bon consum nr.../...12.2008 pentru piese de schimb utilizate la Iveco, remorcă, excavator, mijloace fixe ce nu mai erau în posesia operatorului economic la data respectivă, acestea fiind predate persoanei fizice F. M. (conform Proceselor verbale de predare – primire din iulie-septembrie 2007). Astfel, nu se face dovada efectuării operațiunii de punere în operă a acestor piese de schimb și nici nu se dovedește folosirea în scopul activității economice.

Nu au fost respectate prevederile art. 128, alin. 4, lit. a, art. 137, alin.1, lit. c, art. 140, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei din care ... lei în 2006 și... lei în 2007 ce reprezintă TVA dedusă din facturi de protocol și deplasări pentru alte persoane decât salariați/administratori (ct. 623 și 6251), pentru care organul de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere, deoarece cheltuielile de protocol depășesc limita legală stabilită în baza datelor din situațiile financiare anuale, iar cele de deplasare nu sunt efectuate în beneficiul operatorului economic (respectiv al operațiunilor taxabile) ci al altor persoane.

Nu au fost respectate prevederile art. 128, alin. 9, lit. f, art. 145, alin. 3, lit. a, art. 146, alin. 1, lit. a , art. 128, alin. 8, lit. f din Legea 571/2003, pct. 7, alin. 3, pct. 6, alin. 11, lit. a din HG 44/2004 din HG 44/2004.

- ... lei TVA colectată de organul de inspecție fiscală pentru suma de ... lei ce reprezintă lipsă la inventar pentru 7 role geotextilă și 494 mc pietriș, lipsă înscrisă în adresa nr.../...11.2008 emisă către Primăria mun. Rm. Vâlcea cu ocazia ridicării organizării de șantier și care nu a fost valorificată de operatorul economic.

Suma de ... lei s-a stabilit ca diferență între soldul contului 3021 din balanța de verificare la 31.12.2008 de ... lei și lista de inventar a acestor materiale prezentată organului de inspecție fiscală de... lei.

Nu au fost nerespectate prevederile art. 128, alin. 4, lit. d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

- ... lei TVA dedusă nelegal în 2008, în baza facturilor emise de SC C. H. SRL nr.../...07.2008, nr.../...10.2008, nr.../...10.2008 și nr.../...07.2008 ce reprezintă cazare, masă, sală conferințe pentru care nu se poate acorda drept de deducere deoarece nu se demonstrează că sunt aferente operațiunilor taxabile ; mai mult, cele reprezentând masă se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol ce depășesc limita legală .

Nu au fost respectate prevederile art. 128, alin. 8, lit. f și art. 145, alin. 2 din Legea 571/2003 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 6, alin. 11, lit. a din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Pe total perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de ... lei, iar aceasta avea înregistrată în evidența contabilă un sold al sumei negative a TVA declarat în sumă de ... lei, rezultând la finele inpecție fiscale un TVA cu sold sumă negativă de TVA în sumă de ... lei.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de ... **lei Ron** reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Vâlcea este legal datorată de **SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea** .

A) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei

1) În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care petenta a înregistrat pierdere în anul 2005, prin înregistrarea a o serie de cheltuieli care nu se regăsesc în venituri .

În fapt, în anul 2005, societatea verificată a înregistrat o pierdere fiscală declarată în sumă de ... **lei**, înregistrând în evidența contabilă următoarele cheltuieli :

a) ... lei reprezentând chirii achitate de sucursală pentru spații puse la dispoziția altor persoane decât salariați sau administratori ai operatorului economic (sunt salariați ai M. S. Italia și Monteco Italia) .

b) ... **lei** cheltuieli înregistrate în baza facturilor nr.../....04.2005 în sumă de ... euro (30 curse de avion), nr... /...05.2005 în sumă de ... euro (30 curse de avion), nr.../...08.2005 în sumă de ... euro (30 curse de avion) emise de V. V. Italia, cheltuieli ce au fost înregistrate în baza Notei de speze nr. ..din 31.12.2005, transmise de firma – mamă M. S. Italia .

Pentru aceste cheltuieli de transport aerian, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate fiscală deoarece nu s-a demonstrat că persoanele pentru care au fost achiziționate biletele de avion sunt salariați sau administratori ai sucursalei din România și nici nu se realizează profit în acest exercițiu financiar.

c) ... lei cheltuieli de deplasare în baza facturilor emise de parteneri interni pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, cu toate că societate verificată în anul 2005 a înregistrat pierdere .

d) ... lei cheltuieli cu deplasări în Italia, reprezentând contravaloarea facturilor externe pentru cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare înregistrate pe cheltuieli în baza Notelor de speze transmise de firma – mamă M. S. Italia, cheltuieli care au fost efectuate pentru alte persoane decât salariații operatorului economic, cu toate că societatea verificată a înregistrat pierdere .

În drept, art. 21, alin.1, alin.2, lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și :

“e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți ;”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că la calculul profitului impozabil se iau în considerare ca și cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Totodată se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți .

Din analiza situației de fapt prezentate, rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă a anului 2005 cheltuieli cu chiria achitată de petentă pentru spații puse la dispoziția altor persoane decât salariați sau administratori ai operatorului economic (sunt salariați ai M. S. Italia și M. Italia), precum și cheltuieli de transport aerian, cazare, masă și alte cheltuieli de deplasare efectuate pentru alte persoane decât cele ale societății în cauză .

Rezultă așadar că petenta a înregistrat o serie de cheltuieli pentru alte persoane care nu aparțin acesteia, fără să realizeze în schimb venituri .

Cum la calculul profitului impozabil se iau în considerare numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, se reține că prin înregistrarea cheltuielilor în sumă de ... lei, petenta a diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma în cauză .

Mai mult decât atât, în ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea, transportul și cazarea efectuate de petentă pentru alte persoane decât salariații ai societății verificate, înregistrate în evidența contabilă în sumă de ... lei, se reține că pe lângă faptul că persoanele respective nu sunt salariați sau administratori/asociați ai SC M. S. SRL Italia -Sucursala Rm.Vâlcea, petenta a înregistrat pierdere în anul 2005 .

Plecând însă de la prevederile legale invocate anterior, se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, acele cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, **numai în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți.**

Cum petenta a luat ființă la data de ...04.2005 și deci nu a desfășurat activitate și nu a înregistrat profit în anul 2004, organele de soluționare a contestației apreciază că, pentru speța în cauză, cheltuielile de transport, cazare înregistrate de petentă sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil .

Drept urmare, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect nu a fost acordat drept de deducere a cheltuielilor cu transportul, cazarea, și chiria spațiilor puse la dispoziția altor persoane decât salariați sau administratori ai operatorului economic, organele de inspecție fiscală majorând în mod legal baza impozabilă a impozitului pe profit cu cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate .

2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care petenta a înregistrat în anul 2005, o serie de cheltuieli fără a avea la bază documente justificative .

În fapt, SC M. S. SRL Italia -Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă următoarele cheltuieli :

a) ... lei cheltuieli de personal transmise de M. I. prin nota de speze nr.../...12.2005 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, fără ca Monteco Italia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România a serviciilor de punere la dispoziție de personal.

b) ... lei cheltuieli cu convorbirile telefonice înregistrate în baza facturii externe nr..../...12.2005 emisă de C.I.S.A. – Italia și transmisă spre decontare pe nota de speze nr.../....12.2005 la sucursala din România.

Organele de inspecție fiscală au constatat că factura nu este însoțită de un listing al convorbirilor sau alt document care să ateste faptul că acestea au fost efectuate de către salariații operatorului economic și în folosul acestuia.

c) ... lei, cheltuieli înregistrate în conturile 6286, 6266, 6026, 6276 în baza notei de speze nr... /...12.2005 reprezentând cheltuieli în vamă, telefoane, benzină, transmise de societatea mamă din Italia, precum și cheltuieli înregistrate prin nota de speze nr..../...12.2005, transmise de M.. I...

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea italiană trebuia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România, acestea considerând că notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma – mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener, iar între M. I. și M. S. Italia nu există relații de afiliere așa cum sunt definite de legislația din România, pentru a putea fi considerată persoană afiliată sucursalei.

Sucursala a fost înființată doar de M. S. SRL Italia și nu de consorțiul format din M. S. SRL Italia și M. SRL Italia.

În drept, art.21, alin.1 și alin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

“ f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, dup caz, potrivit normelor;

Art.29, alin.3 din același act normativ, precizează următoarele :

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. **Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectiv a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.**

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că la calculul profitului impozabil se iau în considerare ca și cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Deasemena se reține că înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil .

În ceea ce privește profitul impozabil al sediului permanent se reține că acesta se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent.

Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de personal transmise de M. Italia prin nota de speze, fără ca M. I. să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România a serviciilor de punere la dispoziție de personal.

Totodată aceasta a înregistrat cheltuieli telefon Italia în baza facturii externe emisă de C.I.S.A. – Italia și transmisă spre decontare pe nota de speze la sucursala din România.

Această factură nu este însoțită de un listing al convorbirilor sau alt document care să ateste faptul că acestea au fost efectuate de către salariații operatorului economic și în folosul acestuia.

Referitor la cheltuielile în vamă, telefoane, benzină transmisă prin nota de speze nr.../...12.2005 de M. Italia, se reține că societatea italiană trebuia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de către operatorul economic din România, organele de inspecție fiscală considerând că notele de speze transmise pot fi acceptate ca document justificativ doar pentru firma – mamă, deoarece sucursala constituie sediu permanent al acesteia în România, nu și pentru alt partener .

Organele de inspecție fiscală au constatat că între M. Italia și M. S. Italia nu există relații de afiliere așa cum sunt definite de legislația din România, pentru a putea fi considerată persoană afiliată sucursalei, iar Sucursala din Rm.Vâlcea a fost înființată doar de M. S. SRL Italia și nu de consorțiul format din M. S. SRL Italia și M. SRL Italia.

Față de cele de mai sus, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă o serie de cheltuieli, fără să aibă la bază un document de justificare a acestora .

Astfel, în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a unor operațiuni economice, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“ (1) Orice operațiune economico - financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz .”

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea poartă răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat .

Referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, Ordinului 1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, la pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, stipulează :

“ 1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilitii nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz .

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale :

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

-menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz ;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții civile, încheiate în acest scop, și documentul prin care se face dovada plății.”

Ori așa cum s-a reținut anterior, petenta a înregistrat diverse cheltuieli ce au fost transmise prin note de speze, fără ca M. Italia să emită factură ca document justificativ legal de înregistrare pe costuri de petentă a serviciilor de punere la dispoziție de personal și nici în cazul cheltuielilor în vamă, telefoane, benzină transmise tot de M. Italia .

Nici cu ocazia formulării contestației petenta nu a prezentat facturi sau alte documente justificative de înregistrare a cheltuielilor în cauză .

Ori, așa cum s-a reținut din situația de fapt prezentată, la baza înregistrărilor pe cheltuieli nu au stat documente justificative astfel încât să se poată demonstra realizarea efectivă a acestora .

În această situație înregistrarea pe cheltuieli nu mai este justificată de petentă .

În acest context legal și ținând cont de faptul că la documentele contabile nu au existat facturi în baza cărora petenta să-și exercite dreptul de deducere, se reține că organele de control au apreciat în mod corect că nu există documente justificative de înregistrare în contabilitate și pe cale de consecință în mod corect au stabilit că cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate în evidența contabilă nu sunt deductibile .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

3) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei

Cauza suspusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor cu sponsorizarea în sumă de ... lei, în condițiile în care, potrivit legislației în vigoare, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil .

În fapt, SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă a anului 2005, cheltuieli de sponsorizare în sumă totală de ... lei, fără a fi luate la calculul profitului impozabil ca și cheltuieli nedeductibile .

În drept, art.21, alin.4, lit.p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii.

Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea și ale legii bibliotecilor, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții :

1. sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;
2. nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.”

Potrivit prevederilor legale prezentate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii.

Cum petenta a efectuat în anul 2005 cheltuieli de sponsorizare în sumă de ... lei, potrivit prevederilor legale invocate anterior, acestea sunt nedeductibile în totalitate la calculul profitului impozabil .

În situația în care, însă, un contribuabil înregistrează impozit pe profit, acesta are posibilitatea de a scădea din acesta cheltuielile de sponsorizare, dacă sunt îndeplinite condițiile, respectiv sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri și nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat .

Așa cum s-a reținut anterior, petenta nu a înregistrat în anul 2005 impozit pe profit de plată, astfel încât aceasta să aibă drept de deducere limitată a cheltuielilor de sponsorizare înregistrate de aceasta .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect s-a reținut că suma de ... lei reprezintă cheltuială nedeductibilă, diminuând în mod legal pierderea fiscală declarată de societate cu această sumă .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

4) În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei

Cauza suspusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu uzura obiectelor de inventar, cu toate că aceste bunuri îndeplineau condițiile legale de a fi mijloace fixe, precum și cheltuieli cu chiria unor mijloace fixe care au intrat în țară anul următor celui verificat .

În fapt,

a) În anul 2005 SC M. S. SRL Italia - Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli chiria aferentă lunii decembrie 2005 în sumă de ... lei, echivalentul a ... euro, pentru 2 autobasculante Iveco Magirus cu seriile ... și ..., înregistrată în baza notei de speze nr..../....12.2005 transmisă de firma – mamă M. S. Italia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele de transport respective au intrat în țară anul următor și nu au putut să fie utilizate pentru realizarea de venituri în exercițiul financiar 2005, fapt dovedit prin Declarațiile vamale de import temporar din .../...01.2006, respectiv nr.../...01.2006, din care rezultă că proprietarul Iveco Magirus ... este Monteco Italia.

b) Totodată societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând redevența (chiria) pentru utilaje transmise spre înregistrare pe cheltuieli de firma – mamă M. S. – Italia (persoană afiliată străină a operatorului economic verificat).

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea acestor cheltuieli, utilizând metoda cost-plus pentru a reflecta prețul de piață, respectiv de transfer al acestor servicii, conform prevederilor art. 11, alin. 2, lit. B și art. 29, alin. 3 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 89 din HG 44/2004 .

Chiria pentru anul 2005 transmisă de Monticava Strade Italia prin nota de speze nr.../31.12.2005 a fost de ... euro, echivalentul a ... lei.

c) Tot în anul 2005, SC M. S. SRL-Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei, cheltuieli cu uzura baracamentelor (magazie, barăci, grup sanitar, etc.) înregistrate se societatea verificată la obiecte de inventar, în cu valoare totală de ... lei, cu toate că acestea îndeplineau condițiile de a fi mijloace fixe, întrucât acestea aveau o valoare mai mare decât limita legală și durata de folosință mai mare de un an.

Organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate fiscală pentru suma de ... lei ce reprezintă amortizare fiscală pentru anul 2005, iar diferența în sumă de ... lei între suma de ... lei înregistrată de societate în ct. 6038 și... lei amortizare fiscală, organele de inspecție a considerat-o nedeductibilă fiscal pentru acest an .

În drept, art. 19, alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Art.24, alin.1 și alin.2, lit.a-c din același act normativ, precizează :

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

“(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Art.24, alin.7 din același act normativ, precizează :

“ (7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.”

Art.11, alin.2, lit.b din același act normativ, precizează :

“ (2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare ;”

Art.29, alin.3 din același act normativ, precizează următoarele :

“ (3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent [...] “

Pct.89 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează următoarele :

“ În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții :

[...]

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente ;

(ii) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

La stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său permanent, precum și între acesta și orice altă persoană afiliată acesteia, vor fi utilizate regulile prețurilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, completate cu liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică .”

Din coroborarea textelor legale invocate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește mijloacele fixe, se reține că cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării .

În atare situație, **mijlocul fix amortizabil** este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, respectiv este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau

în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Referitor la amortizare, se reține că în cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil .

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate între persoanele afiliate, se reține că autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată metodă de ajustare .

În atare situației profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent .

Aceleași prevederi legale menționează că pentru a deduce cheltuieli alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite anumite condiții, respectiv :

- justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente, iar serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent .

Potrivit situației de fapt prezentate, rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă a anului 2005 cheltuieli în sumă de ... lei, reprezentând chirie aferentă lunii decembrie 2005 pentru 2 autobasculante Iveco Magirus cu seriile ... și ..., înregistrată în baza notei de speze nr.../...12.2005 transmisă de firma – mamă M. S. Italia.

De reținut este faptul că cele două autobasculante au intrat în țară în anul următor și nu au putut fi utilizate pentru veniturile realizate în exercițiul financiar 2005, întrucât așa cum rezultă din declarațiile vamale de import temporar din .../...01.2006, respectiv nr.../...01.2006, acestea au intrat în țară în anul următor, iar proprietarul Iveco Magirus ... este societatea M. Italia.

Față de cele de mai sus și având în vedere faptul că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, rezultă că cheltuielile cu chiria celor 2 autobasculante nu se regăsesc în veniturile anului 2005, astfel încât acestea să fie considerate deductibile la calculul profitului impozabil .

Drept urmare, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect nu a fost acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de 55.463 lei, diminuând în mod legal pierderea fiscală înregistrată de societate pentru anul 2005 .

Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, se reține că în cursul anului 2005, SC M. S. SRL-Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu uzura baracamentelor (magazie, barăci, grup sanitar, etc.) în sumă de ... lei, acestea fiind înregistrate de societate ca obiecte de inventar, în valoare totală de ... lei .

Potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, rezultă că acestea au o valoare mai mare ... de lei și acestea trebuiau înregistrate ca mijloace fixe, întrucât acestea aveau o valoare mai mare de ... lei și durata de folosință mai mare de un an, acestea fiind supuse amortizării .

De reținut este faptul că la momentul 2005, pentru a fi considerate mijloace fixe, și înregistrate ca atare, acestea trebuiau să aibă o valoare de intrare mai mare de ... lei, așa cum este prevăzut de dispozițiile legale ale HGR nr.1553/18.12.2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, care în drept, art.6, alin.1, precizează următoarele :

(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2004 **valoarea de intrare a mijloacelor fixe**, stabilit în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicat, cu modificările și completările ulterioare, **este de ... lei.**

Față de cele de mai sus, rezultă că pentru a fi considerate mijloace fixe, activele corporale trebuiau să aibă o valoare de intrare mai mare de ... lei și durată de utilizare mai mare de un an, ori așa cum s-a reținut din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală, aceste bunuri depășesc cu mult această valoare de intrare .

Rezultă așadar că în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri sunt mijloace fixe și acestea trebuiau supuse amortizării, în mod eșalonat , în funcție de durata de utilizare a acestora .

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au acordat în mod legal deductibilitate fiscală în sumă de ... lei aferentă amortizării anului 2005, iar diferența între suma de ... lei înregistrată de societate în ct. 6038 și suma de ... lei amortizare fiscală rezultată, organele de inspecție a considerat-o în mod corect ca fiind nedeductibilă fiscal pentru acest an .

Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ..., se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu suma în cauză, reprezentând redevența (chiria) pentru utilaje transmise spre înregistrare pe cheltuieli de firma – mamă M. S. – Italia (persoană afiliată străină a operatorului economic verificat).

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea acestor cheltuieli prin utilizarea metodei cost-plus pentru a reflecta prețul de piață, respectiv de transfer al acestor servicii.

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la aceste cheltuieli nedeductibile .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] "

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de

documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , avînd în vedere cele de mai sus, întrucît petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neîntemeiată la acest capăt de cerere.

5) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei

Cauza suspusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestările de servicii care nu au putut fi justificate .

În fapt,

a) În anul 2005 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă „cheltuieli taxe Italia” în sumă de ... lei înregistrate în baza facturii externe nr.../31.12.2005 emisă de C.I.S.A. Italia în valoare de ... euro, pentru studii contabile, aprofundare tehnică, etc, pentru care nu au fost prezentate rapoarte de lucru, studii sau alte materiale care să facă dovada prestării efective a serviciilor precum și că acestea sunt aferente veniturilor realizate în România.

b) Totodată în anul 2005 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei ce au fost transmise prin nota de speze nr... /31.12.2005 aferentă contractelor de colaborare (coordonare proiect) încheiate în data de 18.04.2005, respectiv în data de 14.07.2004 cu persoana fizică Ariano Franco, contract ce nu are anexat un raport de lucru prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor și necesitatea acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat că parte a acestor servicii nu sunt aferente exercițiului financiar 2005, ci sunt aferente exercițiului financiar 2004 în care au fost prestate.

c) SC M. S. Italia-Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în cursul anului 2005 suma de ... lei cheltuieli înregistrate cu personalul din Italia, ce se consideră că ar fi lucrat în România, personal aparținînd firmei – mamă M. S. Italia.

Aceste cheltuieli au fost transmise spre decontare la sucursala din România, prin nota de speze nr.../31.12.2005 în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile cu salariile se referă la un număr mediu de 5 salariați din sectorul direct productiv, administrativ/contabil și de personal din Italia, pentru perioada ianuarie – decembrie 2005 pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte cât a lucrat fiecare persoană în România sau pentru activitatea din România, nu au fost prezentate rapoarte de lucru ale acestora sau alte documente care să cuantifice volumul, durata și natura muncii prestate de fiecare salariat italian pentru veniturile realizate de operatorul economic verificat .

În drept, art.19,alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ 1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Art.21, alin.1 și alin.4, lit.m din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

“ m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte presări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează următoarele :

“ Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Art.29, alin.2, lit.b și alin.3 din legea nr.571/2003, precizează :

“ (2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin traterea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent.

Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să

includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer. “

Din coroborarea textelor legale invocate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Astfel, se reține că la calculul profitului impozabil se iau în considerare ca și cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Deasemena se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile, cheltuielile înregistrate cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte .

Astfel, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții, respectiv serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea total a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului;

Prestarea efectivă a serviciilor trebuie justificată prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în anul 2005 cheltuieli taxe Italia” în sumă de ... lei în baza facturii externe nr... /...12.2005 emisă de C.I.S.A. Italia în valoare de ... euro, pentru studii contabile, aprofundare tehnică, fără ca aceasta să prezinte rapoarte de lucru, studii sau alte materiale care să facă dovada prestării efective a serviciilor precum și că acestea sunt aferente veniturilor realizate în România.

Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că pentru serviciile ce ar fi fost executate de C.I.S.A. Italia ar exista situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piață sau orice alte materiale corespunzătoare specificului activității desfășurate .

Totodată se reține că în anul 2005 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei ce au fost transmise prin nota de speze nr... /31.12.2005 aferentă contractelor de colaborare (coordonare proiect) încheiate în data de 18.04.2005 respectiv în data de 14.07.2004 cu persoana fizică A. F., contract ce nu are anexat un raport de lucru prin care să se facă dovada prestării efective a serviciilor și necesitatea acestora.

Deasemenea se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă a anului 2005 suma de ... lei, ce reprezintă parte din cheltuielile cu salariile personalului care se consideră că a lucrat în România și care sunt salariați ai firmei – mamă Monticava Strade Italia .

De reținut este faptul că, așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală aceste cheltuieli cu salariile se referă la un număr mediu de 5 salariați din sectorul direct productiv, administrativ/contabil și de personal din Italia, pentru perioada ianuarie – decembrie 2005 pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte cât a lucrat fiecare persoană în România sau pentru activitatea din România.

Totodată nu au fost prezentate rapoarte de lucru ale acestora sau alte documente care să cuantifice volumul, durata și natura muncii prestate de fiecare salariat italian pentru veniturile realizate de operatorul economic verificat .

Așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală documentele de justificare a salariilor din Italia sunt **state lunare de salarii nesemnate, fără să ateste plata acestora**, iar salariile sunt calculate pentru lună întregă .

Potrivit constatărilor efectuate de organele de control prin raportului de inspecție fiscală, se reține că salariile ce au fost transmise spre decontare nu se justifică a fi aferente veniturilor realizate, întrucât lucrările au fost controlate de inginerul reprezentativ desemnat din cadrul proiectului Ispa, și existau deja angajați direcți ai sucursalei, între care ingineri, operatori, inspectori resurse umane, precum și persoane juridice cu care s-au încheiat contracte de consultanță/asistență tehnică, studii geologice, execuție lucrări, ce au fost achitate separat .

Deasemenea s-a reținut că pentru administrare, relații contractuale, protecția muncii, servicii informatice, juridice au existat contracte de colaborare, convenții civile cu diverse persoane fizice, precum : I. M. pentru administrare, O. S. pentru probleme administrare/contracte persoane juridice și utilități, N. O. pentru protecția muncii, C. F. pentru servicii IT (informatică), C. M.

Față de cele de mai sus, se reține că petenta nu a putut să facă dovada că serviciile au fost efectiv prestate, astfel încât să fie justificată înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli .

Nici cu ocazia formulării contestației petenta nu a anexat la dosarul cauzei documentele ce ar fi trebuit să justifice că serviciile au fost efectiv prestate, respectiv rapoarte de lucru, studii sau alte materiale pentru a demonstra realizarea efectivă a acestora și crearea de venituri în România.

Dacă se are în vedere prevederile art.29, alin.2, lit.b și alin.3, precizat anterior, se reține că profitul impozabil se determină prin luarea în considerare numai a cheltuielilor efectuate în scopul obținerii veniturilor, iar profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată .

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la aceste cheltuieli nedeductibile .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[....] “

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neântemeiată la acest capăt de cerere.

În contestația formulată, petenta susține că stabilirea impozitului pe profit în sumă de ... lei este nelegală, întrucât activitatea desfășurată de aceasta se încadrează în activitatea desfășurată în România de o persoană juridică nerezidentă, care își alege un sediu permanent .

Astfel, petenta arată astfel că îi sunt aplicabile prevederile art.29 din legea nr.571/2003, respectiv că la calculul impozitului pe profit se iau în calcul cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri, aceasta însemnând cheltuieli efectuate atât de persoana juridică străină, cât și de persoana juridică română, sucursala acesteia .

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum rezultă la art.29, alin.2 din acest act normativ, profitul impozabil se determină, prin luarea în considerare numai a veniturilor ce sunt atribuibile sediului permanent, ca venituri impozabile, precum și numai acele cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri și care reprezintă cheltuielile deductibile la calculul profitului impozabil .

B) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior în sarcina petentei a fost reținut ca legal datorat impozit pe profit în sumă de ... lei .

În fapt, prin decizia de impunere nr... din04.2009 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă de ...lei aferente impozitului pe profit .

Față de cele de mai sus și având în vedere faptul că accesoriile reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar în sarcina petentei s-a stabilit ca legal datorat impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință rezultă că petenta datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente acestora.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere, asupra carora organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință .

C) Referitor la măsura de stabilire a cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...04.2009 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală Vâlcea, au stabilit pentru perioada 2006 - 2008 cheltuieli nedeductibile în sumă de... lei, cheltuieli cu care organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate la organul fiscal teritorial pentru această perioadă .

În drept, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, modificat de OG 47/2007 privind reglementarea unor masuri financiar-fiscale prevede :

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor de regularizare a situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal ;[...] “

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 alin (1) lit a din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit ca organele de soluționare constituite la nivelul direcției finanțelor publice teritoriale au competența materială de a soluționa numai acele contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei.

Asadar, cum prin diminuarea pierderii fiscale nu au rezultat diferențe suplimentare în contul impozitului pe profit, materializate în decizia de impunere nr. .../...04.2009, ce reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, organele de soluționare constituite la nivelul direcției finanțelor publice teritoriale nu au competența materială de a soluționa acest capăt de cerere din contestația formulată.

Asadar, în speta sunt aplicabile dispozițiile alin (2) al art. 209 din același act normativ care stipulează ca “ **Contestațiile formulate împotriva actelor administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente** ” coroborate cu dispozițiile pct. 5.4, lit.d din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează ca :

" Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsură și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de quantumul sumei contestate . "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă diminuarea pierderilor fiscale declarate de societate cu cheltuieli nedeductibile stabilite prin raportul de inspecție fiscală întocmit de Activitatea de inspecție fiscală Vâlcea, ce nu reprezintă titlu de creanță, organele fiscale emitente ale acestora, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei Ron, ceea ce a dus la diminuarea pierderilor fiscale declarate de societate, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de inspecție fiscală Vâlcea, spre a se pronunța asupra acestuia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005 prevede:

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia."

D) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

1) Referitor la TVA în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a declarat, în mod eronat la organul fiscal teritorial soldul sumei negative de TVA pentru perioada de raportare .

În fapt, la data de 31.12.2008, SC M. S. SRL- Sucursala Rm.Vâlcea figurează în evidența fiscală cu un sold al sumei negative de TVA în sumă de ... lei, iar în evidența contabilă de ... lei, mai mult cu ... lei, ca urmare a declarării eronate la organul fiscal teritorial .

În drept, art.82, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează :

“ (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit. ”

Anexa 2 din Ordinul 94/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 “Decont de taxă pe valoarea adăugată “-Secțiunea “ Taxă pe valoarea adăugată colectată “ și “ Taxă pe valoarea adăugată deductibilă “, precizează următoarele :

“ Rândul 7 - se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări, pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, privind :

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 19%, inclusiv pentru livrările de bunuri și prestările de servicii asimilate;”

“ Rândul 17 - se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare .”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că orice contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către un împuternicit al acestuia .

Astfel, acesta va prelua informațiile din jurnalul de vânzări, pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, pentru baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 19%, precum și informațiile din Jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a întocmit eronat deconturile de taxă pe valoarea adăugată, astfel că la 31.12.2008 aceasta figurează cu sold negativ de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, față de ... lei cât corect rezultă din evidența contabilă a acesteia .

Dacă se are în vedere balanța de verificare încheiată la 31.12.2008, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat în debitul contului 4424 " TVA de recuperat " suma de lei, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală .

Analizând însă fișa sintetică a societății editată la data de ...03.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că aceasta figurează în evidența fiscală cu sold sumă negativă de TVA declarată în sumă de ... lei .

Față de cele de mai sus, rezultă că există diferență în sumă de ... lei între TVA declarată de societate la organul fiscal teritorial și TVA-ul înregistrat de petentă în evidența contabilă .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară de TVA, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de... lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[....] "

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neântemeiată la acest capăt de cerere .

2) În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă aferentă unor utilaje care nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni impozabile .

În fapt, în perioada 2005-2006 au fost aduse în regim de import temporar utilaje constând în excavatoare, încărcătoare frontale, buldozere, basculante, etc, necesare desfășurării activității de realizare a instalației composting deșeuri, a noului depozit de gunoi de la F și închiderea depozitului de gunoi de la Râureni, activitate ce a încetat la data de 31.10.2006, ca urmare a rezilierii contractului, iar utilajele nu au mai fost folosite.

În anul 2007 SC M. S. SRL - Sucursala Rm.Vâlcea a achitat în vamă TVA în sumă de ... lei pentru a închide regimului temporar al utilajelor intrate în țară înainte de data aderării, ca urmare a importului acestora de către operatorul economic.

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din aceste utilaje au fost restituite proprietarilor străini și s-a închis astfel regimul temporar al acestora, însă pentru celelalte utilaje, operatorul economic a decis cumpărarea lor și a închis regimul temporar prin importul acestora .

Totodată acestea au constatat că au fost întocmite de organul vamal declarații vamale de import în baza cărora s-a achitat și dedus TVA în sumă totală de ... lei , din care ... lei pentru două autobasculante Iveco Magirus ce au fost vândute ulterior.

Organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea pentru care au fost aduse în țară a încetat încă din octombrie 2006 și nu se mai justifică achiziționarea lor în 2007, întrucât nu s-au realizat niciun fel de operațiuni taxabile cu acestea, nefiind revândute și nici închiriate.

În drept, art.145, alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru anul 2008, precizează următoarele :

" (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile ;"

Art. 161¹, alin.2, lit.a din același act normativ, precizează :

(2) Apariția oricărui dintre evenimentele de mai jos la sau după data aderării se va considera ca import în România :

a) ieșirea bunurilor în România din regimul de admitere temporară în care au fost plasate înaintea datei aderării în condițiile menționate la alin. (1), chiar dacă nu au fost respectate prevederile legale;"

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile ;

În ceea ce privește importurile efectuate, se reține că apariția oricăruia dintre evenimentele apărute de la data aderării sau după data aderării se va considera că s-a realizat un import în România la ieșirea bunurilor în țară din regimul de admitere temporară în care au fost plasate înaintea datei aderării în condițiile menționate anterior, chiar dacă nu au fost respectate prevederile legale .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, în perioada 2005-2006 petenta a achiziționat în regim de import temporar utilaje constând în excavatoare, încărcătoare frontale, buldozere, basculante, care au fost utilizate pentru desfășurarea activității de realizare a instalației composting deșeuri, a noului depozit de gunoi de la Fețeni și închiderea depozitului de gunoi de la Răureni .

Activitatea a încetat la data de 31.10.2006, urmare a rezilierii contractului, iar utilajele nu au mai fost folosite.

Astfel, așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală, o parte din aceste utilaje au fost restituite proprietarilor străini și s-a închis astfel regimul temporar al acestora, însă pentru celelalte utilaje, operatorul economic a decis cumpărarea lor și a închis regimul temporar prin importul acestora .

În această situație, organul vamal a întocmit declarațiile vamale de import în baza cărora petenta a achitat și dedus în evidența contabilă TVA în sumă totală de ... lei .

Ulterior, două autobasculante Iveco Magirus au fost vândute, petenta deducând în mod corect TVA aferent acestora în sumă de ... lei .

Față de cele de mai sus, se reține că întrucât petenta a realizat operațiuni taxabile din vânzarea celor două utilaje, aceasta are drept de deducere la TVA în sumă de ... lei .

Având în vedere însă, că **activitatea pentru care au fost aduse utilajele în țară a încetat încă din luna octombrie 2006, se reține că nu se mai justifică achiziționarea lor în anul 2007, iar petenta nu a mai realizat nici un fel de operațiuni taxabile cu acestea, întrucât aceste utilaje nu au mai fost revândute sau închiriate .**

Drept urmare, având în vedere prevederile legale invocate anterior, respectiv dispozițiile art.145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ținând cont de faptul că petenta nu a mai realizat operațiuni impozabile, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect nu a fost acordat drept de deducere pentru diferența de TVA deductibilă înregistrată de petentă în evidența contabilă în sumă de ... lei, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În contestație așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de ... lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[....] “

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , avind in vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neântemeiată la acest capăt de cerere .

3) În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a efectuat o achiziție intracomunitară cu produse de protocol, care nu au fost cuprinse în decontul de TVA, iar la aceste produse s-a înregistrat depășire de plafon .

În fapt, în luna decembrie 2008 SC M. S. SRL Italia a efectuat o achiziție intracomunitară de produse, în principal vinuri, de la Tundo SRL Italia în baza facturii externe nr..../...12.2008 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, pentru care a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate reprezintă cheltuieli de protocol, iar pentru achiziția intracomunitară efectuată, societatea nu a efectuat înregistrarea contabilă 4426 = 4427 .

În drept, art.126, alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ (3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132^M:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuat de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță ;”

Art. 132^M, alin. 1, din același act normativ, precizează :

“ (1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Art. 138¹ , alin. 1 și art. 151 din același act normativ, stipulează :

Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare

Art. 138¹ “ (1) Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri baza de impozitare se stabilește pe baza aceluiași elemente utilizate conform art. 137 pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării aceluiași bunuri în interiorul țării.”

Art.151

“ Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

Art.145, alin.5, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“ (5) Nu sunt deductibile :

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

Pct.6, alin.11, lit.a din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal :

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că sunt operațiuni impozabile efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuat de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă.

În ceea ce privește locul achiziției intracomunitare de bunuri, se reține că acesta se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, iar în ceea ce privește baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare, aceasta se stabilește în același fel cum se determină baza de impozitare în cazul livrării aceluiași bunuri în interiorul țării.

Deasemenea se reține că persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, este obligată la plata taxei.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține că nu este deductibilă taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a efectuat o achiziție intracomunitară cu produse de protocol (vinuri), în valoare de ... lei, echivalentul a ... lei în baza căreia aceasta a înregistrat TVA deductibilă în sumă de ... lei .

Cu toate că a efectuat o achiziție intracomunitară, petenta nu a efectuat în evidența contabilă operațiunea contabilă 4426 " TVA deductibilă " = 4427 " TVA colectată ", nerespectând în acest fel dispozițiile art.146, alin.1, lit.e, pct.2 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care în drept, precizează următoarele :

" (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

e) pentru taxa aferent unei achiziții intracomunitare de bunuri :

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei ;"

Rezultă așadar că petenta avea obligația să cuprindă în decontul lunii în care ia naștere exigibilitatea taxei, TVA colectată aferentă achiziției efectuate .

Mai mult decât atât se reține că pe lângă faptul că petenta nu a colectat TVA și nu a cuprins în decont suma în cauză, se reține că în anul 2008 petenta a înregistrat pierdere fiscală, iar cheltuielile de protocol sunt nedeductibile în totalitate, astfel că aceasta nu avea dreptul să-și deducă taxa aferentă acestor produse, decât în situația în care aceste produse ar fi fost destinate revânzării, lucru care nu s-a întâmplat pentru specța în cauză .

Față de cele de mai sus, și având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată aferentă achiziției intracomunitare, în sumă de ... lei, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În contestație așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de ... lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] "

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de 904 lei, sumă pe

care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neântemeiată la acest capăt de cerere .

4) În ceea ce privește TVA în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă bonul de consum aferent unor piese de schimb ce ar fi fost utilizate pentru niște utilaje care nu mai existau în patrimoniul societății .

În fapt, societatea verificată a înregistrat în luna decembrie 2008 bonul de consum nr.../....12.2008 în sumă de ... lei, reprezentând piese de schimb utilizate la Iveco, remorcă, excavator, mijloace fixe ce nu mai erau în posesia operatorului economic la data respectivă, întrucât acestea au fost predate persoanei fizice F. M., în baza proceselor verbale de predare – primire din iulie-septembrie 2007 .

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ... lei aferent acestor cheltuieli, întrucât nu s-a putut face dovada efectuării operațiunii de punere în operă a acestor piese de schimb și nici nu se dovedește folosirea lor în scopul activității economice.

În drept, art. 128, alin. 4, lit.a ,din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial ;”

Art. 137, alin.1, lit.c din același act normativ, precizează :

“ Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din :

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme ;“

Art. 140

“ Cotele

(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce. “

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată acele operațiuni de preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Analizând situația de fapt prezentată, se reține că petenta a întocmit bonul de consum nr.../...12.2008, aferent pieselor de schimb utilizate la Iveco, remorcă, excavator, **cu toate că mijloacele fixe au ieșit din patrimoniul său în lunile iulie-septembrie 2007**, așa cum rezultă din procesele verbale de predare primire .

Față de cele de mai sus se reține că petenta a dat în consum diverse piese de schimb, ce ar fi fost utilizate la mijloacele fixe anterior menționate, fără ca acestea să mai existe în patrimoniul său la momentul decembrie 2008 și deci acestea să mai poată fi asamblate pe aceste utilaje .

Prin întocmirea bonului de consum, petenta a realizat descărcarea gestiunii aferentă pieselor de schimb cu valoarea cuprinsă în acestea .

Pornind de la aceste considerente, rezultă că întocmirea bonului de consum nu se poate justifica și drept urmare în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la asimilarea pieselor în cauză cu livrarea de bunuri efectuate cu plată, prin aplicarea dispozițiilor art. 128, alin. 4, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât nu se dovedește folosirea acestora în scopul activității economice.

Dacă se are în vedere însă bonul de consum nr.../...12.2008 întocmit de petentă și anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că valoarea pieselor de schimb cuprinse în acestea este de ... lei și nu de ... lei așa cum au constatat organele de inspecție fiscală .

Rezultă așadar că organele de inspecție fiscală au constatat o bază impozabilă în plus față de cât era corect în sumă de ... lei și au stabilit un TVA suplimentar ce nu era datorat în sumă de ... lei .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că în mod corect s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și nu în sumă de ... lei așa cum a procedat echipa de inspecție fiscală, organele de soluționare a contestației urmând să se pronunțe în consecință, în sensul admiterii numai pentru suma de... lei TVA colectată în plus, diferența fiind datorată de petentă .

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de ... lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[....] "

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de

documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , avind in vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neântemeiată pentru suma de ... lei pentru acest capăt de cerere .

5) În ceea ce privește TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă aferentă unor produse de protocol, masă cazare și deplasări efectuate în numele altor persoane decât cele ale societății în cauză .

În fapt,

a) În anul 2006 și 2007 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ... lei în baza facturilor de protocol și deplasări pentru alte persoane decât salariați/administratori ai acesteia .

Organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum rezultă din situațiile financiare anuale, cheltuielile de protocol depășesc limita legală stabilită de normele legale în vigoare, iar cheltuielile de deplasare nu sunt efectuate în beneficiul operatorului economic (respectiv al operațiunilor taxabile) ci al altor persoane.

b) În anul 2008 SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ... lei, în baza facturilor emise de SC Continental Hotels SRL nr.../...07.2008, nr.../...10.2008, nr... /...10.2008 și nr. .../...07.2008 ce reprezintă cazare, masă, sală conferințe pentru care nu s-a demonstrat că sunt aferente operațiunilor taxabile, iar mai mult, cele reprezentând masă se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol ce depășesc limita legală .

În drept, art. 128, alin.8, lit.f și alin.9, lit. f, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Art. 145, alin. 3, lit.a, din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă :

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă ;”

Art.146, alin.1 din același act normativ, precizează :

“ (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Pct.6, alin.11, lit.a din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, precizează :

“ (11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal :

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”

Pct.7, alin.3 din HG nr.44/2004, precizează :

“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilit la titlul II al Codului fiscal. Aceeași limită este aplicabilă și microîntreprinderilor care se încadrează în prevederile titlului IV al Codului fiscal .”

Art.145, alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru anul 2008, precizează următoarele :

“ (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile ;”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, atunci orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă .

Deasemenea se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să justifice taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său cu o factură fiscală, care să cuprindă toate informațiile cerute de formular .

În ceea ce privește bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, acestea nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit .

Dacă se are în vedere situația de fapt prezentată, se reține că petenta a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2006 - 2008, TVA deductibilă în sumă totală de... lei în baza facturilor de protocol și deplasări, cazare, masă emise pentru alte persoane decât salariați/administratori ai petentei .

De reținut este că în perioada 2006-2008 petenta a înregistrat pierdere fiscală, astfel că cheltuielile de protocol, masă, cazare și deplasări sunt nedeductibile în totalitate .

Având în vedere că petenta , așa cum s-a arătat anterior a înregistrat depășire la cheltuielile cu protocolul, deplasarea, masă și cazare, peste plafonul stabilit de dispozițiile legale în vigoare, se reține că organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile pct.6, alin.11 din HG nr.44/2004, unde se prevede **că aceste bunuri nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit** .

Cum din considerentele reținute anterior rezultă că petenta nu s-a încadrat sub plafonul prevăzut de normele legale în vigoare, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de... lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] “

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neîntemeiată pentru acest capăt de cerere .

6) În ceea ce privește TVA în sumă de... lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat lipsă în gestiune .

În fapt, în luna noiembrie 2008, SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea a înregistrat o lipsă la inventar în sumă de ... lei, reprezentând 7 role geotextilă și 494 mc pietri, așa cum rezultă din adresa nr... /...11.2008 emisă de petentă către Primăria mun. Rm. Vâlcea cu ocazia ridicării organizării de șantier și care nu a fost valorificată de aceasta în evidența contabilă .

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ... lei a rezultat ca diferență între soldul contului 3021 din balanța de verificare la 31.12.2008 unde figurează suma de ... lei și lista de inventar a acestor materiale prezentată organului de inspecție fiscală de ... lei.

Pentru lipsa în gestiune rezultată, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ... lei TVA .

În drept, art. 128, alin. 4, lit. d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

Din prevederile legale invocate anterior, se reține că bunurile constatate lipsă în gestiune, sunt considerate livrări de bunuri efectuate cu plată și pentru acestea se datorează taxă pe valoarea adăugată .

Potrivit adresei nr.../....11.2008, emisă de petentă către Primăria Rm.Vâlcea și anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că aceasta a comunicat că cu ocazia ridicării baracamentelor și materialelor de construcție aparținând societății în cauză, a rezultat lipsa unui nr.de 7 role de geotextilă și a cantității de 494 mc de pietriș sortat și spălat 15/30 mm .

Așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecției fiscale, această lipsă în gestiune nu a fost valorificată în evidența contabilă a societății, suma acesteia fiind de ... lei, căreia îi corespunde un TVA în sumă de ... lei .

Față de cele de mai sus, se reține faptul că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art.128, alin.4, lit.e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin aceste lipse cu livrările de bunuri efectuate cu plată .

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] "

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie , avînd în vedere cele de mai sus, întrucît petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neîntemeiată la acest capăt de cerere .

D) În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în suma de ... lei și impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în suma de ... lei

a) Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ... lei în condițiile în care baza de impunere avută în vedere la stabilirea acestui impozit, nu a fost stabilită corect în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală .

În fapt,

În perioada 2006 - 2008 SC Monticava Strade - Sucursala Romania a efectuat prin intermediul firmei mama din Italia (Monticava Strade Italia) , o serie de cheltuieli, către diverse persoane juridice nerezidente ce au constat în:

- *personal specialitate (diriginte de șantier)*- reprezentând servicii efectuate pe teritoriul României, ce au fost facturate direct de către nerezidentul "S. T. ing. E. B." din Italia, firmei – mamă M. S. Italia, cu factura nr.../...12.2006, în valoare totală de ... euro, sumă ce a fost achitată de aceasta în data de04.2007 .

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului suma de ... lei și nu suma de ... lei, cât rezultă din calcule (y euro X ... lei/Euro-cursul din data de 10.04.2007 comunicat de BNR).

- *cursuri/seminarii* - reprezentând servicii efectuate la București, facturate direct către operatorul economic de nerezidentul "E. C. V. Limited" din Marea Britanie cu factura nr... /...03.2006, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată cu OP .../...03.2006 .

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului suma de... lei și nu suma de ... lei, cât rezultă din calcule (y euro X 3,5008 lei/Euro-cursul din data de 10.03.2006 comunicat de BNR).

- *studii geologice, de analiză și verificare a lucrărilor efectuate la groapa de gunoi Fețeni* – servicii efectuate pe teritoriul României, facturate de persoana juridică nerezidentă "S. G. Dr. M. O." din Italia, cu factura nr... /...04.2008, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată prin intermediul firmei – mamă în data de07.2008.

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului suma de ... lei și nu suma de ... lei cât rezultă din calcule (y euro X3,5705 lei/Euro-cursul din data de 17.07.2008 comunicat de BNR).

- *studii de stabilitate a terenului efectuate pentru groapa de gunoi* (servicii pe teritoriul României), facturate de nerezidentul "Ing. F. S" din Italia cu factura nr. .../...04.2008, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată prin intermediul firmei – mamă în data de ...07.2008.

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului suma de ...lei și nu suma de ... lei cât rezultă din calcule (y euro X 3,5581 lei/Euro-cursul din data de 18.07.2008 comunicat de BNR).

- *calcule, proiecte, traduceri și consultanță* facturate de către persoana juridică nerezidentă "Me Coop" din Italia cu factura nr.../...04.2007, în valoare de ... euro, sumă ce a fost achitată prin intermediul firmei – mamă în data de 26.04.2007.

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului suma de ... lei și nu suma de ... lei cât rezultă din calcule (y euro X 3,3104 lei/Euro-cursul din data de 26.04.2007 comunicat de BNR).

- *consultanță juridică și reprezentare pentru litigiu garanție* depusă în Italia, facturate de nerezidenții "Avv G. de Mauro" și "Avv A. de Mauro" din Italia cu facturile nr... respectiv nr... din ...07.2008, în valoare de ... euro fiecare, în total ... euro, ce au fost achitate prin intermediul firmei- mamă în data de07.2008.

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului suma de ... lei și nu suma de ... lei cât rezultă din calcule (y euro X 3,5705 lei/Euro-cursul din data de 17.07.2008 comunicat de BNR).

- *arbitraj amiabil al litigiului*, efectuat pe teritoriul României, facturate de nerezidentul "J. P. L." din Anglia cu facturile:

- nr... din ...08.2008 în valoare de ... lire sterline = ... euro (echivalentul a ... lei);

- nr.... din07.2008 în valoare delire sterline = euro - nr. .../...09.2007 în valoare de ... lire sterline =euro .

Sumele au fost achitate prin intermediul firmei – mamă în data de 28.10.2008, în data de 24.07.2008, respectiv în data de 20.09.2007.

Organele de inspecție fiscală au luat drept bază de calcul al impozitului pentru factura nr.... din 23.07.2008 suma de ... lei și nu suma de ... lei, cât rezultă din calcule (y euro X 3,5721 lei/Euro-cursul din data de 24.07.2008 comunicat de BNR).

- *consultanță juridică înainte de începere DAB*, facturată de nerezidentul "L. &A. S. L." din Italia cu factura ./...06.2007 în valoare de ... euro (echivalentul a ... lei), achitată prin intermediul firmei – mamă în data de ...06.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru acești parteneri operatorul economic nu deține certificate de rezidență fiscală aferente perioadei verificate, pentru a se putea aplica cotele de impozitare prevăzute în convențiile de evitare a dublei impuneri și legislația internă, în conformitate cu prevederile art. 118, alin. 1 și alin. 2 din Legea 571/2003.

De asemenea inspecție fiscală a constatat ca nu s-a retinut si virat impozit aferent acestor venituri obtinute de persoanele juridice nerezidente, astfel ca au stabilit in sarcina operatorului economic impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă totală de.... lei.

b) Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de... lei, în condițiile în care aceasta a efectuat plăți către persoana fizică nerezidentă A. F. pentru serviciile prestate de aceasta , fără însă a calcula, reține și vira impozitul aferent .

În fapt, În perioada 2004 - 2005 societatea a efectuat cheltuieli cu serviciile de coordonare de proiect efectuate de persoana fizică nerezidentă A. F., în baza " contractelor de colaborare coordonată și continuă pe proiect " în valoare totală de ... EURO - echivalentul a ... lei.

Sumele au fost achitate prin intermediul firmei - mama, în datele: ...11.2005, ...04.2005, 08.11.2004 respectiv 19.07.2004 .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că operatorul economic datorează impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă totală de ... lei.

În drept, art. 115 , alin 1, lit e, i, și k din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, precizează următoarele :

" Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt :

e) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;

[...]

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

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestațiile de servicii accesorii acestui transport;

Art. 116, alin 2, lit.c din același act normativ, menționează cotele de impozitare a veniturilor obținute din România, de nerezidenți, **valabil până la data de 31.12.2006,** respectiv :

" (2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

c) **15%** în cazul oricărui alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115. "

Prevederile art. 116, alin 2, lit c s-au modificat prin Legea 343/2006 de modificare și completare a codului fiscal și sunt aplicabile începând cu 01.01.2007.

"(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

c) **16%** în cazul oricărui alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii."

În ceea ce privește reținerea și virarea impozitului pe veniturile nerezidenților, art. 116, alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

"(5) Impozitul se calculeaza, respectiv se retine în momentul platii venitului si se vireaza la bugetul de stat pân la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care s-a platit venitul. Impozitul se calculeaza, se retine si se varsa, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a României, valabil în ziua retinerii impozitului pentru nerezidenti."

Art. 118, alin 1 si 2 din Codul fiscal precizeaza:

" Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În întelesul art. 116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care România a încheiat 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 România nu poate depasi cota de impozit, prevazuta în conventie, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situatia în care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decât 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, în momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala [...]"

În sensul art.118, alin 1 din Codul fiscal, normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin HG 44/2004 precizeaza la pct. 12, alin 1, 2 si 3, precizează următoarele :

" 12. (1) Dispozitiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementeaza impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplica cu prioritate. În cazul când legislatia interna prevede în mod expres o cota de impozitare mai favorabila sunt aplicabile prevederile legislatiei interne.

(2) Dispozitiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din conventiile respective.

(3) Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri care prevad impunerea în statul de sursa nu conduce la o dubla impunere pentru acelasi venit, întrucât statul de rezidenta acorda credit fiscal pentru impozitul platit în România, în conformitate cu prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri."

Art. 116, alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

" **Impozitul se calculeaza, respectiv se retine în momentul platii venitului si se vireaza la bugetul de stat pân la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care s-a platit venitul. Impozitul se calculeaza, se retine si se varsa, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pietei valutare,** comunicat de Banca Nationala a României, valabil în ziua retinerii impozitului pentru nerezidenti."

De asemenea pct.9 din HG 44/2004 - normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizeaza:

" 8. (1) Pentru veniturile obtinute de nerezidenti din România, platitorii de venituri au obligatia calcularii si retinerii impozitelor datorate prin stopaj la sursa si virarii lor la bugetul de stat în termenul stabilit la art. 116 alin. (5) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se retine ca veniturile obtinute de nerezidenti sau cheltuielile efectuate de un sediu permanent in Romania aferente unor prestări de servicii de management sau de consultanta in orice domeniu, a unor servicii prestate in Romania , mai puțin transportul international sau servicii accesorii acestuia, redevente de la un nerezident care are un sediu permanent in Romania daca redeventa este o cheltuiala a sediului permanent , reprezintă venituri impozabile in Romania indiferent daca acestea sunt primite in Romania sau în străinătate.

Totodată se reține că dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplica asupra venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România nu poate depasi cota de impozit prevazuta în convenție .

În această situație nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală.

Astfel, plătitorii de venituri au obligația calculării și reținerii impozitelor datorate pâna la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, așa cum prevede art. 116, alin 5 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, prin stopaj la sursa.

a) În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de.... lei

Fata de situatia de fapt prezentată, se retine ca petenta a platit venituri catre diverse persoane juridice nerezidente, constand in diverse servicii de consultanta, management, cursuri, seminarii pe care le-a achitat prin intermediul firmei mamă, în speță M. S. Italia, și acestea reprezentau cheltuieli ale sediului permanent din Romania, astfel că impozitul aferent trebuia reținut și virat in Romania.

În contestația formulată, petenta sustine ca impozitul stabilit prin decizia de impunere, în baza constatărilor ce se regăsesc în raportul de inspecție fiscală sunt nelegale, ele fiind stabilite cu ignorarea cadrului juridic aferent operațiunilor comerciale efectuate de către societate, iar în conformitate cu prevederile art.117, lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute de nerezidenți sunt scutite.

În acest sens,art.117, lit f, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizeaza următoarele :

' f) veniturile obtinute de nerezidenti din România, care presteaza servicii de consultanta, asistenta tehnica si alte servicii similare în orice domeniu, **în cadrul contractelor finantate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internationale si statul român** ori persoane juridice române, inclusiv autoritati publice, având garantia statului român, precum si în cadrul contractelor finantate prin acorduri de împrumut încheiate de statul român cu alte organisme financiare, în cazul în care dobânda perceputa pentru aceste împrumuturi se situeaza sub nivelul de 3% pe an;"

Referitor la organisme financiare internaționale, Normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, mentioneaza la pct11¹, in sensul art.117 , lit f următoarele :

"11¹. În sensul art. 117 lit. f) din Codul fiscal, **prin organisme financiare internationale cu care statul român a încheiat acorduri de finantare se înțelege: Banca Europeana pentru Reconstructie si Dezvoltare, Banca Internationala pentru Reconstructie si Dezvoltare, cu componentele sale, Corporatia Financiara Internationala si Asociatia pentru Dezvoltare Internationala, Fondul Monetar International, Banca Europeana pentru Investitii "**

Potrivit acestui temei de drept invocat se retine ca sunt scutite de la plata impozitului pe veniturile obtinute din România de nerezidenti, veniturile obtinute din prestarea de servicii de consultanta, asistenta tehnica si alte servicii similare în orice domeniu, în cadrul contractelor finantate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internationale si statul român ori persoane juridice române, inclusiv autoritati publice, având garantia statului român.

În acceptiunea legiuitorului, **prin organisme financiare internationale** cu care statul român a încheiat acorduri de finantare se înțelege: Banca Europeana pentru Reconstructie si Dezvoltare, Banca Internationala pentru Reconstructie si Dezvoltare, cu componentele sale, Corporatia Financiara Internationala si Asociatia pentru Dezvoltare Internationala, Fondul Monetar International, Banca Europeana pentru Investitii.

Față de cele de mai sus, se reține că petenta nu se încadrează în această categorie, astfel încât aceste venituri să fie scutite de impozit .

Potrivit situatiei de fapt inregistrate se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, petenta a desfasurat activitate de lucrari de constructii, finantata din fonduri externe nerambursabile, conform contractului incheiat între Unitatea Centrala de Finantare si Contractare din cadrul Ministerului Finantelor Publice in calitate de angajator și Monticava Strade SRL Italia in calitate de contractant.

Obiectul acestuia l-a reprezentat " Proiect ISPA ... Construirea unei instalatii de compostare, a unui nou depozit ecologic la Feteni si Inchiderea depozitului de gunoi de la Riureni " iar beneficiarul lucrarii a fost Primaria Rm. Valcea .

Incepand cu data de10.2006 prin notificarea de reziliere emisa de Ministerul Finantelor Publice - Oficiul de Plati si Contractare (CFCU), contractul a fost reziliat.

Motivul rezilierii a fost ca in mod repetat și flagrant contractantul și-a neglijat obligatia de a se conforma cerintelor acesta nerespectand data de finalizare , adica09.2006, la acel moment fiind realizate doar 12% din lucrari.

Se retine astfel ca dupa data rezilierii contractului, contractantul nu a mai fost finantat cu fonduri externe nerambursabile, **iar platile pentru care s-a stabilit impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente au intervenit dupa acea data, cele mai multe fiind din 2007 si 2008**

În concluzie, aceste venituri nu rezulta din servicii prestate in cadrul contractelor finantate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internationale si statul român ori persoane juridice române, inclusiv autoritati publice, asa cum sustine petenta, ci din finantari de la societatea mama Monticava Strade Italia sau de la Sucursală din România .

De fapt asa cum s-a aratat, prevederile art.117, lit f, invocate de petenta, se refera la serviciile de consultanta, asistenta tehnica si alte servicii similare în orice domeniu, în cadrul contractelor finantate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internationale si statul român ori persoane juridice române.

Rezulta astfel ca finantarea din fonduri externe nerambursabile, nu face obiectul acestor precizari legale, ea fiind stipulata distinct in cadrul art.117, **lit g** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

" **g**) veniturile persoanelor juridice straine care desfasoara în România activitati de consultanta în cadrul unor acorduri de finantare gratuita, încheiate de Guvernul

României/autoritati publice cu alte guverne/autoritati publice sau organizatii internationale guvernamentale sau neguvernamentale;"

Singura plata facuta inainte de data rezilierii contractului, adica ...10.2006, a fost facuta catre nerezidentul " European Construction Ventures Limited" din Italia, in data de ...03.2006, însa aceasta nu a reprezentat contravaloare servicii de consultanță ci a reprezentat plata unor cursuri si seminarii efectuate de acesta la Bucuresti, astfel ca nici venitul incasat de acest nerezident nu putea fi scutit de impozit.

De asemenea, asa cum rezulta din actele și documentele anexate la dosarul cauzei se constata ca petenta nu a prezentat certificate de rezidenta fiscala pentru acesti parteneri, astfel incat sa se poata aplica cotele de impozitare cele mai favorabile precizate in cadrul conventiilor de evitarea dublei impuneri, asa cum precizeaza art.118, alin 1 si 2 din Codul Fiscal.

Analizand insa datele prezentate in Raportul de inspectie fiscala nr.../ ...04.2009 se reține că bazele de impozitare aferente unora dintre platile efectuate de petentă catre persoanele juridice nu corespund cu bazele de impozitare prezentate in Anexa nr.5 la Raportul de inspectie fiscala - " Situatia privind impozitul pe veniturile nerezidentilor persoane juridice " cum ar fi spre exemplu :

- la data de **...07.2008** s-a incasat de catre persoana juridica nerezidenta "S. G. Dr. M. Orlando" din Italia suma de ... euro reprezentand *contravaloare studii geologice, de analiză și verificare a lucrărilor efectuate la groapa de gunoi Fețeni.*

La aceasta data cursului de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a României este de ... lei /euro, rezultand astfel echivalentul in lei de ... lei caruia ii corespunde un impozit in suma de ... lei, astfel:

$$y \text{ euro } \times \dots \text{ lei} / \text{euro} \times 16 \% = \dots \text{ lei} \times 16\% = \dots \text{ lei}$$

In Raportul de inspectie fiscala echivalentul in lei stabilit este de..... lei iar in anexa in Anexa nr.5 la acesta suma prezentata este delei iar impozitul calculat de ... lei.

- la data de **...06.2007** s-a incasat de catre persoana juridica nerezidenta "L & A. S. L." din Italia suma de ... euro, reprezentand *consultanță juridică înainte de începere DAB* si facturată de nerezident cu factura ./...06.2007.

La aceasta data cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a României este de ... lei /euro, rezultand astfel echivalentul in lei de ... lei caruia ii corespunde un impozit in suma de ... lei, astfel:

$$y \text{ euro } \times 3,2519 \text{ lei} / \text{euro} \times 16 \% = \dots \text{ lei} \times 16\% = \dots \text{ lei}$$

In Raportul de inspectie fiscala echivalentul in lei stabilit este de ... lei la fel ca si in anexa in Anexa nr.5 dar impozitul calculat este de ... lei.

De asemenea si in cazul celorlalte persoane juridice nerezidente, respectiv : "S. T. ing. E. B." , European Constructions Ventures Limited" din Marea Britanie, "Ing. Fernando Strafella" din Italia, " Me Coop " din Italia, " Avv Gaetano de Mauro" , " Avv Antonio de Mauro" ambii din Italia si " John Papworth Limited " din Anglia, la acesta din urma pentru venitul incasat in data de ...07.2008, baza impozabila mentionata in RIF nu corespunde cu baza impozabila din Anexa nr. 5 la acesta.

Potrivit adresei nr... / ...07.2009 transmisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, privind completarea referatului cu punctul de vedere privind modul de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala precizeaza:

" propunem spre recalculare suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente [...] intrucat in raportul de inspectie fiscala in loc sa se preia baza de impunere de ... lei , conform anexei nr. 5 s-a preluat eronat suma de ... lei "

În raportul de inspectie fiscala se precizeaza, la fila nr.33 ca impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente este in suma totala de ... lei " (**calculat conform anexei nr. 5**) " dar asa cum rezulta din cele prezentate, baza impozabila avuta in vedere in anexa nr. 5 nu corespunde cu baza impozabila precizata in raportul de inspectie fiscala și nici din decizia de impunere, ce reprezintă titlu de creanță contestat .

În acest sens Ordinul nr. 972 din 13 iunie 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" modificat prin ORDIN Nr. 1046 din 27 august 2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei si finantelor, precizeaza la ANEXA 2 următoarele :

" INSTRUCIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala"

[...]

- rândul 1 col. 4: reprezinta valoarea totala a bazei impozabile asupra careia se aplica cota de impozit pentru determinarea obligatiei fiscale;"

Analizand pct.2.1.1 Obligatii fiscale suplimentare de plata - Impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice nerezidente, la rubrica " Baza impozabila stabilita suplimentar " din Decizia de impunere nr .../ ...04.2009, rezulta ca suma de ... lei corespunde cu baza totala de impozitare precizata in RIF dar asa cum am aratat nu corespunde cu baza de impozitare precizata in Anexa nr.5 la RIF de ... lei.

Pe de alta parte, tot in cadrul Deciziei de impunere nr... /...04.2009, la rubrica " Impozit, taxa, contributie stabilita suplimentar de plata ..." impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice, inscris in aceasta este in suma de ... lei Ron, care s-a calculat conform anexei nr.5 la baza impozabila de lei Ron si nu la suma de.... lei Ron considerata ca si baza de impozitare suplimentara in decizia de impunere.

Se retine astfel ca, pentru baza impozabila in suma de ... lei si impozitul aferent in suma de lei nu exista corespondenta intre sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala , decizia de impunere si cele inscrise in anexa nr. 5 la RIF .

Drept urmare, avand in vedere situatia de fapt prezentata, organele de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii sumei de ... lei , impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice, ceea ce impune desfiintarea in parte a pct. 2.1.1 - impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice, din Decizia de Impunere nr.../...04.2009 și Cap. III , pct. 2, din Raportul de Inspectie Fiscala - impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice cu aplicarea dispozitiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizeaza :

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ."

Referitor la veniturile incasate de persoana juridica nerezidenta "J. P. L. " din Anglia, in data de 28.10.2008 in suma de ... lei și in data de 20.09.2007, în sumă de lei, se reține ca baza impozabila și impozitul din Raportul de inspectie fiscala și din Decizia de impunere corespunde cu cea specificata in anexa nr.5.

Astfel, avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata se retine ca in ceea ce priveste impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de... lei aferent bazei impozabile in suma de ...lei, in mod corect inspectia fiscala a stabilit in sarcina petentei acest debit suplimentar .

În acelasi sens opineaza si inspectia fiscala prin adresa nr..../...07.2009 privind completarea referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei prin care se mentioneaza:

" ne mentinem punctul de vedere pentru urmatoarele sume:

- suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente aferente facturii fiscale nr.../08.2008 emisa de J. P. Limited;

- suma de lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente aferente facturii fiscale nr..../....09.2007 emisa de John Papworth Limited "

b) In ceea ce priveste impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente in suma de lei potrivit situatiei de fapt prezentate se retine ca persoana fizica nerezidenta A. F. a prestat, in 2004 si 2005, pe teritoriul Romaniei, servicii de coordonare de proiect , in baza " contractelor de colaborare coordonata si continua pe proiect ".

Pentru aceste servicii persoana fizica nerezidenta a încasat venituri prin intermediul firmei mama " SC M. S. Italia " in suma totala de ... euro, echivalent a 50.638 lei Ron, in datele 18.11.2005 , 26.04.2005, 08.11.2004 si 19.07.2004.

Aceasta este de fapt o cheltuiala a sediului permanent in Romania (o cheltuiala a petentei) si a fost transmisa acesteia de la firma mama, prin Nota de speze nr..../...12.2005.

Petenta sustine in contestatie ca impozitul stabilit prin decizia de impunere, în baza constatărilor ce se regăsesc în raportul de inspecție fiscală sunt nelegale, ele fiind stabilite cu ignorarea cadrului juridic aferent operațiunilor comerciale efectuate de către societate, iar în conformitate cu prevedrile art.117, lit. f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute de nerezidenți sunt scutite.

Asa cum am aratat anterior, la lit.a se retine ca sunt scutite de de la plata impozitului pe veniturile obtinute din România de nerezidenti, veniturile obtinute din prestarea de servicii de consultanta, asistenta tehnica si alte servicii similare în orice domeniu, **în cadrul contractelor finantate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internationale si statul român ori persoane juridice române, inclusiv autoritati publice, având garantia statului român.**

De asemenea prin organisme financiare internationale cu care statul român a încheiat acorduri de finantare se înțelege: Banca Europeana pentru Reconstructie si Dezvoltare, Banca Internationala pentru Reconstructie si Dezvoltare, cu componentele sale, Corporatia Financiara Internationala si Asociatia pentru Dezvoltare Internationala, Fondul Monetar International, Banca Europeana pentru Investitii.

Fata de aceste aspecte, se retine ca sustinerile petentei nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece:

- pe de o parte veniturile incasate de persoana fizica nerezidenta A. F. aferenta serviciilor de coordonare de proiect efectuate de acesta in baza " contractelor de colaborare coordonata si continua pe proiect " nu rezulta din prestarea de servicii în cadrul contractelor finantate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internationale si statul român ori persoane juridice, astfel incat sa fie incidente prevederile art.117, lit f.

Astfel, in perioada supusa inspectiei fiscale, petenta a desfasurat activitate de lucrari de constructii conform contractului **finantat din fonduri externe nerambursabile** reprezentand: " **Proiect ISPA ... - Construirea unei Instalatii de compostare, a unui nou depozit ecologic la Feteni si Inchiderea depozitului ecologic de la Riureni , in Ramnicu Valcea, Romania**".

- pe de alta parte, activitatile de consultanta rezultate în cadrul unor acorduri de finantare gratuita sunt scutite de la plata impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente ,acesta fiind insa reglementat de prevederile 117 , lit g din Legea 571 /2003 privind Codul Fiscal dar nu se refera la veniturile obtinute de persoane fizice ci de cele obtinute de persoanele juridice, astfel:

" Art. 117 - Scutiri de la impozitul prevazut în prezentul capitol [...]

g) veniturile persoanelor juridice straine care desfasoara în România activitati de consultanta în cadrul unor acorduri de finantare gratuita, încheiate de Guvernul României/autoritati publice cu alte guverne/autoritati publice sau organizatii internationale guvernamentale sau neguvernamentale;"

In concluzie intrucat petenta a inregistrat cheltuieli cu serviciile prestate de persoana fizica nerezidenta A. F., in suma de ... lei, aferente unor contracte de colaborare incheiate cu acesta, fara inasa a retine si vira impozitul aferent acestora , potrivit art. 115, alin 1 din Codul fiscal acestea reprezinta venituri impozabile in Romania, rezulta ca in mod corect oragnele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina SC M. SRL Italia Sucursala Rm. Valcea debit suplimentar in suma de ... lei reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor - persoane fizice.

E. In ceea ce priveste accesoriile in suma de ... lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesoriile in suma de ... lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor fizice nerezidente.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala, pentru debitul suplimentar reprezentind impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.115, art.120, art.116, si art.121 (pentru anul 2005), art.116 (pentru anul 2006 si patial 2007), respectiv art.119 si 120 (din octombrie 2007 pana la zi) din din OG 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea pentru debitul suplimentar reprezentind impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente s-au calculat majorari de intirziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.115, art.120, art.116, si art.121 (pentru anul 2005), art.116 (pentru anul 2006 si patial 2007), respectiv art.119 si 120 (din octombrie 2007 pana la zi) din din OG 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În consecință, întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior la lit.a s-a reținut ca legal datorat de petenta debitul suplimentar în sumă de lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, pe cale de consecință se reține

că aceasta datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință asupra acestora.

De asemenea potrivit celor prezentate tot la lit.a, debitul suplimentar în suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente este incert, urmând a fi reanalizat, pe cale de consecință, și accesoriile aferente acestuia în sumă de ... lei, urmează să fie reanalizate odată cu acesta .

Întrucât potrivit considerentelor prezentate anterior la lit.b debitul suplimentar în suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente este legal datorat de petenta pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente debitului care le-a generat, urmând ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință asupra acestora.

F) Referitor la dispoziția de măsuri nr... din04.2009

În fapt, în data de 11.05.2009 sub nr... și ulterior, în data de 25.06.2009 sub nr..., SC M. S SRL Italia, formulează contestație împotriva Dispoziției de măsuri nr... din data de ...04.2009, dispoziție întocmită cu ocazia verificării efectuate la operatorul economic și finalizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr... încheiat la data de04.2009 și a Deciziei de impunere nr... din ...04.2009.

În drept, art. 209 alin.1 lit a și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările ulterioare prevede :

" (1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal.

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ".

Așa cum reiese din dispozițiile art. 209 din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit o competență de soluționare a contestațiilor în cadrul aceleiași direcții a finanțelor publice teritoriale, diferită, în funcție de natura actului administrativ fiscal atacat.

În situația în care acest act este o decizie de impunere, un act asimilat acesteia așa cum apare definit la art. 86 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, sau un titlu de creanță vamală, competența de soluționare aparține unor organe special constituite la nivelul direcției teritoriale, așa cum apar definite la art. 209 alin. 1 lit.a din același act normativ.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor anterior menționate, legiuitorul a stabilit că este competent să soluționeze contestația formulată împotriva acestuia, însuși organul fiscal care l-a emis, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea .

Pct. 5.2 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează :

"Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, rep.

notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Așa fiind, întrucât obiectul contestației la acest capăt de cerere îl reprezintă Dispoziția de măsuri nr... din data de ...04.2009, ce intră în categoria altor acte administrative fiscale, organele fiscale emitente ale acestora, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Valcea, au competența materială conferită prin lege, de a se investi cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei nu au fost stabilite obligații suplimentare prin dispozițiile de masuri din data de04.2009, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Activității de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Valcea spre a se pronunța asupra acesteia.

În drept, pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de OMF nr.519/2005 :

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia."

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 , art.216 alin.(1) si (3), art.213, alin (1) si (5) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulata de **SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea** ca neintemeiată pentru suma de ... lei ron din care : ... lei ron impozit pe profit, ... lei accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei taxă pe valoarea adăugată, ... lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoanelor juridice , ... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice, ... lei impozit veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice și ... lei accesorii aferente impozit veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane fizice .

Art.2 Admiterea contestației formulate de **SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea** ca întemeiată pentru suma de.... lei taxă pe valoarea adăugată .

Art.3 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr.../...04.2009 , CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoanelor juridice și accesorii aferente și CAP III, pct.2 - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoanelor juridice și accesorii aferente , din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de04.2009 pentru suma totală de ... lei și refacerea acestora și refacerea acestora potrivit potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

Art.4 Declinarea competenței de soluționare a contestației formulate de **SC M. S. SRL Italia-Sucursala Rm.Vâlcea** împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de ... lei și a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție

fiscală nr.... din ...04.2009, prezentate în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...04.2009, Activității de inspecție fiscală Vâlcea .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR COORDONATOR,