



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. __219__ / __03.08.2010
privind soluționarea contestației formulată de
SC X SRL din X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906659/10.02.2010

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X – Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr.X/10.02.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.906659/10.02.2010, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L. din localitatea X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/2009, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X / 29 decembrie 2009 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului X, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de **X lei**, din care:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Societatea contestă de asemenea Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale înregistrată în perioada 01.01.- 30.09.2009 cu suma de **X lei**.

De asemenea societatea solicita restituirea sumei de **X lei** reprezentand impozit pe profit achitat suplimentar potrivit evidentei contabile si evidentei fiscale.

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr. X/2009, respectiv 04.01.2010, potrivit confirmarii de primire a adresei de înaintare nr. X/2009, anexata în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestatiei la D.G.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv 03.02.2010, asa cum rezulta din ștampila registraturii acestei institutii aplicata pe originalul contestatiei.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevazute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SA X invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei si majorările de întârziere aferente in suma de X lei:

Societatea comercială contestă stabilirea de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de X lei, din care X lei pentru exercițiul financiar al anului 2007, iar X lei pentru exercițiul financiar al anului 2008, motivând astfel:

a.1) – Organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile, întrucât nu sunt abilitate să modifice clauzele și modul de executare al contractelor comerciale încheiate de **S.C. X S.R.L.** cu partenerii săi de afaceri.

Conform dispozițiilor legale în materie, respectiv Codul civil, societatea comercială contestatoare susține că aceste contracte reprezintă legea părților, iar faptul că nu au fost executate întocmai clauzele contractuale nu echivalează cu prejudicierea bugetului general consolidat al statului.

În susținerea cauzei, sunt invocate prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (2) lit. d) și lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea sustinand ca sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si cheltuielile de reclama si publicitate, precum si cheltuielile pentru marketing si studiul pietei.

În baza acestor prevederi, societatea comercială apreciază că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă totală de **X lei**, înregistrate în contabilitate în anul 2007 în *contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”* (X lei) și în *contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”* (X lei).

Societatea considera că aceste cheltuieli sunt deductibile fiind înregistrate în baza contractelor încheiate cu S.C. X X S.R.L. și S.C. X S.R.L. în baza cărora s-au emis facturile fiscale nr.8/20.06.2007 și nr.X/24.06.2007.

Astfel, conform Contractului de vânzare–cumpărare nr. 1978/31 mai 2007 încheiat cu S.C. X X S.A. și Contractului de vânzare–cumpărare nr. 278X/20 decembrie 2007 încheiat cu S.C. X X S.R.L., societatea contestatoare arată faptul că a emis facturi fiscale pentru vânzarea terenurilor, generând venituri impozabile, respectiv impozit pe profit și TVA colectată, obligații fiscale pe care le-a declarat și achitat integral la bugetul de stat.

S.C. X S.R.L. își exprimă și dezacordul față de interpretarea organelor de inspecție fiscală prin care s-a stabilit că nu s-au produs efecte benefice din punct de vedere economic în urma derulării acestor contracte, întrucât activitatea desfășurată de societatea comercială nu a fost una investitională, ci una de valorificare a terenurilor prin vânzare. Legat de acest aspect, în contestație se consemnează că, deși în timpul inspecției fiscale pe lângă contractele de vânzare–cumpărare, au fost puse la dispoziția organelor de control și proiectele pentru locațiile respective și materialele publicitare de promovare, nu s-a ținut cont de aceste documente justificative.

Mai mult, factura fiscală nr.x/20.06.2007 emisă de SC X X SRL, reprezintă contravaloarea serviciilor de reclama și publicitate în suma de X lei.

De asemenea, societatea contestatoare arată faptul că prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/31.05.2007 încheiat cu SC X X SA, a transmis societății cumpărătoare *“toate drepturile și obligațiile ce vor decurge din autorizația de construcție [...] precum și toate avizele, aprobările și certificatele de urbanism [...].”*

Cu toate că, societatea susține *“toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri”*, la finalul pct. I.1. din contestație (pag. 7), societatea comercială recunoaște nedeductibilitatea pentru anul 2007 a unor cheltuieli în sumă de X lei, dar în final se contestă integral impozitul pe profit suplimentar stabilit pentru acest an, respectiv **X lei** (X lei + X lei = X lei x 16%), precum și majorările de întârziere aferente acestuia.

a.2) În ceea ce privește anul financiar 2008, societatea comercială susține în contestație că cele consemnate în raportul de inspecție fiscală nu sunt

conforme cu realitatea, întrucât actele puse la dispoziția organelor de control au fost ignorate.

Astfel, se arată că pentru cheltuielile în sumă de X lei stabilite la control ca nedeductibile fiscal, contestatoarea are încheiat cu S.C. X S.R.L. din Republica X un contract de prestări servicii de transport aerian în bază căruia s-a emis factura nr. X/31 iulie 2008.

De asemenea, se arată că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activităților desfășurate de **S.C. X S.R.L.**, considerându-se că au fost aplicate corect prevederile Codului fiscal în ceea ce privește deductibilitatea lor fiscală, respectiv serviciile de transport aerian au fost prestate cu ocazia întâlnirilor administratorului cu asociații în vederea prezentării activității desfășurate în semestrul I al anului 2008 și stabilirea deciziilor în ceea ce privește strategia viitoare a societății comerciale. Drept urmare se contestă impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei (X lei x 16%).

Considerând că nu datorează impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de **X lei** (X lei pentru anul 2007 + X lei pentru anul 2008), societatea contestă integral și majorările de întârziere aferente în sumă totală de **X lei** calculate la inspecția fiscală din 28 decembrie 2009.

a.3) În ceea ce privește anul financiar 2009, societatea comercială susține în contestație că organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile, neavând calitatea de a interveni între parteneri în ceea ce privește clauzele contractuale încheiate între **SC X SRL** și X SRL- Republica X.

Societatea contestatoare menționează faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat trunchiat prevederile legale și nu au ținut cont de contextul economic al tranzacțiilor.

În baza Contractului de prestări servicii de transport aerian încheiat cu SC X SRL- Republica X, societatea contestatoare consideră deductibile cheltuielile cu parcare avionului care a desfășurat zboruri în interesul societății.

În justificarea cheltuielilor în suma de X stabilite eronat de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile, societatea contestatoare prezintă copie după caietul de zbor aferent perioadei 01.01.2009-30.06.2009.

În consecință, societatea contestatoare solicită anularea constatărilor legate de diminuarea pierderii fiscale cu suma de **X lei** aferente anului 2009 și recunoaște diminuarea pierderii fiscale pe anul 2009 cu suma de **X lei**, ca fiind corect stabilită de organele de inspecție fiscală.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în suma de X lei:

S.C. X S.R.L. consideră nelegale și netemeinice constatările organelor de control pentru următoarele motive:

În susținerea cauzei sunt invocate prevederile art.126 alin.(9), art.145 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi pe care societatea comercială susține că le-a aplicat corect pentru următoarele situații:

- TVA în suma de X lei este aferentă prestațiilor de servicii de natură publicității și consultanței imobiliare facturate de SC X X X și SC X SRL X, prestații în suma de X lei pentru care s-a aplicat taxarea inversă;

- TVA în suma de X lei este aferentă prestațiilor de servicii de natură închirierii aeromobil facturate de SC X SRL, factura fiscală nr.X/31.07.2008 și factura fiscală nr.X/12.11.2008 pentru care s-a aplicat taxarea inversă;

- TVA în suma de X lei este aferentă serviciilor de parcare în hangar a aeronavei T7VIG X pentru perioada ianuarie-iunie 2009.

De asemenea, întrucât organele de inspecție fiscală nu au recunoscut cheltuielile cu prestațiile de servicii externe ca fiind efectuate în folosul activității firmei, **S.C. X S.R.L.** nu înțelege logica după care societatea comercială trebuie obligată la plata TVA.

Mai mult, societatea contestatoare menționează faptul că organele de inspecție fiscală fac confuzie între operațiunile taxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată și veniturile impozabile din punctul de vedere al impozitului pe profit.

Pentru aceste considerente, se contestă suma de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, precum și majorările de întârziere aferente în sumă de **X lei** calculate de organele de inspecție fiscală.

c) Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei:

S.C. X S.R.L. consideră nelegală și netemeinică încadrarea serviciilor prestate de SC X S.R.L. din Republica X în prevederile art. 115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal, întrucât aceste servicii fac parte, conform contractului încheiat între cele două societăți comerciale în care se precizează expres *“prestare de servicii de transport aerian”*, în categoria celor excluse de la impozitare, deoarece a fost efectuat transport internațional și nu transport pe teritoriul României.

Societatea contestatoare menționează faptul că *“din studierea caietului de zbor avem de a face cu un transport internațional, și nu cu un transport efectuat pe teritoriul României.”*

Pentru aceste considerente, se contestă suma de X lei reprezentand impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, precum și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.

d) societatea contestatoare solicita restituirea sumei de X lei reprezentand impozitul pe profit achitata suplimentar potrivit evidentei contabile și evidentei fiscale reflectata în fisa pe platitor (X lei -X lei -X lei)

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. X/29.12.2009, contestata, organele de inspectie fiscala din cadrul Directia Generala a Finantelor Publice a judetului X - Activitatea de inspectie fiscala au stabilit debite suplimentare în baza urmatoarelor constatari din Raportul de inspectie fiscala nr. X/29.12.2009:

Inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidentiere și declarare a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către **S.C. X S.R.L.** din X, judetul X, pentru perioada 01 septembrie 2006 – 30 septembrie 2009, printre care și cele reprezentate de impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata și impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenți.

S.C. X S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul X, judetul X, este înregistrata la Oficiul Registrului Comertului X sub nr. X și are codul unic de înregistrare X cu atribut fiscal X

Obiectul principal de activitate este "*Activitati ale holdingurilor*" – cod CAEN 6420.

În perioada supusa inspectiei fiscale activitatea societatii comerciale a constat în tranzactii imobiliare (achizitii de terenuri și cladiri de la persoane fizice și juridice și vânzarea acestora), lucrari de consolidare și amenajare cladiri, achizitii de marfuri și vânzarea acestora etc.

a) În ceea ce privește impozitul pe profit:

a.1) – pentru anul **2007**, s-a stabilit un profit impozabil de X lei, mai mare cu X lei decât cel determinat de societatea comerciala, aceasta diferenta prezentându-se în structura astfel:

– **X lei** cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control pentru trimestrul II 2007, înregistrate în evidenta contabila în contul 623 "*Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate*" (X lei) și în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" (X lei).

Cheltuielile înregistrate au avut la bază factura nr. X/20 iunie 2007 (X lei) emisă de S.C. X X S.R.L. X și factura nr. X/24 iunie 2007 (X lei) emisă de S.C. X S.R.L. X, ce au avut ca obiect prestări de servicii de natura promovării

comerciale și consultanță imobiliară, conform contractelor încheiate de **S.C. X S.R.L.** cu aceste societăți comerciale în data de 01 aprilie 2007, respectiv 01 mai 2007.

Obiectul contractului din 01 aprilie 2007 încheiat cu S.C. X X S.R.L. X consta în: *“exploatarea terenului și locuințelor fabricate prin intermediul studiului de proiectare arhitecturală, atragerea de potențiali Investitori și de asemenea clienți finali pentru unitățile individuale”*.

Obiectul contractului din 01 mai 2007 încheiat cu S.C. X S.R.L. X consta în: *“consultanță imobiliară în vederea demarării de proiecte de Xiții”*.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste contracte nu aveau cum, și nici nu au produs efecte economice benefice, întrucât **S.C. X S.R.L.** nu a desfășurat niciun fel de activitate Investitionala în perioada în care s-au înregistrat cheltuielile, ci numai cea de vânzare a terenurilor din patrimoniul său.

În acest sens, sunt prezentate analitic tranzacțiile imobiliare privind:

– vânzarea ca atare (fără niciun fel de Xiții) la data de 31 mai 2007 către S.C. X X S.A. a terenurilor în suprafață totală de 8.240 m², cesionate de către S.C. X S.A. către S.C. X S.R.L. la data de 05 decembrie 2006;

– vânzarea ca atare (fără niciun fel de Xiții) la data de 20 decembrie 2007 către S.C. X V.G.F. X S.R.L. a terenului în suprafață de 1.500 m² situat în comuna X, județul X, achiziționat de la o persoană fizică la data de 08 decembrie 2006.

Întrucât societatea comercială, în afară de contracte și facturi, nu a prezentat la inspecția fiscală documente justificative suplimentare pentru susținerea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți și de protocol, reclamă și publicitate, în sumă totală de X lei, înregistrate în anul 2007, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 4X/2004, această sumă a fost considerată nedeductibilă fiscal la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2007.

– **X lei** cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar la control pentru trimestrul IV 2007, conform prevederilor art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Codul fiscal. Aceste cheltuieli reprezintă taxe transport avion înregistrate în contabilitate în trimestrul II 2007, luate în calcul de societatea comercială ca nedeductibile fiscal în trimestrele II și III, dar omise de la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2007.

Astfel, majorarea profitului impozabil aferent anului 2007 cu suma totală de X lei (X lei + X lei) a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de X lei (X lei x 16%).

a.2) – pentru anul 2008, s-a stabilit un profit impozabil de 407.990 lei, mai mare cu X lei decât cel determinat de societatea comerciala.

S-a constatat că în luna iulie 2008, societatea comercială a înregistrat în contul contabil 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*” suma de X lei, în baza facturii nr. X/31 iulie 2008 emisă de S.C. X S.R.L. din Republica X pentru închirierea unui avion tip “Citation 510 X”.

Întrucât în timpul inspecției fiscale, societatea comercială nu a făcut dovada că aceste servicii erau necesare activității desfășurate, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 4X/2004, cheltuielile în sumă de X lei au fost considerate nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2008, rezultând un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de X lei (X lei x 16%).

Organele de inspecție fiscală menționează în raportul de inspecție fiscală că, în trimestrul IV 2008, cheltuielile de același fel în sumă de X lei, facturate de același furnizor – conform facturii nr. X/12 noiembrie 2008, au fost considerate ca nedeductibile fiscal de **S.C. X S.R.L.** la stabilirea profitului impozabil.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă totală de **X lei** (X lei/an 2007 + X lei/an 2008) au fost calculate majorări de întârziere aferente în sumă totală de **X lei**.

a.3) – pentru perioada **01.01.2009-30.09.2009**, s-a stabilit o pierdere fiscală de X lei, mai mica cu **X lei** decât cea determinată de societatea comerciala.

S-a constatat că în perioada ianuarie-iunie 2009, societatea comercială a înregistrat servicii facturate de Scoala Superioara de Aviatie Civila X în suma de **X lei**, reprezentand servicii parcare în hangar a avionului tip “Cessna C172 X”.

Prestarile de servicii de natura lucrarilor de constructii facturate de SC X SRL în suma de **X lei** au fost înregistrate eronat în contul de cheltuieli X lei – fiind dubla înregistrare în luna februarie 2009.

Întrucât la inspecția fiscală, societatea comercială nu a făcut dovada că aceste servicii erau necesare activității desfășurate și au fost efectuate înregistrări duble în luna februarie 2009, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) și alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele metodologice

aprobate prin H.G. nr. 4X/2004, cheltuielile în sumă de X lei au fost considerate nedeductibile fiscal, suma cu care s-a diminuat pierderea fiscală pe anul 2009.

a.4) - ca urmarea inspecției fiscale a rezultat un impozit achitat suplimentar ca urmarea evidentei fiscale și evidentei contabile în suma de **X lei** (X lei impozit achitat suplimentar pentru anul 2008 – X lei impozit minim 01.05.2009-30.09.2009).

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în suma de **X lei** (anexa nr.14). La stabilirea majorărilor de întârziere s-a avut în vedere și impozitul pe profit achitat suplimentar în suma de X lei.

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

Pentru perioada verificată, respectiv 01 septembrie 2006 – 30 septembrie 2009, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de X lei, fapt ce a generat TVA de plată suplimentară în același quantum și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei.

Motivele care au determinat măsura anulării dreptului de deducere a TVA în sumă totală de X lei, sunt:

– X lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de publicitate și consultanță imobiliară facturate de S.C. XI X S.R.L. X (factura nr. X/20 iunie 2007) și de S.C. X S.R.L. X (factura nr. X/24 iunie 2007), prestări de servicii externe în valoare totală de X lei, pentru care societatea comercială a aplicat taxarea inversă, înregistrând suma de X lei în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

– X lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de închiriere avion tip "Citation 510 X" facturate de S.C. X S.R.L. din Republica X (facturile nr. X/31 iulie 2008 și nr. X/12 noiembrie 2008) prestări de servicii externe în valoare totală de X lei, pentru care societatea comercială a aplicat taxarea inversă, înregistrând suma de X lei în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Inspecția fiscală a constatat, așa cum rezultă de altfel din cele prezentate și la punctul anterior privind impozitul pe profit, că societatea comercială nu a justificat necesitatea serviciilor prestate de cele trei firme furnizoare pentru specificul activităților efectiv desfășurate de S.C. X S.R.L., respectiv că aceste servicii au fost achiziționate în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

– X lei reprezintă TVA aferentă serviciilor de parcare în hangar a unui avion tip "Cessna C172 X" (înmatriculat T 7 VIG – X), servicii facturate în perioada

ianuarie – iunie 2009 de Școala Superioară de Aviație Civilă X, pentru care la inspecția fiscală societatea comercială contestatoare nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor, respectiv că aceste servicii au fost achiziționate în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Aferent diferenței suplimentare de TVA stabilită la inspecția fiscală au fost calculate și majorări de întârziere, până la data de 25 noiembrie 2009, în suma de X lei.

c) În ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți s-a constatat că în lunile iulie și noiembrie 2008 **S.C. X S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu serviciile de închiriere a unui avion tip "Citation 510 X" facturate de S.C. X S.R.L. din Republica X – persoană juridică nerezidentă (facturile nr. X/31 iulie 2008 și nr. X/12 noiembrie 2008), în valoare totală de X euro (X lei).

Societatea comercială a plătit aceste facturi prin X S.A., astfel:

- X euro cu dispoziția de plată externă din 05 august 2008;
- X euro cu dispoziția de plată externă din 13 noiembrie 2008.

În conformitate cu prevederile art. 115 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal, veniturile din servicii prestate în România de nerezidenți intră în sfera de aplicare a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Întrucât s-a constatat faptul ca societatea comerciala contestatoare a efectuat platile la extern fara a calcula, retine si varsa la bugetul statului impozitul datorat, conform prevederilor art. 116 alin. (1) din Codul fiscal, la control s-a procedat la stabilirea venitului brut obtinut de persoana juridica nerezidenta, respectiv X euro (X euro : 84%) echivalentul a X lei si la calculul impozitului datorat – conform prevederilor art. 116 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, respectiv X lei (X lei x 16%).

Referitor la aplicarea prevederilor art. 118 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca România nu are încheiata conventie de evitare a dublei impuneri cu Republica X.

Totodata, pentru nevirarea la termenele scadente a acestui impozit, au fost calculate majorari de întârziere in suma de X lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

a) Referitor la solicitarea contestatoarei privind restituirea sumei de X lei, reprezentand impozit pe profit achitat suplimentar:

cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se poate Xicu solutionarea capatului de cerere din contestatie privind restituirea sumei de X lei reprezentand impozit pe profit achitat suplimentar potrivit evidentei contabile si evidentei fiscale.

In fapt, urmare inspectiei fiscale efectuate pentru perioada 01.09.2006-30.09.2009 s-a constatat prin Raportul de inspectie fiscala nr.X/29.12.2009 impozit pe profit achitat suplimentar potrivit evidentei contabile si evidentei fiscale reflectata in fisa pe platitor in suma de **X lei** (X lei impozit pe profit achitata suplimentar pentru anul 2008 – X lei impozit minim 01.05.2009-30.09.2009).

In cuprinsul contestatiei societatea solicita *“restituirea sumei de X lei reprezentand impozit pe profit achitat suplimentar potrivit evidentei contabile si evidentei fiscale reflectata in fisa pe platitor (X lei - X lei - X lei)”*.

In drept, restituirea sumelor de la bugetul statului se face in conditiile prevazute de art.117 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la momentul inregistrarii cererii unde se prevede :

“ Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:

- a) *cele plătite fără existența unui titlu de creanță;*
- b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;**
- c) *cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;*
- d) *cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;*
- e) *cele de rambursat de la bugetul de stat;*
- f) *cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;*
- g) *cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 170;*
- h) *cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite.”*

coroborat cu prevederile O.M.F.P. nr. 1899/2005 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal:

“2. Restituirea se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal căruia îi

revine competența de administrare a creanțelor bugetare, potrivit prevederilor art. 33 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, denumit în continuare organul fiscal competent.

3.(2) Cererea de restituire va fi însoțită de copii de pe documentele din care rezultă că suma a fost plătită la buget pentru sumele plătite fără existența unui titlu de creanță, precum și de copii legalizate de pe hotărârile definitive și irevocabile sau de pe decizii ale organelor jurisdicționale sau administrative, după caz, pentru sumele stabilite prin acestea.”

4. (1) După primirea cererii de restituire organul fiscal competent va efectua verificarea acesteia, a documentației anexate și a datelor din evidența pe plătitori.[...]

5. În cazul în care, după primirea documentației complete înaintate de contribuabil și verificarea datelor din evidența pe plătitori, organul fiscal competent constată existența unor obligații fiscale restante ale contribuabilului care a depus cerere de restituire, sumele solicitate se vor restitui numai după efectuarea compensării acestor obligații bugetare restante.

6. (1) În cazul în care suma de restituit este mai mare decât suma reprezentând obligațiile fiscale restante ale contribuabilului, organul fiscal competent va efectua compensarea până la concurența acestor obligații fiscale, iar diferența rezultată o va restitui acestuia.

(2) Pentru restituirea diferenței de sumă rămasă după efectuarea compensării, în condițiile legii, organul fiscal competent va întocmi în 3 exemplare decizia de restituire, conform modelului prezentat în anexa care face parte integrantă din prezenta procedură. Decizia de restituire se aprobă de conducătorul unității fiscale.

(3) În baza deciziei de restituire aprobate, organul fiscal competent va întocmi în 3 exemplare nota de restituire.

(4) Documentele prevăzute la alin. (3) se transmit de îndată, pe bază de borderou, unității de trezorerie și contabilitate publică, în vederea operării restituirii în conturile bugetare corespunzătoare.

(5) Unitatea de trezorerie și contabilitate publică efectuează restituirea, înscrie pe cele 3 exemplare ale notei de restituire data la care s-a efectuat această operațiune și își reține un exemplar, restituind organului fiscal competent celelalte două exemplare.

Potrivit art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru

regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului X, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului X, după caz, competentă conform art.36 alin.(3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

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

În acest sens Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/20036 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare fiscală nr.519/2005 prevăd următoarele:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, **sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.**[...]

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Potrivit dispozițiilor legale citate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu se poate investi decât cu soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale

prevazute de lege, respectiv decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere.

Prin urmare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate investi cu solutionarea capatului de cerere din contestatie privind restituirea sumei de X lei reprezentand impozit pe profit achitat suplimentar potrivit evidentei contabile si evidentei fiscale, intrucat nu intra in competenta sa de solutionare, fiind aplicabile prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

Daca contestatarul considera ca se incadreaza in prevederile art.117 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, va depune o cerere in acest sens la organele fiscale competente potrivit prevederilor legale mentionate anterior.

b). Referitor la măsura diminuării pierderii fiscale pentru anul 2009 aferentă cheltuielilor efectuate în această perioadă în sumă de X lei stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/29.12.2009, cauza supusă solutionării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra diminuării pierderii fiscale in suma de X lei stabilita de organele de inspectie fiscală.

În fapt, SC X SRL a inregistrat in evidentele contabile in perioada 01.01.2009-30.09.2009 cheltuieli deductibile in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala aferenta perioadei 01.01.2009-30.06.2009 cu suma de X lei, astfel:

- X lei reprezentand cheltuieli aferente serviciului de parcare in hangar a avionului tip "Cessna C172 X" pentru care societatea nu a dovedit necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate;

- X lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de catre echipa de control pentru servicii de natura lucrarilor de constructii facturate de SC X SRL, in contabilitatea societatii in luna februarie 2009 inregistrarea fiind dublata.

Prin contestație societatea solicita "*anularea constatarilor legate de diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2009 cu suma de X lei*".

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o

cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.2 din același act normativ:

“Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...]”

Totodata la art. 209 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului X, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului X, după caz, competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Intrucat masurile stabilite in sarcina **SC S.C. X S.R.L.** prin Dispozitia de masuri din data de 29.12.2009 vizeaza *diminuarea pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei*, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta structurii specializate din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice unde are domiciliul fiscal, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, potrivit art.209 alin.1 lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Tinand cont de faptul ca se contesta doua acte administrative fiscale diferite, respectiv Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.X/29.12.2009 si Dispozitia privind diminuarea pierderii fiscale din data de 29.12.2009, nu poate fi stabilita o alta competenta de solutionare decat cea care rezulta din contestarea fiecarui act administrativ fiscal luat individual.

Prin urmare pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Directiei Generale a Finantelor Publice X – Activitatea de Inspectie Fiscala in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

c) Impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în suma de X lei:

c.1.) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este Investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de natura promovarii comerciale, consultanta imobiliara si transport in conditiile in care societatea X SRL nu probeaza cu documente realitatea efectuarii unor astfel de servicii.

In fapt, in luna iunie 2007 **SC X S.R.L.** a inregistrat la calculul profitului impozabil cheltuieli deductibile aferente facturi fiscale nr.X/20 iunie 2007 in valoare de **X lei** (X euro) emisă de S.C. XI X S.R.L. X și factura nr.X/24 iunie 2007 in suma de **X lei** (X euro) emisă de S.C. X S.R.L. X, reprezentand prestări de servicii de natura promovării comerciale și consultanță imobiliară, conform contractelor încheiate de **S.C. X S.R.L.** cu aceste societăți comerciale în data de 01 aprilie 2007, respectiv 01 mai 2007.

Suma totala de **X lei** a fost înregistrata de societatea contestatoare în contul 623 "*Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*" (X lei) și în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" (X lei).

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în suma de X lei în baza art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și ale pct.48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.4X/2004, pe considerentul că aceste cheltuieli nu au produs efecte economice benefice și **S.C. X S.R.L.** nu a desfășurat niciun fel de activitate investitională în perioada în care s-au înregistrat cheltuielile, ci numai cea de vânzare a terenurilor din patrimoniul său fără niciun fel de Investiții.

De asemenea, suma de **X lei** a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuielile nedeductibile fiscal pentru trimestrul IV 2007, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât aceste cheltuieli reprezentând taxe transport avion au fost înregistrate în contabilitate în trimestrul II 2007 și au fost considerate ca nedeductibile fiscal în trimestrele II și III 2007, dar au fost omise de la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2007.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“(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.”*

De asemenea, art.21 alin.1 și 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(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) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] m) cheltuielile cu serviciile de X, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborat cu prevederile pct.48 din HG nr.4X/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de X, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

– serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege;

– justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

– contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate. [...]”

Conditii care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile prestate sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, **contribuabilul avand obligatia sa probeze cu documente necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate.**

Din analiza celor doua contracte incheiate in anul 2007 de **S.C. X S.R.L.** se retin urmatoarele:

- contractul incheiat cu societatea Xna S.C. XI X S.R.L. X (datat 01 aprilie 2007) prezinta ca si obiective:

1. desfasurarea in X de activitati de promovare si dezvoltare imobiliara,
2. exploatarea terenului și locuințelor fabricate prin intermediul studiului de proiectare arhitecturală finalizata prin dezvoltarea totala a indicatorilor permisi,
3. atragerea de potențiali Investitori și de asemenea clienți finali pentru unitățile individuale,

iar promovarea se va efectua prin „simulari de proiectare adecvate pentru cladirile ce urmeaza a fi proiectate, simulari de calcule pentru cladirile care urmeaza sa fie proiectate”, si

- contractul incheiat cu S.C. X S.R.L. X (datat 01 mai 2007) prezinta ca si obiectiv “consultanță imobiliară în vederea demarării de proiecte de Xiții”.

În baza acestor contracte, furnizorii externi au emis în luna iunie 2007 facturi, pe care **S.C. X S.R.L.** le-a înregistrat în contabilitate drept *cheltuieli de protocol, reclama si publicitate* – cont 623 (X lei) și *cheltuieli cu serviciile prestate de terti* – cont 628 (X lei).

Din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala s-a constatat ca in anul 2007, **S.C. X S.R.L.** nu a efectuat Investitii în construirea ansamblurilor de locuinte, limitându-se strict la vânzarea ca atare a terenurilor achizitionate de la diverse persoane, iar cheltuielile în suma totala de X lei (X lei + X lei) înregistrate

în baza facturilor emise de cele doua firme italiene nu pot fi deductibile fiscal, întrucât nu au fost efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, **S.C. X S.R.L.** neputând justifica necesitatea efectuării lor în scopul activității efectiv desfășurate, respectiv cea de cumpărare și revânzare ca atare a unor terenuri.

În susținerea cauzei societatea comercială contestatoare invocă prevederile art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, în sensul că a realizat venituri impozabile din vânzarea terenurilor care i-au permis deducerea cheltuielilor în suma de X lei, în baza prevederilor art. 21 alin. (2) lit. d) și i) din Codul fiscal, respectiv efectuarea de cheltuieli de reclama și publicitate, cheltuieli de marketing, studiul pieței și promovare efectuate în scopul realizării de venituri.

În baza acestor prevederi legale, societatea comercială apreciază că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că fiind nedeductibile cheltuielile aferente contractelor încheiate cu S.C. X X S.R.L. X și S.C. X S.R.L. X în valoare de X lei, întrucât sunt aferente unor venituri impozabile, având în vedere că terenurile respective au fost valorificate prin vânzare către S.C. X X S.A. și către S.C. X X S.R.L..

În contestație, **S.C. X S.R.L.** mai arată și faptul că prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/31 mai 2007 încheiat cu S.C. X X S.A. și-a asumat obligația de a transmite societății comerciale cumpărătoare *“toate drepturile și obligațiile ce vor decurge din autorizația de construcție ce urmează a-mi fi eliberată de către Primăria Orașului X, Județul X, precum și toate avizele, aprobările și certificatele de urbanism ce vor fi obținute de către subscrisa societate vânzătoare referitoare la imobilele ce fac obiectul prezentului contract de vânzare cumpărare”*.

În consecință, pentru îndeplinirea acestei obligații, societatea contestatoare susține că era necesară prezentarea proiectului pentru obținerea autorizației de construcție, respectiv a proiectului de arhitectură, a proiectului de rezistență etc., precum și a tuturor avizelor și certificatelor necesare, demersuri pe care **S.C. X S.R.L.** afirmă că le-a demarat la momentul vânzării terenului pe baza proiectelor întocmite de S.C. XI X S.R.L. X și S.C. X S.R.L. X, anexând la dosarul contestației copiile a 48 de schițe și planuri ale unor ansambluri de locuințe ce s-ar putea construi pe terenurile vândute.

Având în vedere constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală rezultă că, în mod eronat **S.C. X S.R.L.** consideră cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și cheltuielile de marketing, studiul pieții etc, reglementate de prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (2) lit. d) și lit. i) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind deductibile fiscal indiferent de scopul în care au fost înregistrate, întrucât:

– veniturile înregistrate de societatea contestatoare din vânzarea terenurilor nu au fost obținute ca urmare a efectuării acestor cheltuieli de natura reclamei, publicității, marketingului. Un argument în acest sens este faptul că antecontractele de vânzare cumpărare pentru cele două terenuri au fost întocmite anterior (12 decembrie 2006 și 16 martie 2007) încheierii contractelor de prestări servicii cu cele două firme din X (1 aprilie 2007 și 1 mai 2007), deci cumpărătorii nu au fost convinși să achiziționeze terenurile ca urmare a reclamei, publicității, marketingului, studiilor de piață, realizate de prestatorii din X.

– sustinerile societatii sunt contradictorii in sensul ca pe de o parte aceasta sustine că suma totală de X lei reprezintă cheltuieli cu reclama, publicitatea, marketingul, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, însă, în același timp, depune anexat contestației un număr de 48 de schițe și proiecte ale unor ansambluri de locuințe, pe care le-ar fi întocmit firmele din X, S.C. XI X S.R.L. X și S.C. X S.R.L. X, afirmând că, împreună cu contractele de vânzare cumpărare și materialele publicitare de promovare reprezintă documente justificative pentru deductibilitatea fiscală a cheltuielilor susmenționate, considerate în acest caz cheltuieli de proiectare aferente obținerii autorizațiilor de construcție.

Din analiza contractelor încheiate de S.C. X S.R.L. cu firmele din X mentionate in facturile fiscale emise in suma totala de X lei, se retine ca acestea sunt servicii *de promovare si dezvoltare imobiliara efectuate in X si Franta*, conform pct.3 din contract, denumit *Promovare*.

Referindu-ne la natura serviciilor înscrise în contractele susmenționate, respectiv servicii *de promovare si dezvoltare imobiliara*, servicii care au condus la înregistrarea în evidența contabilă a **S.C. X S.R.L.** a cheltuielilor în sumă de X lei, se retine faptul ca aceste cheltuieli nu s-au materializat în venituri impozabile realizate dintr-o activitate Investitionala de construire a unor imobile urmată de vânzarea sau închirierea acestora.

Activitatea efectiv desfășurată de **S.C. X S.R.L.** în perioada în care a înregistrat aceste cheltuieli a constat numai în activitatea de achiziție a unor terenuri urmată de revânzarea ca atare a acestora, activitate care nu justifica serviciile în sumă de X lei înregistrate de **S.C. X S.R.L.**.

Din analiza documentelor justificative considerate de contestatoare ca relevante în cauza, respectiv 48 de schițe și planuri anexate la contestație, nu rezultă că acestea au fost realizate pentru **S.C. X S.R.L.** de vreuna din cele două firme italiene, întrucât sunt nepersonalizate, nesemnate și nedatate.

În plus, conform Antecontractului nr.1X/12 decembrie 2006 încheiat între **S.C. X S.R.L.** (promitent vânzator) și S.C. X X S.R.L. (promitent cumparator) având ca obiect terenul în suprafata de 8.240 m² situat în localitatea Costinesti, judetul X, în vederea obtinerii autorizatiei de constructie de catre societatea contestatoare, se retine ca proiectele pentru Investitii sunt prevazute a fi realizate

de catre cumparator, respectiv S.C. X X S.R.L., si nu de catre societatea comerciala vânzatoare, prin firmele prestatoare din X.

Conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, referitoare la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, *acestea trebuie sa fie efectiv prestate si sa fie justificate cu situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte materiale corespunzatoare.*

În cazul in speta, societatea contestatoare nu a prezentat niciun document din cele prevazute de legiuitor pentru justificarea prestarilor de servicii înscrise în cele doua facturi externe, cu exceptia contractelor si a celor 48 de schite si planuri care nu au nicio relevanta, asa cum s-a retinut mai sus, drept pentru care, cheltuielile în suma de X lei sunt nedeductibile fiscal în baza art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asadar, documentele prezentate in sustinere de societatea contestatoare nu sunt de natura a proba prestarea efectiva a serviciilor asa cum prevad legile fiscale aplicabile in speta, servicii pentru care **SC X SRL** a inregistrat in anul 2007 cheltuieli in suma de X lei, care nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, suma de X lei reprezentând taxe transport avion înregistrate în contabilitate în trimestrul II 2007, luate în calcul de societatea comercială ca nedeductibile fiscal în trimestrele II și III, dar omise de la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2007, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal pentru trimestrul IV, concluzie la care achieseaza si societatea contestatoare la finalul pct. I.1. din contestație (pag. 7), *“in opinia noastra cheltuielile nedeductibile suplimentare care ar fi fost corect sa fie stabilite de organele de inspectie fiscala aferente anului 2007 sunt de X lei.”*

In concluzie, se retine ca organele de inspectie fiscala, legal au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar in suma de **X lei** ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in valoare de **X lei** motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit in suma de X lei.

c.2.) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este

Investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciul de inchiriere a unui aeromobil, in conditiile in care acestea nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

In fapt, în luna iulie 2008, societatea a înregistrat în contul 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*” suma de X lei, în baza facturii nr. X/31 iulie 2008 emisă de S.C. X S.R.L. din Republica X privind închirierea unui avion tip “*Citation 510 X*”.

Intrucat, in timpul inspectiei fiscale societatea nu a făcut dovada că aceste servicii erau necesare activității desfășurate, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și ale pct. 48 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 4X/2004, cheltuielile în sumă de X lei au fost considerate nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2008, rezultând un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de **X lei** (X lei x 16%).

Societatea contestatoare sustine ca, aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activităților desfășurate de societate si considera că au fost aplicate corect prevederile Codului fiscal în ceea ce privește deductibilitatea lor fiscală.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

*“(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.”*

De asemenea, art.21 alin.1 si 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*“(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) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]m) cheltuielile cu serviciile de X, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.

coroborat cu pct.48 din HG nr.4X/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de X, 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 totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de 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. [...].”

Conform textelor de lege mai sus invocate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii in vederea realizarii de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator sa o justifice.

Asadar, cheltuielile cu prestarile de servicii sunt deductibile numai in conditiile in care serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului in vederea desfasurarii activitatii producatoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Fata de prevederile legale, sus mentionate, se retine ca in vederea justificarii cheltuielilor cu serviciul de transport aerian SC X SRL a prezentat contractul de prestari servicii de transport aerian incheiat cu S.C. X S.R.L. din Republica X, factura nr.X/31.07.2008, contract servicii de parcare nr.X/29.09.2008 incheiat cu Scoala Superioara de Aviatie Civila si „o copie dupa caietul de zbor si o copie dupa solicitarile de zboruri.”

Din analiza contractului de prestari servicii de transport aerian incheiat cu S.C. X S.R.L. din Republica X se retine ca obiectul contractului este „Prestarea de servicii de transport aerian cu aeronava marca Cessena X, avand nr. inmatriculare T7-VIG-X seria 069C510069”. Prestatorul de servicii se obliga „sa presteze servicii de calitate conform standardelor impuse de client”, in cazul nostru SC X SRL si „sa respecte planurile de proiect si sa discute eventualele abateri cu persoanele autorizate”.

În contestatie se sustine că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activităților desfășurate de S.C. X S.R.L., si că au fost aplicate corect prevederile Codului fiscal în ceea ce privește deductibilitatea lor fiscală, respectiv

serviciile de transport aerian au fost prestate cu ocazia întâlnirilor administratorului cu asociații în vederea prezentării activității desfășurate în semestrul I al anului 2008 și luarea deciziilor în ceea ce privește strategia viitoare a societății comerciale, anexând o copie a caietului de zbor și o copie a solicitărilor de zboruri.

În aceste condiții, documentele prezentate în copie la contestație nu pot fi reținute în soluționarea contestației întrucât sunt simple înregistrări, din care nu rezulta cine sunt persoanele care au beneficiat de serviciile de transport aerian cu avionul tip "Citation 510 X" și nu rezulta nici scopul pentru care aceste servicii au fost prestate.

Afirmatia potrivit căreia aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul afacerii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât înregistrările prezentate în copie la dosarul cauzei nu sunt edificatoare în acest sens.

Mai mult, cheltuielile de același fel în sumă de X lei, facturate de același furnizor – conform facturii nr. X/12 noiembrie 2008, au fost considerate ca nedeductibile fiscal de S.C. X S.R.L. la stabilirea profitului impozabil.

Fata de cele prezentate anterior se reține, ca și concluzie, faptul că serviciile de transport aerian efectuate de S.C. X S.R.L. din Republica X nu sunt necesare societății contestatoare în vederea desfășurării activității proprii în scopul realizării de venituri, cheltuielile înregistrate de SC X SA cu aceste servicii neavând corespondent în veniturile înregistrate de societate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în suma de X lei ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor în valoare de X lei motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit în suma de X lei.

d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente de X lei:

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii de natură publicității, consultanței imobiliare, precum și servicii de închiriere aeromobil și parcare acestuia în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

In fapt, societatea contestatoare a aplicat taxarea inversa inregistrand atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de TVA suma de X lei ce reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii de natura publicitatii si consultantei imobiliare facturate de SC X X conform facturii nr.X/20.06.2007 si SC X SRL conform facturii nr.X/24.06.2007.

De asemenea, societatea inregistreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei ce este aferenta prestarilor de natura inchirierii aeromobilului tip „Citation 510 X”, facturata de SC X SRL Republica X conform facturilor nr.X/31.07.2008 si nr.X/12.11.2008 pentru care societatea contestatoare a aplicat taxarea inversa inregistrand suma de X lei atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata in decontul de TVA.

Societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta seviciilor de parcare in hangar a avionului tip „Cessna C 172 X”, servicii facturate de Scoala Superioara de Aviatie Civila X in baza contractului nr.647/29.09.2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost indeplinite conditiile stipulate la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit carora orice persoana are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, stabilind TVA suplimentara de plata in quantum de **X lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**.

Societatea contestatoare precizeaza faptul ca organele de inspectie fiscala fac confuzie intre operatiunile taxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata si veniturile impozabile din punctul de vedere al impozitului pe profit si invoca prevederile art.126 alin.(9), art.145 alin.(2) si art.157 alin.(2) din Codul fiscal, prevederi pe care societatea sustine ca le-a aplicat corect, mai mult neintelegand logica dupa care societatea este obligata la plata TVA.

In drept, pentru perioada 20.06.2007-01.07.2009 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit. a) si art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“Art. 145. – [...] (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

[...] Art. 157. – [...] (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidentia in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145–147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)–g).”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că 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-i fie livrate și pentru prestările de servicii care **i-au fost prestate** sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, în cazul achizițiilor intracomunitare taxa pe valoarea adăugată se va înscrie în decontul de TVA ca taxa deductibilă și taxa colectată cu condiția ca aceste achiziții să fie efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale invocate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț..”

Totodata, prevederile art.133 alin.1 si alin.2 lit.a, b si c.1, din acelasi act normativ, definesc locul prestării serviciilor:

“ (1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;

b) locul unde se efectuează transportul, în funcție de distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport, altele decât cele de transport intracomunitar de bunuri;

c) locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri. Prin excepție, în cazul în care serviciul de transport este prestat unui client care, pentru prestarea respectivă, furnizează un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului, se consideră că transportul are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA. Prin transport intracomunitar de bunuri se înțelege orice transport de bunuri ale cărui:

1. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în două state membre diferite;[...]

În situația în care prestatorul nu este stabilit în România și neînregistrat conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, la art.150 alin.(1) lit.g din același act normativ, se prevede că este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată,

“g) **persoana impozabilă** acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, **care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări**

de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform art. 153.”

În această situație persoana obligată la plata TVA în România este beneficiarul serviciilor prestate care dacă este înregistrat în scopuri de TVA conform art.153, **aplica taxare inversa.**

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus se reține că pentru încadrarea unei operațiuni ca prestare de servicii **trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului**, iar contrapartida obținută să fie aferentă avantajului primit condiție îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca achizițiile de servicii din perioada 2007 – 2009, în suma totală de **X lei**, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, sunt:

– **X lei** reprezentând servicii de protocol, reclama și publicitate (X lei) și servicii de consultanță (X lei) achiziționate în anul 2007, conform facturii nr. 8/20 iunie 2007 emisă de S.C. X X S.R.L. X și facturii nr. X/24 iunie 2007 emisă de S.C. X S.R.L. X, pentru care societatea comercială a aplicat taxarea inversă, înregistrând suma de X lei în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă;

– **X lei** reprezentând servicii închiriere avion achiziționate în anul 2008, conform facturilor nr. X/31 iulie 2008 și nr. X/12 noiembrie 2008 emise de S.C. X S.R.L. din Republica X, pentru care societatea comercială a aplicat taxarea inversă, înregistrând suma de X lei în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă;

– **X lei** reprezentând servicii de parcare în hangar a unui avion, conform facturilor emise de Școala Superioară de Aviație Civilă X în perioada ianuarie – iunie 2009, pentru care societatea comercială a dedus TVA în suma de X lei.

Astfel, motivat și de cele prezentate la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **aceste servicii nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile realizate în perioada verificată**, drept pentru care **au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă** în suma totală de **X lei** (X lei x 19%), dedusă nelegal de societatea comercială.

Referitor la susținerea **SC X SRL** potrivit căreia dreptul de deducere a TVA în suma de X lei a fost exercitat corect și legal, întrucât și cheltuielile privind serviciile achiziționate sunt, în opinia societății comerciale, deductibile fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece nu

este îndeplinită condiția de deductibilitate prevăzută la art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale **S.C. X S.R.L.**

De asemenea, societatea comercială contestatoare își exprimă nedumerirea privind logica după care aceasta trebuie obligată la plata TVA pentru serviciile intracomunitare achiziționate, fără a avea și dreptul de deducere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile intracomunitare, așa cum este și cazul societății comerciale contestatoare, persoana impozabilă are obligația să evalueze în decontul de TVA atât taxa colectată aferentă achizițiilor, cât și taxa deductibilă, însă, aceasta se evaluează doar în limitele și condițiile stabilite la art. 145 din același act normativ, privind "*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*", deci inclusiv cele prevăzute la alin. (2) lit. a) a articolului, susmenționat.

În cazul de față, așa cum am arătat mai sus, pentru TVA în suma de X lei (X lei + X lei) societatea contestatoare nu are drept de deducere, întrucât nu a făcut dovada că serviciile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Astfel, SC X SRL îi revine potrivit prevederilor legale invocate obligația plății TVA în suma de X lei aferentă achiziției intracomunitare.

De asemenea, pentru TVA deductibilă în suma de X lei aferentă serviciilor de parcare în hangar a unui avion, societatea comercială nu are drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu s-a făcut dovada că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Mai mult, la capitolul III punctul c) din prezenta decizie s-a reținut că societatea nu a justificat prestarea efectivă și necesitatea serviciilor în cauză, **acestea nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.**

Prin urmare, având în vedere cele reținute și prevederile legale menționate urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de totală de **X lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația și pentru accesoriile taxei pe valoarea adăugată în suma de **X lei**.

e) Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de X lei aferent plăților la extern efectuate de societate către SC X SRL din Republica X și majorările de întârziere aferente de X lei,

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este Investita sa se pronunte daca societatea datoreaza impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenti stabilit de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X/29.12.2009 in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile *Convenției dintre România și Republica X pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a Protocolului la aceasta, semnate la X la 23 mai 2007.*

In fapt, în anul 2008, societatea contestatoare **X SRL** a efectuat plati externe in suma de X euro (X lei), reprezentând contravaloarea serviciilor de transport aerian cu avion tip "*Citation 510 X*", facturate de S.C. X S.R.L. din Republica X – persoană juridică nerezidentă (facturile nr. X/31 iulie 2008 și nr. X/12 noiembrie 2008), fara a achita impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti în baza prevederilor art. 115 alin. (1) lit. k) si art. 116 alin. (1) si alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului brut obtinut de persoana juridica nerezidenta, respectiv X euro (echivalentul a X lei) si la calculul impozitului datorat – respectiv X lei (X lei x 16%), pe considerentul ca "*România nu are încheiata conventie de evitare a dublei impuneri cu Republica X*".

In drept, potrivit art.115 alin.1 lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:
[...] k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;[...]"*

Potrivit art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri."

La art.118 din acelasi act normativ, se prevede obligatia coroborari prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, respectiv:

"(1) În înțelesul art.116, 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 aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit,

prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.[...]"

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că în cazul în care există încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, pentru aplicarea acestora, beneficiarul venitului trebuie să prezinte organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală care atestă că în perioada derulării plăților este rezident al statului respectiv și îi sunt aplicabile prevederile convenției încheiate între România și acel stat.

Potrivit art.28 din Ordinul Ministerului Afacerilor Externe nr.880/2008 privind intrarea în vigoare a unor tratate internaționale: **“La data de 11 februarie 2008 au intrat în vigoare Convenția dintre România și Republica X pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital și Protocolul la aceasta, semnate la X la 23 mai 2007, ratificate de Parlamentul României prin Legea nr. 384 din 31 decembrie 2007, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 13 din 8 ianuarie 2008.”**

Astfel, conform Legii nr. 384 din 31 decembrie 2007 s-a procedat la ratificarea Convenției dintre România și Republica X pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a Protocolului la aceasta, semnate la X la 23 mai 2007.

De asemenea, la pct.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1445/2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei

impuneri si probleme de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

”În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:

*În situația prezentării, în termenul de prescripție, a **certificatului de rezidență fiscală** care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, **veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției**, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”*

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, societatea beneficiaza de prevederile **Convenției dintre România și Republica X pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital** cu conditia prezentarii certificatului de rezidenta fiscala, conventie potrivit careia s-a convenit ca dubla impunere să fie evitată.

Societatea sustine ca *“in mod eronat organele de inspectie fiscala fac referire in actul de control ca serviciile prestate ar fi de natura inchirierii aeromobilului tocmai pentru a evita exceptia de necuprindere in sfera impozitului pe nerezidenti a transportului international”*.

Intrucat, din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu certitudine natura serviciilor prestate si daca spetei i se pot aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, se va desfiinta decizia de impunere pentru suma de **X lei** reprezentand impozit pe venitul persoanelor nerezidente in suma de **X lei** si accesoriile aferente in suma de **X lei** calculat de organele de inspectie fiscala in temeiul legii interne pentru platile la extern catre Republica X urmand ca o alta echipa de inspectie fiscala sa stabileasca cuantumul impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente potrivit *Conventiei de evitare a dublei impuneri*, prin aplicarea cotelor prevazute in acest act.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.19 alin.1, art.21 alin.1 si alin.4 lit.m, art.115 alin.1 lit.k, art.116 alin.1, art.118, art.126 alin.1 si alin.2, art.133 alin.1 si alin.2, art.145 alin.2 lit.a, art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48 din HG 4X/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.5.1 si pct.5.2, pct.12.1 lit.a, pct.12.6 din OPANAF nr.5X/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, OMFP nr.1893/2005 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a

dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, art.28 din Ordinul Ministerului Afacerilor Externe privind intrarea in vigoare a unor tratate internationale, pct.2 din OMFP nr.1445/2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.05.2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara, art.117 alin.1, art.206, art.207, art.209 alin.1 lit.c si art.216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulată de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/29.12.2009 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/29.12.2009 pentru suma de **X lei**, reprezentand:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei majorări de întârziere aferente TVA.

2. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X/29.12.2009 emisă de Direcția Generală a Finantelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/29.12.2009 pentru suma totala de **X lei**, reprezentand:

- X lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- X lei majorări de întârziere,

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au efectuat inspectia fiscala, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii bugetare tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele retinute prin prezenta decizie.

3. Transmiterea contestației formulata de societate impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.X/29.12.2009 Directiei Generale a Finantelor Publice X, spre competenta solutionare.

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

DIRECTOR GENERAL