



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

DECIZIA NR. __81_ / _16.03._2009

privind soluționarea contestației depusă de
SC B SA

inregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr./28.11.2008, inregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr./04.12.2008 asupra contestației formulată de SC B SA.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr./07.10.2008 si privește suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe venituri nerezidenți,
- majorari de întârziere aferente,
- TVA,
- majorari de întârziere aferente,

precum si împotriva dispoziției de măsuri nr./10.10.2008 prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate in anii fiscali 2005, 2006, 2007.

Prin adresa nr./19.11.2008, inregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr./19.11.2008, societatea a completat contestația depusă inițial în ceea ce privește cuantumul sumelor contestate.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că decizia de impunere a fost primită de societate sub semnătură în data de 10.10.2008, iar contestația societății a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr./10.11.2008, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constantând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, societatea regăsindu-se în anexa 1 la poziția din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1354/2007 privind actualizarea marilor contribuabili din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC B SA.

I. Prin contestația formulată societatea susține următoarele :

Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, societatea arată că debitul suplimentar calculat de organele de inspecție fiscală provine din aplicarea cotei de 16% la toată baza impozabilă aferentă nerezidenților din perioada decembrie 2005 - decembrie 2007.

Societatea precizează că pentru luna decembrie 2005 organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16%, în condițiile în care cota aplicabilă în baza reglementărilor în vigoare era de 15%, modificarea cotei operând cu data de 01.01.2006.

De asemenea, arată că pentru anii 2006 - 2007 organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16% deoarece la data efectuării inspecției nu dispunea de certificatele de rezidență fiscală a societăților nerezidente, societatea depunând anexat contestației copia certificatelor de rezidență fiscală și traducerea legalizată a acestora.

Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2005 și pentru care organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr./10.10.2008, societatea arată că suma de lei considerată nedeductibilă de organele de inspecție fiscală și pentru care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale în anul 2005 este aferentă facturii nr./31.12.2005 emise de SC J SRL reprezentând

contravaloarea situației de lucrări pentru perioada noiembrie-decembrie 2005, a fost în fapt o prestare de servicii constând în punerea la dispoziție de utilaje de construire/modernizare/întreținere de străzi, autostrăzi, inclusiv a personalului de deservire a acestora.

Societatea menționează că serviciile prestate de SC J SRL au avut la bază un contract de prestări servicii, contravaloarea acestora fiind înregistrată pe cheltuieli, iar aceste servicii au fost vândute mai departe către SC R SRL, contravaloarea acestora fiind înregistrată ca venituri și că în urma acestor tranzacții a realizat un profit în sumă de lei.

Societatea susține că întrucât organele de inspecție fiscală au recunoscut veniturile și TVA colectată aferentă acestor servicii este normal să recunoască și cheltuielile care au stat la baza generării acestor venituri și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, iar faptul că SC J SRL a avut la sfârșitul anului 2005 un singur salariat nu este concludent întrucât firma respectivă putea să contracteze serviciile de la un alt furnizor.

Societatea consideră că în mod legal verificarea rapoartelor de lucru s-a făcut de SC R SRL deoarece aceasta era beneficiarul lucrărilor, iar aceste cheltuieli sunt deductibile întrucât au fost generatoare de venituri și de profit, motiv pentru care și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii nr. din 31.12.2005 este deductibilă fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 06.10.2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./07.10.2008 contestată, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți, în urma verificărilor s-a reținut că în perioada 01.12.2005 - 31.12.2007 societatea a avut relații comerciale cu persoane juridice nerezidente pentru care avea obligația constituirii, evidențierii, declarării și virării impozitului aferent.

De asemenea, s-a constatat că pentru facturile achitate către A - Noua Zeelandă reprezentând contravaloarea aeronavei închiriate, impozitul a fost reținut la sursă, iar pentru H AIR - Bulgaria și V - Irlanda societatea a achitat integral contravaloarea facturilor externe primite de la persoanele nerezidente, iar impozitul pe veniturile nerezidenților a fost constituit prin

reîntregirea valorii facturii cu valoarea impozitului și înregistrat în contabilitate prin înregistrarea într-un cont de cheltuieli considerate nedeductibile fiscal la stabilirea rezultatului financiar.

În cazul nerezidentului A, cu rezidența fiscală în SUA, societatea nu a constituit, evidențiat, declarat și virat impozit pe veniturile nerezidenților, considerând aplicabile prevederile art.8 alin.1) și 2) din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Statele Unite ale Americii, unde se precizează că veniturile obținute de un rezident al uneia dintre statele contractante din exploatarea în trafic internațional a avioanelor înregistrate în acel stat contractant, vor fi scutite de impunere în celălalt stat contractant.

Îtrucât societatea nu a prezentat la momentul inspecției certificatele de rezidență fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile obținute în România de nerezidenți prin aplicarea cotei procentuale de 16%, stabilind diferențe suplimentare în sumă de lei, pentru care s-au calculat accesorii în cuantum de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală nu au admis dreptul de deducere a TVA în sumă totală de lei înscrisă în factura de prestări servicii emisă la data de 31.12.2005 de SC J SRL, întrucât societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul său și nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Pentru TVA neadmisă la deducere au fost calculate majorari de întârziere în sumă de lei.

Prin dispoziția de măsuri nr./10.10.2008 organele fiscale au diminuat pierderea fiscală a societății în anul 2005 cu suma de lei aferentă facturii emisă de SC J SRL la data de 31.12.2005 reprezentând contravaloare situație de lucrări noiembrie - decembrie 2005, suma înregistrată în contabilitate ca o cheltuială deductibilă fiscal pentru care nu a dovedit realitatea, oportunitatea și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

1. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți și suma de lei reprezentând majorari de întârziere,

cauza supusă soluționării este dacă pentru plățile la extern reprezentând chirie aeronave derulate în cursul anului 2005, contestatoarea avea obligația de a calcula impozit pe veniturile nerezidenților prin aplicarea cotei de 15% sau 16% în condițiile în care la data efectuării plăților la extern nivelul cotei de impozitare era de 15%

În fapt, pentru facturile achitate către firma A - Noua Zeelandă în cursul anului 2005, reprezentând contravaloarea aeronavei închiriate, societatea a calculat, evidențiat și virat impozitul pe veniturile nerezidenților prin reținerea a 15% din valoarea facturilor achitate persoanei juridice nerezidente.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile obținute din România de persoana juridică nerezidentă prin aplicarea cotei procentuale de 16% asupra veniturilor brute achitate către aceasta în luna decembrie 2005.

În drept, la art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal, în vigoare pentru aceasta perioadă, se prevede că :

“Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți[...]

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute: [...]

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

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru veniturile obținute în cursul anului 2005 din România de nerezidenți impozitul datorat trebuia calculat prin aplicarea unei cote 15% asupra veniturilor brute, în condițiile nedepunerii certificatului de rezidență fiscală.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16% asupra veniturilor realizate în luna decembrie 2005 de firma A - Noua Zeelandă, reprezentând contravaloarea chiriei aeronavelor, în

conformitate cu prevederile art.116 alin.2) lit.c) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale și documentele aflate la dosar se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul obținut din România de persoana juridică nerezidentă, stabilind un impozit suplimentar de plată în cuantum de lei ca diferența între impozitul calculat prin aplicarea cotei de 16% și impozitul calculat de societate prin aplicarea cotei de 15% și, în consecință urmează a se admite contestația pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât nu s-a reținut în sarcina societății contestatoare ca datorat la bugetul de stat debitul de natura impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, aceasta nu datorează majorările de întârziere calculate în baza Ordonanței Guvernului nr.92/2003 conform principului de drept “accessorium sequitur principale”, drept pentru care contestația se va admite și pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente și suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea a decăzut din dreptul de a-i fi aplicată Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Irlanda, în condițiile în care ea însăși a suportat impozitul pe venit datorat de persoana juridică nerezidentă.

În fapt, în anul 2007 societatea a derulat plăți la extern către persoane juridice nerezidente pentru care avea obligația constituirii, evidențierii, declarării și virării impozitului pe veniturile nerezidenților.

În cazul societății V - Irlanda contestatoarea a achitat integral contravaloarea facturilor externe primite de la aceasta, iar impozitul pe veniturile nerezidenților a fost constituit prin reîntrgirea valorii facturii cu valoarea impozitului, aplicându-se cota procentuală asupra valorii brute rezultate.

Contestatoarea a evidențiat în contabilitate impozitul pe veniturile nerezidenților care nu a fost reținut la sursă, prin înregistrarea acestuia într-un cont de cheltuieli considerate nedeductibile fiscal la stabilirea rezultatului financiar.

În drept, la art.116 alin.1) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal se precizează că :

“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.”

Fată de prevederile de mai sus se reține că societatea plătitoare avea obligația să rețină și să vireze impozitul pe venitul obținut din România de persoanele juridice nerezidente.

În situația în care impozitul datorat de persoane fizice sau juridice nerezidente se suportă de către contribuabilul rezident, așa cum a procedat contestatoarea, atunci această operațiune iese de sub incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuială proprie care intra sub incidența legislației române.

Din conținutul raportului de inspectie fiscală, respectiv anexa nr.11 la raport, reiese că societatea a calculat și virat impozitul pentru plățile în favoarea firmei V, însă nu prin reținere la sursă, respectiv prin deducerea din suma platită nerezidenței, ci prin suportarea acestuia pe cheltuieli proprii.

În cazul în care plătitorul de venit este rezident român care suportă impozitul, acesta nu poate pretinde să-i fie aplicată Convenția de evitare a dublei impuneri deoarece prin acest acord se stabilește că prevederile unui asemenea acord sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

În același sens s-a pronunțat și Direcția generală legislație impozite directe prin adresa nr./22.06.2007, în care se precizează că : *“[...] în cazul în care impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit și nu de beneficiarul venitului din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, se aplică prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.*

Prin urmare, potrivit prevederilor Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul datorat se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturilor obținute din România de nerezidenți”.

Referitor la afirmația societății că ulterior inspecției fiscale a depus copia certificatelor de rezidență fiscală și traducerea legalizată a acestora, se reține că certificatul de rezidență fiscală produce efect atunci când beneficiarul venitului este persoană nerezidentă și dorește să îi fie aplicate prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri și nu în cazul când plătitorul de venit, rezident român, suportă impozitul datorat de nerezident.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozitul suplimentar pe veniturile nerezidenților, contestația formulată de societate urmând a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește debitul reprezentând majorări de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât s-a reținut în sarcina societății contestatoare ca datorat la bugetul de stat debitul de natura impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, aceasta datorează majorările de întârziere calculate în baza art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, drept pentru care contestația se va respinge și pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente și suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă plăților la extern efectuate către firma A le sunt aplicabile Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Statele Unite ale Americii și respectiv Republica Irlanda în condițiile în care societatea a depus pentru beneficiarul de venituri copii ale certificatelor de rezidență fiscală însoțite de traducerile legalizate ale acestora.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală în perioada 2006 - 2007 societatea a efectuat plăți către nerezidentul "A cu rezidența fiscală în SUA", pentru care nu a constituit, evidențiat, declarat și virat impozitul pe veniturile nerezidenților.

În anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală sunt prezentate plățile derulate la extern către acest beneficiar de venit precum și diferențele de impozit pe veniturile nerezidenților calculate de organele de inspecție fiscală pentru fiecare plată la extern în parte.

Anexat contestației, societatea a depus certificate de rezidență fiscală pentru beneficiarii de venit, considerând că în baza acestor certificate este exonerată de obligația de a calcula, reține și vira la buget impozitul pe veniturile persoanei nerezidente.

Totodată, la dosarul cauzei societatea a depus o declarație certificată notarial de Diana Cerullo, notar public din statul New York, prin care se precizează că ***"A este un trust statutar deținut în procent de 100% de A LLC, o societate cu răspundere limitată din Delaware, care la rândul ei este deținută în procent de 100% de MS F INC, corporație cu sediul Delaware și toate veniturile A și A A Holdings LLC sunt incluse în veniturile impozabile ale MS F INC în scopuri de impozitare federală în Statele Unite și sunt impozitate în Statele Unite"***.

Societatea a depus în traducere legalizată notarial adresa firmei **A (Ireland) Limited** către B SA, certificată de notar public Patrick J.A. Kelly din Dublin - Irlanda, prin care se precizează că ***"anterior datei de 24.03.2006 toate veniturile A au fost impozitate în cadrul MS Inc. și începând cu data de 24.03.2006 T a achiziționat A și toate veniturile A au fost incluse în veniturile A A Limited (AAAL) și au fost impozitate în Irlanda"***.

Totodată, pentru firma **A A A Limited** societatea a depus certificatele de rezidență fiscală emise de autoritățile fiscale din Irlanda pentru anii fiscali 2006 și 2007, din care rezultă că persoana juridică în cauză ***"este rezidentă în Irlanda în scopul acordului privind evitarea dublei impuneri încheiat între Irlanda și România"***;

În drept, la art.3 alin.b) lit.ii) din Decretul nr.238/1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și

guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, semnată la Washington la 4 decembrie 1973 se prevede :

“b) termenul rezident al Statelor Unite înseamnă:[...]

ii) orice altă persoană rezidentă în Statele Unite, însă, în cazul unei societăți de persoane, al unei averi sau trust, numai în măsura în care venitul obținut de o atare persoană este supus impozitului în Statele Unite.”

iar la art.8 alin.1) din același act normativ se precizează :

“(1) Contrar prevederilor art. 7 (Profituri din afaceri) si art. 13 (Câștiguri din capital), venitul obținut de un rezident al unuia dintre statele contractante din exploatarea în trafic internațional a vapoarelor si avioanelor înregistrate în acel stat contractant și câștigurile realizate din vânzarea, schimbul sau alt mod de a dispune de vapoare sau avioane exploatare în trafic internațional si care sunt înregistrate în acel stat contractant vor fi scutite de impunere de celălalt stat contractant.”

La art.8 alin.1) din Legea nr.208/2000 privind ratificarea Convenției dintre România și Irlanda pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital se menționează că :

“Profiturile obținute din exploatarea în trafic internațional a navelor sau aeronavelor sunt impozabile numai în statul contractant în care este situat locul conducerii efective a întreprinderii.”

Totodată, la art.118 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, se prevede că :

“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. [...]”

De asemenea, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1445/28.09.2005 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 procedură fiscală, publicată in Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat că :

“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 ca beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toața perioada în care s-au realizat veniturile.”

In temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu beneficiarul venitului, acesta avea obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidență fiscală, iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit probează rezidența fiscală a firmei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de impozit pe venitul persoanelor nerezidente întrucât societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile competente din țările de rezidență ale beneficiarilor, traduse și legalizate de organul autorizat din România.

Întrucât, ulterior emiterii deciziei de impunere nr./07.10.2008 contestată, cu adresa nr./07.11.2008 societatea a transmis certificatele de rezidență fiscală emise de autoritățile fiscale din țările de rezidență ale beneficiarilor veniturilor rezultă că societatea B nu avea obligația impozitării la sursa a veniturilor platite către A în perioada 2006 - 2007.

În același sens este și punctul de vedere al organului de inspecție fiscală transmis prin adresa nr./28.11.2008 exprimat ulterior depunerii de către societate a certificatelor de rezidență fiscală ca anexe ale contestației.

În consecință, veniturile obținute de firma A în România în perioada 2006 - 2007, din exploatarea în trafic internațional a avioanelor sunt scutite de impunere, în statul sursa motiv pentru care se va admite contestația pentru acest capat de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât, la punctul anterior din decizie s-a reținut că societatea nu datorează suma de lei cu titlu de impozit pe venitul nerezidenților, pe cale de consecință aceasta nu datorează majorările de întârziere calculate în baza Ordonanței Guvernului nr.92/2003 conform principului de drept "accessorium sequitur principale", drept pentru care contestația se va admite și pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la suma de lei reprezentând TVA și suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei evidențiată în factura emisă de SC J SRL în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezultă că prestările de servicii nu au fost realizate în folosul operațiilor taxabile ale societății.

În fapt, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată evidențiată în factura nr./31.12.2005 emisă de SC J SRL, reprezentând c/v situație lucrări prestate pentru lunile noiembrie și decembrie 2005.

Organele de inspecție fiscală nu au admis dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în factura de prestări servicii emisă de SC J SRL pe motivul că "*societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor în beneficiul său și nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate*" și nu a respectat prevederile art.145 alin.2) lit.a) și cele ale art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal.

În drept, la art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal se precizează că :

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

a) operațiuni taxabile; [..]”

iar la art.146 alin.1) lit.a) din același act normativ se menționează :

“(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. \(5\)](#);***

În temeiul acestor prevederi legale se reține că agentul economic își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor bunurilor livrate sau serviciilor prestate în beneficiul său, înscrisă într-un document justificativ, destinate realizării de operațiuni taxabile

Din documentele aflate la dosar se rețin următoarele :

Societatea, în calitate de beneficiar, a încheiat în data de 03.10.2005 contractul de prestări servicii nr.4 cu SC J SRL, în calitate de prestator.

Obiectul contractului l-a constituit prestarea de servicii de către prestator cu utilajele specificate în anexa la contract, respectiv excavator, autogreder, compactor, buldozăr, reciclator.

Pentru justificarea prestării efective a serviciilor, lucrătorii care au meritat utilajele au întocmit rapoarte de lucru din care rezultă că au fost executate lucrări de construcții la șantier/puncte de lucru Chitila, Tartașești, Jilava, Witing, rapoarte vizate de reprezentanții SC R SRL.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2005, societatea prestatoare SC J SRL a avut un singur salariat, ceea ce indică faptul că executarea lucrărilor s-a realizat cu salariați aparținând altor angajatori, iar utilajele folosite la executarea lucrărilor nu sunt proprietatea prestatorului întrucât la 31.12.2005 totalul activelor imobilizate a fost de lei.

Pentru lucrările executate, SC J SRL a emis către SC B SRL factura nr./31.12.2005 pentru "Situație de lucrări noiembrie-decembrie 2005" în valoare de lei din care TVA în sumă de lei.

Totodată, contestatoarea a încheiat contractul de prestări servicii nr.59/04.10.2005 cu SC R SRL având ca obiect prestarea de servicii de către prestator cu utilaje specificate în anexa la contract, respectiv autogreder, excavator, buldozăr, compactor, reciclator.

În baza contractului de prestări servicii nr./04.10.2005, contestatoarea a vândut lucrările executate de SC J SRL către SC R SRL, emitând în acest sens factura nr./31.12.2005 pentru "c/v situație lucrări lunile noiembrie și decembrie 2005" în valoare de lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În conținutul raportului de inspecție fiscală nr./07.10.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr./07.10.2008, organele de inspecție fiscală au menționat că serviciile facturate nu sunt realizate în beneficiul societății, acestea nefiind destinate realizării de operațiuni economice taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura respectivă.

De asemenea, prin contestația formulată societatea susține că are în obiectul de activitate "Construcții", anexând în acest sens Certificatul constatator eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul București unde între domeniile de activitate este prevăzută și grupa 45 "Construcții".

Organele de inspecție fiscală nu au analizat și nu s-au pronunțat cu privire la încadrarea prestărilor respective în obiectul de activitate al societății, astfel cum rezultă acesta din actele eliberate de Oficiul Registrului Comerțului.

Din dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare a facturat serviciile executate către beneficiarul SC R SRL, emitând factura nr./31.12.2005 în valoare de lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, în cuantum de lei, fiind o operațiune economică taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că verificarea rapoartelor de lucru care au fost întocmite de lucrătorii care au deservit utilajele cu care s-au executat lucrările respective *“nu s-a făcut de reprezentanții SC B SRL, ci de reprezentanții SC R SRL, conform ștampilelor aplicate pe acestea”*, fără să se pronunțe asupra realității prestației, respectiv dacă lucrările au fost efectiv prestate de SC J SRL.

Totodată, prin contestația formulată societatea susține că organele de inspecție fiscală au recunoscut veniturile și TVA colectată aferentă acestora și, în consecință, trebuia să recunoască și cheltuielile care au stat la baza generării acestor venituri și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, iar faptul că SC J SRL a avut la sfârșitul anului 2005 declarat un singur salariat nu este concludent întrucât firma respectivă putea să contracteze serviciile de la un alt furnizor detinător de active și personal deservent.

De asemenea, societatea susține că în mod legal verificarea rapoartelor de lucru s-a făcut de către SC R SRL deoarece acesta era beneficiarul final al lucrărilor tranzacționate, aspecte care nu au fost verificate de organele de inspecție fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au verificat modul în care a fost decontată factura nr./31.12.2005 emisă către SC R SRL și nu au avut în vedere faptul că societatea contestatoare a refacturat serviciile la o valoare mai mare și a colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, așa cum susține în contestație.

În această situație se va face aplicațiunea art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia *“ 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”*, motiv pentru se va desființa capitolul respectiv din decizia de impunere nr./07.10.2008, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei decizii și cu prevederile actelor normative în materie.

Totodată, la reanalizare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile art.129 alin.6) din Legea nr.571/2003 republicată privind

Codul fiscală, în vigoare pentru perioada verificată, care precizează că : “(6) În cazul prestării unui serviciu de către mai multe persoane impozabile, prin tranzacții succesive, fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, se reține că întrucât debitul care le-a generat a fost desființat, urmează să se desființeze și accesoriile, conform principului de drept accesoriul urmează principalul.

5. Referitor la dispoziția de măsuri nr./10.10.2008 emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția de măsuri privește diminuarea pierderilor fiscale înregistrate de societate în anii fiscali 2005, 2006, 2007 și nu cuprind stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora.

În fapt, prin dispoziția de măsuri nr./10.10.2008 organele fiscale au dispus măsura diminuării pierderii fiscale înregistrate în anii 2005, 2006, 2007, întrucât societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli deductibile fiscal pentru care nu a putut dovedi realitatea, oportunitatea și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

În drept, potrivit art.209 alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală :

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”,

coroborat cu pct.5.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede că :

“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.”

Întrucât dispoziția de măsuri nr./10.10.2008 nu vizează stabilirea de obligații fiscale în sarcina societății, ci diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate în anii fiscali 2005, 2006, 2007, fapt pentru care aceasta nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, se reține că soluționarea contestației pentru acest capat de cerere intra în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției de măsuri emisă de organele Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere dosarul privind contestația formulată de SC B SA, va fi transmis spre competența soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de emitent al dispoziției de măsuri nr./10.10.2008.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.116 alin.1) și alin.2), art.118 alin.2), art.145 alin.2) lit.a) și art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal, art.8 alin.1) din Decretul nr.238/1974, pct.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1445/2005 coroborat cu art.209 alin.2) și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC B SA pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente,
- majorări de întârziere aferente

2. Admiterea contestației pentru suma de lei reprezentând :

- impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente,
- majorări de întârziere aferente,

si anularea capitolelor respective din decizia de impunere nr./07.10.2008.

3. Desfiintarea capitolului din decizia de impunere nr./07.10.2008 privind suma de lei reprezentând :

- TVA,
- majorări de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei decizii și cu prevederile actelor normative în materie.

4. In ceea ce privește Dispoziția de măsuri nr./10.10.2008, dosarul cauzei va fi transmis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili spre competența soluționare a acestui capăt de cerere, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența materială de soluționare.

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

