



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



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 3199759 interior 2073  
Fax : + 021 3368548  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.\_331/ 2010**  
privind soluționarea contestației formulată de  
**SC .X. SA** din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.908677/22.10.2009 reînregistrată cu nr.909215/09.11.2010

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. prin adresa nr..X./15.10.2010, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu nr.909020/18.10.2010, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC .X. SA** din .X., str. X, nr.X CUI ROX, J12/X/29.04.2002.

SC .X. SA prin lichidator judiciar Casa de Insolventa X cu sediul in .X.X, str. X nr.74, judetul .X., solicita reluarea solutionarii contestatiei impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala în baza *Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009*, prin adresa adresa nr.909215/09.11.2010 înregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala

Societatea a contestat partial *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala în baza *Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009* și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în suma de **.X. lei**;
- majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente în sumă de **.X. lei**

- majorari de intarziere in suma de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente.

De asemenea, **SC .X. SA** contestă *Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./31.08.2009* emisă de Directia Generala a Finantelor Publice .X..

Totodată, societatea solicită suspendarea executării *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, până la soluționarea contestației.

Prin *Decizia nr..X./29.01.2010* emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus:

- suspendarea soluționării contestației formulate de **SC .X. SA** din .X., formulată parțial împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* întocmită de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. privind suma totala de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii,

- respingerea contestației formulata de SC .X. SA din .X. împotriva *Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./31.08.2009* ca fiind nemotivată,

- constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind solutionarea cererii de suspendare a executării *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009*.

Prin adresa nr..X./23.09.2010 emisă de Direcția Generala a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.908901/06.10.2010, se comunică faptul că prin Ordonanta nr. 21/P/2010 a Directiei Nationale Anticoruptie – Serviciul Teritorial .X. din data de 20.09.2010, s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de X si X, sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala prevazute la art.6 si art.9, lit.b si lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale. De asemenea, prin aceeasi ordonanta s-a dispus disjungerea si declinarea cauzei, spre competenta solutionare, Parchetului de pe langa Tribunalul .X. sub aspectul comiterii infractiunilor prevazute la art.272 alin.1 pct.2 si pct.3 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si

completările ulterioare, și art.43 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Ulterior, prin adresa nr..X./15.10.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.909020/18.10.2010, se comunică faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – SIF1 nu a urmat calea de atac prevăzută la art.278<sup>1</sup> din Codul de Procedura Penală.

Astfel, Ordonanța nr. 21/P/2010 a Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. a rămas definitivă prin nerecurare.

Pe cale de consecință, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura administrativă, în conformitate cu art.214 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

**I. Prin contestația formulată, SC .X. SA solicită** anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./31.08.2009, având în vedere următoarele:

**1.** În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, contestatoarea susține că prin contractul nr..X./22.04.2005 s-a înființat reprezentanța **SC .X. SA** la Viena care a asigurat și a atras toate oportunitățile cu partenerii europeni externi cu care **SC .X. SA** a participat la diferite lucrări în valoare de zeci de milioane euro în scopul de a determina profituri stabile.

La data încheierii contractelor mai sus menționate, **SC .X. SA** nu avea privatizarea încheiată și nu deținea capacitatea juridică deplină de a încheia un contract direct cu .X./, pe de altă parte nu beneficia de bonitatea internațională necesară de a încheia contracte directe cu parteneri externi neasociați fără a depune garanții bancare în vederea asigurării obligațiilor lunare.

Societatea contestatoare afirmă că acționarul majoritar, în speță C.C. .X./ AG, a dispus intervenția reprezentanței C.C. .X./ A.G. în Viena în calitate de interim și garant a consorțiului .X., care a achitat la termen toate obligațiile financiare rezultate din contractul mai sus menționat în avans și pe care le-a recuperat parțial pe parcurs de la **SC .X. SA**, fără comisioane, dobânzi sau alte pretenții suplimentare, beneficiarul efectiv al acestor venituri fiind .X./

Contestatoarea susține că investițiile efectuate în anul 2006 în suma de .X./ lei realizate din contractul nr..X./22.04.2005 au adus profituri impozabile de ordinul milioanelei și au fost supuse corect sistemului de impozitare conform

legilor în vigoare, respectiv art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acest fapt reieșind și din situația realizării cifrei de afaceri din venituri interne și venituri externe în anii 2006, 2007 și 2008, elaborat de conducerea societății.

Petenta consideră că *“investițiile în reprezentanta UE a .X. SA de la Viena nu sunt cheltuieli de management și consultanță”*, respectivele investiții fiind cheltuieli cu serviciile prestate în vederea realizării unor lucrări profitabile .

**Referitor la anul fiscal 2007**, contestatoarea susține că factura nr..X./21.11.2007 în sumă de .X. lei nu aparține contractului nr..X./22.04.2005 încheiat între .X. și SC .X. SA, astfel cum consideră organele de inspecție fiscală, factura anterior precizată aparținând contractului încheiat între .X./ și SC .X. SA.

Totodată, contestatoarea afirmă că surplusul facturat nu a fost efectuat cu rea intenție, acesta datorându-se fluctuațiilor valutare zilnice între dolar, lei și euro.

Mai mult, **SC .X. SA** menționează ca *“restul de cheltuieli decontate în anul 2007 care s-au efectuat în baza contractului nr..X./22.04.2005 [...] sunt deductibile și respecta în totalitate prevederile Legii nr.571/2003/R, art.21 alin.1 [...]”*.

**Referitor la anul fiscal 2008**, petenta susține că a decontat cheltuieli în suma de .X. lei, pentru a salva situația de criză și pentru a realiza profit din lucrarea de la .X., considerând cheltuielile deductibile și în perfectă concordanță cu prevederile Legii nr.571/2003/R, art.21 alin.1.

Cu privire la cheltuielile efectuate pentru solutionarea situațiilor de criză, **SC .X. SA** menționează ca au fost recuperate aceste cheltuieli, *“prin urmare este logic ca, SC .X. SA nu a redus prin aceasta baza impozabilă ei, dimpotriva, a marit-o.”*

În ceea ce privește facturile nr..X.14.07.2008 și nr..X./01.08.2008, **SC .X. SA** precizează ca aceste cheltuieli efectuate sunt deductibile, întrucât reprezintă verificări contabile efectuate de către o societate în care Președintele Consiliului de Administrație este asociat, ori tariful practicat a fost mai redus decât tariful cerut în România.

De asemenea, majorările de întârziere calculate nu sunt datorate deoarece nu se datorează nici debitul principal.

**2. În ceea ce privește stabilirea impozitului în sumă de .X. lei, ca urmare a tranzacției .X. System , construcției de infrastructură pentru protecția mediului**, contestatoarea consideră că interpretarea acestei tranzacții ca fiind achiziție de know-how este eronată, fiind fără suport contabil și fără documente justificative.

**SC .X. SA** prezintă relația contractuală prin care a avut loc achiziționarea titlurilor de participare de la consorțiu .X. în suma de X milioane

euro, achizitie suportata de catre actionarul principal CC .X./ AG care a depus aceasta suma in conturile bancare ale **SC .X. SA**.

Petenta susține că aceasta tranzacție nu reprezintă o redevență și nu intră în sfera de impozitare conform art.115(1), lit.d, din Legea nr.571/2003, republicată, cu modificările ulterioare, deoarece cumpărarea titlului de participare reprezintă o investiție și nu o achiziție de know-how.

De asemenea, **SC .X. SA** precizeaza ca *“d-l .X. nu a facut afirmatia retinuta in actul de control in sensul ca participarea la achizitionarea unui certificat .X. a fost o achizitie de know how si nu o achizitie de titluri de participare.”*

**3. În ceea ce privește impozitul de .X. lei si impozitul in suma de .X. lei privind veniturile din contractul nr..X./10.01.2005**, contestatoarea afirmă că sumele plătite cu privire la factura nr..X./28.04.2005 au fost stabilite în conformitate cu facturile emise de către .X./ din .X./, având nr. .X. 2005 din 16.02.2005 și nr..X. 2005 din 10.03.2005, .X./ din .X./ fiind executantul efectiv al lucrărilor din contract.

De asemenea, factura nr..X./25.04.2005 in suma de .X. euro reprezinta o factura proforma, factura finala nr..X./28.04.2005 este in valoare de .X. euro.

Beneficiarul efectiv al acestor venituri in suma de .X. euro este .X./ din .X./ care a executat efectiv lucrarile, X euro reprezinta achizitionare caietelor de sarcini pentru licitatii si .X. euro reprezinta onorariu, ultimele doua sume fiind platite domnului .X. .X., rezident roman.

Contestatoarea consideră că aceste cheltuieli cu privire la factura nr.0.X. din 28.04.2005 nu sunt servicii de management sau consultanță, chiar dacă în factură se folosesc sporadic astfel de terminologii uzuale cu caracter internațional, și nu intră în sfera de impozitare a art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

**4. În ceea ce privește impozitul în sumă de .X. lei cu privire la veniturile din contractul nr..X./10.01.2005 și nr..X./22.04.2005**, petenta susține că facturile aferente contractului nr..X./22.04.2005 reprezintă cheltuielile reprezentantei UE din Viena și nu reprezintă cheltuieli de consultanță, concluzie care rezulta din continutul contractului si din documentele anexe acestuia.

Beneficiarul efectiv al acestor venituri este .X./.

In consecinta, **SC .X. SA** precizeaza ca aceste cheltuieli efectuate cu factura nr..X./28.04.2005 nu intra in sfera de impozitare a art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

**5. Referitor la impozitul în sumă de .X. lei și impozitul în sumă de .X. lei cu privire la lucrările de construcții drumuri efectuate de compania .X. Ltd. pe baza contractelor și convențiilor nr..X./10.04.2006 și nr..X./12.10.2006**, contestatoarea susține că mai sus menționata companie a executat pentru **SC .X.**

**SA** lucrări tipice de construcții, drumuri complexe în Dubai .X. .X. în conformitate cu contractele și convențiile anterior precizate.

Societatea contestatoare susține că respectivele cheltuieli cu privire la factura emisă de către .X. .X. Ltd. nu sunt cheltuieli de management sau consultanță, iar terminologiile de specialitate folosite în facturi, de exemplu "*location management*", reprezintă organizarea șantierului și este parte integrată a executării de construcții de drumuri stabilită de lege și nu schimbă cu nimic caracterul serviciului prestat.

Astfel, facturile emise de către compania .X. .X. Ltd., executantul lucrărilor de construcții drumuri pe baza contractelor și convențiilor nr..X./10.04.2006, nr..X./12.10.2006, nr..X./23.02.2007, nr..X./21.06.2007 și nr..X./15.11.2007 nu sunt cheltuieli de management sau consultanță și nu intra în sfera de impozitare a art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**6. Referitor la impozitul în sumă de .X. lei cu privire la veniturile din facturile nr..X./2008, nr..X./1138, nr..X.2008 și .X./2008**, contestatoarea apreciază că acest impozit este stabilit eronat de organele de inspecție fiscală, creanța nefiind nici certă și nici lichidă.

**SC .X. SA** susține ca acționarul CC .X./ AG a efectuat cheltuieli în vederea soluționării situației de criză intervenită la proiectul de la .X., care periclita existența companiei pe piața de construcții drumuri, cheltuieli ce reies din facturile nr. .X./10.12.2008 și nr..X./1996.

Acționarul CC .X./ AG a prezentat organelor de inspecție fiscală un certificat de rezidență fiscală pentru anul 2008 eliberat la data de 22.08.2008, document prezentat și altor instituții de stat din România.

Factura nr..X./1138 a fost eliberată de X AG pentru lucrări de contabilitate, unde "*beneficiarul acestei plăți este CC .X./ AG*".

Factura nr.0.X./2008 a fost emisă de societatea .X. GmbH din München, în baza comenzi nr.X/22.06.2007, și reprezintă lucrări de contabilitate.

**SC .X. SA** menționează că s-a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală emis de Oficiul Federal pentru Finanțe din Germania nr.DE.X./04.09.2008.

De asemenea, OP nr.X/2008 reprezintă ultima rată la factura nr..X./28.04.2005.

Mai mult, "*beneficiarul efectiv al acestor venituri este .X./*".

**7. Referitor la impozitul în sumă de .X. lei aferent lucrărilor de construcții drumuri, respectiv asternere de mixtură asfaltică efectuate de către compania .X./ pe baza contractelor și convențiilor cchg-mdr-ro/X-07 din 29.07.2007 și nr.X/02.10.2007**, **SC .X. SA** menționează că organele de inspecție

fiscala au denaturat in mod inexplicabil si netemeinic continutul acestor documente cu scopul de a genera in mod fictiv creante fiscale nefondat.

In ceea ce priveste facturile emise de compania .X./ catre **SC .X. SA** referitoare la asternerea asfaltica, nu sunt cheltuieli de management sau consultanta si nu intra in sfera de impozitare a art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilit de organele de inspectie fiscala in suma totala de **.X. lei** provenind din contractele și convențiile nr.X/10.04.2006, nr.X/12.10.2006 și nr..X./02.10.2007, contracte privind servicii de constructii de drumuri, a fost stabilit in mod eronat, intrucat aceste cheltuieli au fost considerate ca fiind cheltuieli de management si consultanta.

Mai mult, societatea contestatoare susține că, potrivit evidenței contabile, nu s-au efectuat niciun fel de plăți către nerezidenți de unde rezultă că nu s-au efectuat tranzacții de plată bancare, nu s-au emis ordine de plată și, de asemenea, nu s-au emis ordine de plată prin compensare.

Petenta susține că stabilirea unui impozit cu privire la lucrările de construcții drumuri, respectiv așternere asfalt, pe baza contractelor și convențiilor mai sus menționate, este prematură, această creanță fiscală nefiind nici certă, nici exigibilă.

Totodată, contestatoarea precizează că în cadrul contractelor încheiate între Rutega și .X., contestatoarea **SC .X. SA** este un intermediar, căruia i se cuvine un comision de 2%, suma pentru care impozitul a fost platit.

Totodata, **SC .X. SA** contesta si majorarile de intarziere in suma de **.X. lei** calculate pana la data de 28.08.2009 aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar in suma de **.X. lei**.

**SC .X. SA** arată că nu contestă sumele stabilite de plată prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale de .X. lei și majorări de întârziere aferente de X lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X lei și majorări de întârziere de X lei, precum și amenda în sumă de X lei.

**SC .X. SA**, prin adresa inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sub nr.906023/07.01.2010, mentioneaza ca inspectia fiscala s-a efectuat cu incalcarea prevederilor art.98 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv inspectia fiscala s-a efectuat pe o perioada mai mare de 3 ani.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au tinut seama de prevederile art.6 si art.49 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, raportat la prevederile art.977 Cod civil.

**II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, au efectuat o inspectie fiscală generală la S.C. .X. S.A. .X. privind verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile.**

Inspectia fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidentiere si declarare a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către **S.C. .X. S.A.** din .X.X, printre care si cele reprezentate de impozitul pe profit, impozit pe venituri salariale, contributi sociale, taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti.

**S.C. .X. S.A.** are domiciliul fiscal în .XX, str. X, nr. X, judetul .X., este înregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J12/X/29.04.2002 si are codul unic de înregistrare X cu atribut fiscal RO.

Obiectul principal de activitate este "*Lucrari de constructii de drumuri si autostrazi*" – cod CAEN 4211.

CC .X./ AG Elvetia este actionar majoritar – 99,99962% la **S.C. .X. S.A.**

X este equity membru al X Consulting, partener asociat la CC .X./ AG si partener asociat la SC .X. GMBH.

Perioada supusă inspectiei fiscale :

- 01.07.2006–31.12.2008 pentru impozit pe profit, impozit pe venituri salariale, contributi sociale si alte venituri la bugetul general consolidat;
- 14.09.2004–31.12.2008 pentru impozit pe venituri nerezidenți;
- 01.09.2007–31.12.2008 pentru TVA.

Aspectele contestate de societate fac obiectul capitolului III pct.3.1, pct.3.3, pct.3.4 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009, dupa cum urmeaza:

**1. În ceea ce privește impozitul pe profit,** în urma verificărilor s-a constatat că **în anul 2006** societatea înregistrează profit impozabil în sumă de X lei, din care recuperează pierderea fiscală din anii precedenți în sumă de X lei, astfel la sfârșitul anului rămâne pierdere fiscală de recuperat în sumă de X lei.



Organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.A.**, în baza contractului nr..X./2005 încheiat cu X & X Consulting a decontat în anul 2006 cheltuieli cu serviciile prestate de terți reprezentând dreptul de a se folosi de serviciile oferite, respectiv: sediu, servicii de comunicații, direcțiune și management, secretariat și administrație, autovehicul pentru conducere.

S-a constatat că suma reprezentând cheltuieli în cuantum de **X lei** nu poate fi considerată ca deductibilă fiscal, întrucât nu s-a putut face dovada modului în care reprezentanța Viena a participat la realizarea de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.21 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica decontarea cheltuielilor cu servicii de natura financiară cuprinse în facturile emise de către X, în suma de **X lei**, aceste servicii neavând la bază un contract extern și nu există nicio dovadă a prestării acestor servicii. Organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor în suma de X lei în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea nu a putut prezenta detalierea cheltuielilor cu participarea la ședința AGA sau cu alte deplasări în țară ale administratorilor societății, în suma de **X lei**, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor în suma de X lei în baza prevederilor art.21 alin.1, alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.27 și pct.28 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei**, astfel la sfârșitul anului societatea înregistrează pierdere fiscală de recuperat în suma de **X lei**.

**În anul 2007**, societatea nu înregistrează și declară impozit pe profit, evidențiind un profit impozabil în sumă de X lei, din care recuperează pierdere fiscală din anii precedenți în sumă de X lei, astfel la sfârșitul anului rămâne pierdere fiscală de recuperat în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **X lei** reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți - cont 628, aferente contractului nr..X./2005 încheiat cu X Consulting, reprezintă cheltuieli cu serviciile de consultanță, management, analiză financiară, prestate de către partenerul extern, dar pentru care nu se poate face dovada executării acestora, precum nici a contribuției acestora la realizarea de venituri, încălcându-se astfel prevederile art.21(1) și (4) lit.m din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca **S.C. .X. S.A.** a inregistrat cheltuieli deductibile cu serviciile prestate, astfel:

- factura nr.X/16.07.2007 in suma de X lei, reprezentand deplasare .X. .X. fara a prezenta documente justificative, incalcan-du-se in acest sens prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

- NC nr.1X/31.07.2007 in suma de X lei – reglari cont si factura nr..X./21.11.2007 reprezentand “*rectificare curs valutar*”, in suma de .X. lei, fara a prezenta documente justificative, incalcan-du-se in acest sens prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**În anul 2008**, societatea nu înregistrează și nu declară impozit pe profit, evidențind un profit impozabil în sumă de X lei, din care recuperează pierderea fiscală din anii precedenți în sumă de X lei, astfel la sfârșitul anului rămâne pierdere fiscală de recuperat în sumă de X lei.

S-a constatat că societatea, în baza unor comenzi încheiate cu firme externe, X Germania, CC .X./ AG, .X., a decontat în anul 2008 cheltuieli cu serviciile prestate de terți – cont 628, in suma de .X. lei, reprezentând servicii care nu au la bază un contract extern și nu există o dovadă a prestării acestor servicii, încalcându-se astfel prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare.

In concluzie, pentru debite stabilite in suma de **X lei**, s-au calculat majorari de intarziere conform HG nr.784/2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale si OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de **.X. lei**, calculate pana la data de 28.08.2009.

## **2. Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente anul 2005**

**a)** organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat mai multe transferuri de valută în străinătate, pe declarațiile de plată externe fiind indicat ca beneficiar .X./

S-a constatat că potrivit explicațiilor consemnate în dispozițiile de plată valutară externă, scopul plății a fost “*avans proiect .X. – construcții infrastructură pentru protecția mediului*”, invocându-se ca și acte justificative care stau la baza acestor tranzacții documentul X/12.09.2005, care s-a constatat că reprezintă o scrisoare de confirmare a participării la Proiect .X. - Systems Avans, și contractul nr.X/04.10.2005.

Din analiza contractului nr.X/04.10.2005 rezultă că aceste plăți au alt obiect față de cel menționat pe dispozițiile de plată, respectiv vânzarea-cumpărarea unui certificat de acționar la .X. Systems, entitate al cărei statut a fost aprobat ulterior primelor plăți.

Din raspunsurile la notele explicative date de directorul general si de directorul economic, precum si din documentele puse la dispozitie organelor de inspectie fiscala rezulta ca plățile au fost efectuate la o dată anterioară existenței contractului, lipsa documentelor justificative, precum și faptul că eliberarea certificatului de acționar .X. Systems a fost efectuată un an mai târziu, rezultă că scopul plăților a fost cel menționat inițial, respectiv “**avans proiect .X. – construcții infrastructura pentru protecția mediului**”, această tranzacție încadrându-se la achiziția de know-how și nu la achiziția de titluri de participare .

De asemenea, initial societatea nu a putut prezenta certificatul de rezidenta fiscala de la .X./ dar, in timpul inspectiei fiscale se prezinta certificatul de rezidenta fiscala emis in data de 23.06.2009 prin care se certifica ca .X./ este rezident al Cantonului .X./, Elvetia, din data de 26.07.2005.

In urma verificarilor efectuate si in baza art.7, art.113, art.114, art.115, art.118 alin.1, 2 si 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.12 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Conventiei dintre Romania si Confederatia Elvetiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere si a Protocolului anexat, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente pentru veniturile obtinute pe redevente in 2005, astfel incat s-a calculat un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

**b)** referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente obtinute din contracte de management si consultanta s-a constatat ca societatea a inregistrat documentul nr.0.X. emis de X Consulting reprezentand cheltuieli de management, consultanta, controlul fluxului de numerar la licitatia nr.288.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115, art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

#### **anul 2006**

**a)** organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au inregistrat in contabilitatea societatii urmatoarele documente:

- nr.X/04.01.2006 reprezentand consultanta, management, emisa de SC X Consulting,

- nr.X/21.02.2006 reprezentand consultanta, emisa de SC X Consulting,

- nr..X./2005 reprezentand consultanta, management, controlul fluxului de numerar la licitatie nr.288, emisa de SC X Consulting,
- nr.X/20.09.2006 reprezentand consultanta, emisa de SC X Consulting,
- nr.X/24.10.2006 reprezentand consultanta, emisa de X Consulting.

Facturile fiscale enumerate au fost prezentate organelor de inspectie fiscala in copie.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 , art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

**b) SC .X. SA** in data de 12.10.2006 incheie o *Conventie* contract partial nr..X./12.10.2006, reprezentand anexa la proiect nr.26-jum-X/02 incheiat intre:

- .X./ beneficiar si consultant,
- SC .X. SA antreprenor,
- .X. .X. X LTD in calitate de subantreprenor si executant.

In urma acestui contract .X. .X. X LTD emite factura nr.X/06.12.2006 catre SC .X. SA reprezentand proiectare, laboratoare, management local, iar ca modalitate de decontare a lucrarilor-DECONTARE PRIN COMPENSARE.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 si ale art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

#### **anul 2007**

**a)** organele de inspectie fiscala au constatat ca s-a inregistrat in contabilitatea societatii facturile nr..X./29.01.2007, nr.X/08.01.2007 si nr.mdr-ro/X/18.05.2007 reprezentand cheltuieli de management, consultanta, controlul fluxului de numerar la licitatie nr.288, emisa de SC X Consulting,

Facturile fiscale enumerate au fost prezentate organelor de inspectie fiscala in copie.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 , art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

**b)** organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au inregistrat in contabilitatea societatii urmatoarele documente:

- nr..X./23.02.2007, nr..X./01.07.2007, nr..X./15.11.2007 reprezentand consultanta, management, emisa de .X. .X. PVT LTD,

- nr.mdr-ro/X/07 primita de la .X./ reprezentand curs valutar conform contract mdr-26jumX, suma compensata in data de 31.03.2008.

Intre SC .X. SA si .X. .X. PVT LTD s-a incheiat contractul nr.X/14.11.2007, obiectul contractului reprezentand "*Lucrari de asternere plana liniara de mixtura asfaltica*"

Facturile fiscale enumerate au fost prezentate organelor de inspectie fiscala in copie.

Din raspunsurile la notele explicative date de directorul general, de directorul economic, precum si a directorului de dezvoltare rezulta ca SC .X. SA nu a fost implicata in acest contract.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 , art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **X lei**.

#### **anul 2008**

**a)** organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au inregistrat in contabilitatea societatii urmatoarele documente:

- nr..X./2008 primita de la CC .X./ AG. ST. Gallen reprezentand cheltuieli de management, consultanta, costuri de executie, prelucrare date,

- nr..X./1138 emisa de X AG reprezentand onorariu de administrare semestrial, lucrari de contabilitate, controlul financiar, prelucrari costuri,

- nr.0.X.2008 emisa de .X. GMBH X reprezentand analiza fluxului de numerar, analiza administrarii activelor, potential de rentabilitate,

- OP.11/2008 catre SC X Consulting reprezentand consultanta.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 , art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

**b)** organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au inregistrat in contabilitatea societatii in baza contractului nr.ccahg-mdr-ro/338-07 incheiat cu .X./ .X./, urmatoarele documente: nr.X.

Obiectul contractului consta in prestarea de servicii reprezentand asternere asfalt cu echipamentul si resursele umane proprii in X.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 , art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a stabilit un debit suplimentar reprezentând impozit pe nerezidenți în suma de **.X. lei** pentru care s-au stabilit majorări de întârziere în suma de **.X. lei**, potrivit art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și penalități de întârziere în suma de **.X. lei** conform OG nr.26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare.

**3. În ceea ce privește TVA**, perioada verificată este de la 01.09.2007 până la 31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat în luna septembrie 2008 cu factura externă nr..**X./30.09.2008** un utilaj **.X. Super 1900** în valoare de **X** de euro, de la un partener intracomunitar **X – SUD .X. GmbH & Co KG**, achiziție care nu a fost declarată în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2008 și nici în declarația 390 aferentă trimestrului III/2008, fiind astfel încălcate prevederile Legii nr.571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Dispoziția de măsuri nr..**X./05.08.2009**, organele de inspecție fiscală au dispus corectia decontului aferent TVA pentru luna septembrie 2008 și declarația 390 aferentă trimestrului 3/2008. De asemenea, s-a întocmit Procesul de constatare și sancționare a contravențiilor nr..**X./04.08.2009** prin care s-a aplicat potrivit art.219 alin.2 lit.h din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, amenda contravențională în suma de **.X. lei**.

**S.C. .X. S.A.** a îndeplinit în termenul stabilit măsurile din Dispoziția de măsuri nr..**X./05.08.2009**.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:**

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent anului 2007, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti, stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind**

**nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2006 si 2007 în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situatia de fapt.**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea serviciilor prestate de terti in baza contractului nr..X./2005 incheiat cu X Consulting, astfel:

- nr..X./2005/04.01.2006 in suma de .X. lei,
- nr..X./2005/21.02.2006 in suma de .X. lei,
- nr..X./2005/21.02.2006 in suma de .X. lei,
- nr..X./2005/28.02.2006 in suma de .X. lei,
- nr.00462006/30.04.2006 in suma de .X. lei,
- nr.00462006/09.01.2007 in suma de .X. lei,
- nr.00462006/30.01.2007 in suma de .X. lei,
- nr.034/07/08.05.2007 in suma de .X. lei,
- NC nr.272/07/21.11.2007 in suma de .X. lei.

Totodata, societatea a inregistrat cheltuieli cu serviciile prestate de terti, factura nr..X./16.07.2007 in suma de .X. lei, reprezentand “*deplasare .X. .X. in Grecia*” si Nota contabila nr.X/31.07.2007 in suma de .X. lei, reprezentand “*reglari cont*”.

CC .X./ X Elvetia este actionar majoritar – 99,99962% la **S.C. .X. S.A.**

X este *equity membru* al X Management Consulting, partener asociat la CC .X./ AG si partener asociat la SC .X. GMBH.

X, director general la .X./ este administrator, membru in consiliu de administratie la SC .X. SA.

Organele de inspectie fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea nu justifică cu documente realitatea prestării, precum și necesitatea acestor servicii la realizarea de venituri impozabile.

Contractul nr..X./2005 incheiat cu X Management Consulting prevede ca aceste cheltuieli au fost necesare pentru “*dreptul de a folosi din plin serviciile oferite*”, respectiv sediu, servicii de comunicatii, directiune si management, secretariat si administratie si autovehicul pentru conducere, cheltuieli inregistrate in contul 628 “*alte cheltuieli cu servicii executate de terti*”.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in Raportul de inspectie fiscala din data de 31.08.2009 contestat, faptul ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.1 si art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat “*nu s-a putut face*

*dovada modului in care reprezentanta Viena a participat la realizarea de venituri impozabile” si “nu s-a putut face dovada executarii acestora”.*

Societatea contestatoare mentioneaza ca *“aceste investitii in reprezentanta UE a .X. SA de la Viena nu sunt cheltuieli de management sau consultanta ci sunt cheltuieli cu serviciile prestate in vederea realizarii unor lucrari profitabile, fapt ce reiese evident din sensul contractului nr..X./22.04.2005”, iar “factura .X./21.11.2007 in suma de .X. lei respectiv X euro nu apartine contractului nr..X./22.04.2005 incheiat intre .X. si .X. SA”.*

SC .X. SA precizeaza ca aceste cheltuielile sunt deductibile respectand in totalitate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prezentand în susținere o serie de documente justificative.

**In drept**, potrivit art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“(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.”***

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

***“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”***

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

***“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:***

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

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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



- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea 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.

49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

Totodată, se reține ca, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi dovedite cu ușurință în privința legăturilor cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția normei este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri care este criteriul fundamental al deductibilității.

Totodată, potrivit art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

La art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.[...]”**

Iar conform pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2006 – 2007:

*“20. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

**a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;**

***b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.***

***Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, costurile de management sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai dacă se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și valoarea tarifelor, serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

Astfel, contestatoarea susține că aceste servicii sunt investiții rezultate din contractul nr. X./22.04.2005 încheiat cu X. & X. Management Consulting, iar beneficiarul efectiv al acestor venituri fiind X./.

**Prin Contractul nr. X din data de 22.04.2005 privind servicii management/sediu filiala pentru Rezentanta UE in Viena pentru SC X. SA din Romania** încheiat între X. & X. Management Consulting, Biroul Viena, denumit X (Rezentanta vieneză a CC X./ AG) în calitate de Furnizor de servicii și SC X. SA în calitate de Beneficiar de servicii, se menționează **Clientul SC X. SA primește de la X, contra cost, dreptul de a folosi din plin serviciile oferite [...].**

La art.2 din Contractul de servicii încheiat la data de 22.04.2005 sunt prevăzute serviciile ce urmează a fi prestate de Furnizor care se referă la:

- sediu - folosința permanentă a spațiilor nr.6 în casa situată la adresa [...] precum și mobilier și garaje pentru autovehicule,
- servicii de comunicație – presupune folosința permanentă a serviciului telefonic și fax,
- direcțiune și management – asigurarea personalului de conducere și management [...]. Ei vor reprezenta firma SC X. SA în relațiile cu partenerii de afaceri externi.
- secretariat și administrație – asigurarea personalului pentru administrație și secretariat [...]. Ei vor administra filiala UE din Viena a firmei SC X. SA și relațiile cu partenerii de afaceri externi.
- autovehicul pentru conducere – folosința permanentă a unui autoturism [...].

Potrivit art.3 din contract se precizeaza ca acesta incepe din data de 01.05.2005 si “se incheie pe o perioada nedeterminata, dar in principiu este valabil pana la data de 31.12.2006.”

La art.4 din Contractul de servicii încheiat la data de 22.04.2005 sunt inscrite costurile serviciilor prestate care sunt in valoare de **.X. euro/luna**.

In adresa **CC .X./ AG** nr.mecdr-cj/ctr-fin/ec-11/22.07.2009 inaintata Ministerului Finantelor Publice – Directia Generala a Finantelor Publice .X., denumita *Confirmare*, la punctul 1 se mentioneaza “*Biroul si consortiul de firme .X. & .X. MANAGEMENT CONSULTING prescurtat X din X 28, 1030 Viena este biroul nostru (Reprezentanta) din Viena, Austria incepand cu anul 2005, competent pentru relatiile noastre de afaceri cu intreprinderi est europene pentru si in numele CC .X./ AG . .X.& .X. Management Consulting nu are nici un statut juridic independent si este subordonata ierarhic si juridic firmei mama CC .X./ AG. De aceea .X.& .X. Management Consulting nu detine nici un cod fiscal si nici contabilitate proprie. Toate intrarile si iesirile X se vor contabiliza atat economic cat si ca impozitare conform legii referitoare la firme mama”.*

In adresa societatii .X./ nr.mcdr-X/116-2009/22.06.2009 se mentioneaza “*Toate taxele lunare (.X. euro) cat si alte costuri pentru reprezentanta – EU a firmei .X. SA din Viena: spatiile pentru birouri complet dotate, Telefon-Fax-Internet, Sali de conferinte, secretariat, personal de specialitate calificat, asistenta juridica cf. Contract nr.X/mec-gp.2005 din 14.03.2005 in valoare totala de EUR X au fost achitate noua, integral si la termen din partea X& .X. Management Consulting Divizion Viena. Toate serviciile sus amintite, au fost efectuate pentru si in numele firmei .X. SA din .X. in conformitate cu comanda CC .X./ AG.[...] Abia in anul 2006 au fost incheiate contracte directe cu .X. SA. ”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca CC .X./ AG a incheiat cu .X./, Proiectul nr.cchag-mdr-ro.X/14.03.2006 “*Asistenta la dezvoltarea firmei, management si consultanta, Strategii cat si CRM al SC .X. SA din .X./Romania*”.

Comanda acestui contract consta in “.X./ va fi insarcinata sa sustina Obiectivul conform punctului 1 incepand cu data de 01.04.2006 pe o perioada de timp de cel putin 3 ani jumătate, cu optiune de extindere de pana la 5 ani”, intrucat “*SC .X. SA care a fost cumparata de o Societate pe Actiuni elvetiana CC .X./ AG, trebuie sa isi stabileasca pozitia ei bine pe piata si sa o mentina solida. [...] De aceea trebuie asigurata participarea la contracte mari, cu scopul cresterii calificarii, calitatii, cifrei de afaceri si a valorii.*”

Analizând facturile fiscale, prezentate în limba română, documentele anexate la acestea și având în vedere și Notele explicative ale reprezentanților societății, rezultă următoarele:

- factura nr.X/04.01.2006 în valoare de X euro emisă de X și achitată conform Dispoziției/Declarației de plată externă în valoare de X euro, din data de 10.01.2006 către beneficiar X, conține:

1. pachet complet de servicii, *costuri de baza* 12-05 – .X. euro
2. decontarea călătoriei conform anexe X München 12-14.11.2005 -X
3. AGA Sedința Consiliului de Conducere pentru majorarea capitalului .X.X 22-30.11.2005 – X euro

- factura nr.X/14.02.2006 în valoare de X euro emisă de X și achitată conform Dispoziției/Declarației de plată externă în valoare totală de X euro, din data de 21.02.2006 către beneficiar X, conține:

1. pachet complet de servicii Birouri, *costuri de baza* 01.06 – .X. euro
2. decontarea călătoriei conform anexe X 17-20.12.2005 -X euro
3. X Sedința Consiliului de Conducere pentru majorarea capitalului .X.X 08-14.12.2005 – X euro

- factura nr.X/28.02.2006 în valoare de X euro emisă de X și achitată conform Dispoziției/Declarației de plată externă în valoare totală de X euro, din data de 07.09.2006 către beneficiar X, conține:

1. pachet complet de servicii Birouri, *costuri de baza* 02.06 – .X. euro
2. decontarea călătoriei X/.X./, Încheiere Contract Bilant, Analize .X. 9-12.01.2006 -X euro
3. Plata unui avans X/.X./ Încheiere Contract, Bilant, Analize .X. – X euro

- factura nr.X/30.04.2006 în valoare de X euro emisă de X și achitată conform Dispozițiilor/Declarațiilor de plată externă în valoare totală de X euro, din data de 25.10.2006, 29.07.2006 și 09.01.2007 către beneficiar X, conține:

1. pachet complet de servicii de birou, *costuri de baza* 03.06 – .X. euro
2. decontarea călătoriei/onorari X, Bilant, Analize .X. inv[Invoice-Factura] 2006, 02-03/2006 –X euro
3. Constr.X licit.DEVA-Oradea Proiectare, documentație conf Facturilor (176 Mil) – X euro

Din documentele analizate mai sus, cu titlu exemplificativ, reiese că X MC a emis facturi reprezentând *Servicii de administrare/Sediul pentru Reprezentanta –EU in Viena pentru SC .X. SA din Romania*, servicii ce se regăsesc în Contractul nr..X./2005 încheiat între cele două părți, respectiv: **costuri de baza**.

În ceea ce privește aceste facturi emise pentru **“decontarea calatoriei [...], Sedinta Consiliului de Conducere [...], Bilant, Analize .X. [...], Plata unui acot X/X./ Incheiere Contract, Bilant, [...]”**, rezultă că reprezintă cheltuieli de administrare, de consultanta, management, cu deplasările în străinătate, precum și plata unui avans, etc., fără a se putea identifica serviciile prestate, acestea nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificate, nu sunt prevazute termene de executie, astfel încât să se poată verifica dacă X a prestat servicii în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Din Raportul de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009 nu rezulta cu claritate defalcarea acestor cheltuieli în functie de serviciile facturate, respectiv în anul 2006 organele de inspectie fiscala stabilesc ca facturile nr..X./2005-21.02.2006 și nr..X./2005/21.02.2006 în suma totală de X lei sunt aferente contractului nr..X./2005.

Din analiza facturii nr.X/14.02.2006 în valoare de X euro și a Dispozitiei de plata externa din data de 21.02.2006, documente aflate la dosarul cauzei, rezulta ca acesta factura a fost achitata prin dispozitia de plata sus mentionata, dar acesta contine și o diferenta de plata a facturii nr.0.X., suma totală achitata fiind de X lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au introdus în categoria facturilor care fac parte din contractul nr..X./2005 și factura nr.X/08.05.2007 în valoare de X lei și factura nr.X/07/21.11.2007 în valoare de .X. lei, suma provenind din rectificarea curs valutar.

Din analiza acestor facturi aflate la dosarul cauzei rezulta ca acestea au fost emise de .X./, iar contractul în baza caruia au fost decontate aceste cheltuieli nu este cel cu nr..X./2005, contract încheiat între SC .X. SA și X.

Factura nr.X/07/08.05.2007 a fost emisa în baza proiectului nr.cchag-mdr-ro/332-02 aflat în copie la dosarul cauzei *“Asistenta la dezvoltarea firmei, management și consultanta, Strategii cat și CX al SC .X. SA din .X./Romania”*. Factura nr.X/07/21.11.2007 emisa de .X./ în suma totală de X euro, reprezentând *diferenta euro* în baza proiectului nr.26-jumX/01-02.

Astfel, din analiza acestor documente rezulta cu claritate ca nu sunt aferente contractului nr..X./2005, așa cum se afla prezentat în Raportul de inspectie fiscala nr. .X./31.08.2009.

În ceea ce privește serviciile facturate și stabilite ca fiind cheltuieli nedeductibile în perioada 2006 -2007 nu s-a analizat dacă aceste cheltuieli

reprezintă cheltuieli repartizate de CC .X./ AG societăților afiliate sau dacă reprezintă cheltuieli ce trebuie suportate de SC .X. SA în funcție de volumul vânzărilor conform contractului de servicii din data de 22.04.2005 intrucat, *între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar.*

Totodată, referitor la serviciile .X./ facturate conform proiectului nr.cchag-mdr-ro/3X-02 *“Asistenta la dezvoltarea firmei, management si consultanta, Strategii cat si X al SC .X. SA din .X./Romania” si cele din contractul nr.X/mec-gp.2005 nu s-a analizat dacă acestea nu se asimileaza cu serviciile facturate de catre X in perioada 2006 – 2007 privind Incheiere Contract, Bilant, Analize .X., intrucat societatea contestatoare mentioneaza ca beneficiarul efectiv a acestor venituri este .X./, fapt mentionat si in adresa nr.mcdr-X/X/2009 a .X./ *“Toate taxele lunare (.X. euro) cat si alte costuri pentru reprezentanta – EU a firmei .X. SA din Viena [...] cf. Contract nr.X/mec-gp.2005 din 14.03.2005 in valoare totala de EUR X au fost achitate noua, integral si la termen din partea X& .X. X Viena. Toate serviciile sus amintite, au fost efectuate pentru si in numele firmei .X. SA din .X. in conformitate cu comanda CC .X./ AG.[...] Abia in anul 2006 au fost incheiate contracte directe cu .X. SA. ”**

Ca urmare a celor de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat aceste cheltuieli in suma totala de X lei cu serviciile numai din punct de vedere al deductibilității acestora la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să analizeze aceste servicii, prestate în Viena, din punct de vedere al prevederilor art.7 pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la relația de afiliere dintre cele două părți contractante, deși s-a specificat relatia de afiliere în raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că, deși s-a constatat relația de afiliere dintre cele două societăți, organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și care se referă la servicii de management și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului.

Mai mult, din analiza Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009 pagina 8, se precizeaza ca societatea inregistreaza pe cheltuieli cu serviciile prestate de terti, factura nr..X./16.07.2007 in suma de .X. lei reprezentand deplasare .X. .X. in

Grecia si nota contabila nr.X/31.07.2007 in suma de Xlei reprezentand reglari cont, incalcand prevederile art.21 alin.2 lit.e si art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dar la calculul profitului impozabil aferent anului 2007 nu au fost avute in vedere.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

*“ (3) 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.”,*

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

**si se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./31.08.2009 pentru impozitul pe profit în sumă .X. lei** emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală – Directia Generala a Finantelor Publice .X., urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X., prin alta echipa decât cea care a întocmit actul de control contestat, sa reanalizeze cheltuielile in suma totala de X lei aferente perioadei 2006 - 2007 și să stabilească dacă sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil ca urmare a încadrării acestora, fie în categoria cheltuielilor cu serviciile de management și consultanta prestate de persoane juridice afiliate în baza relației juridice dintre acestea, fie în categoria cheltuielilor cu serviciile prestate de o persoana juridică nerezidentă în calitate de prestator, având în vedere cele retinute prin prezenta decizie, prevederile legale in vigoare pe perioada verificata, precum și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei prezentate in contestatie.

**2. Referitor la impozitul pe profit in suma de Xlei aferent cheltuielilor cu serviciile prestate de terti in suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității la**



**calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti în condițiile în care organele de inspectie fiscala nu au analizat dacă aceste servicii se încadrează în categoria cheltuielilor cu serviciile prestate de persoane juridice afiliate.**

**În fapt**, pe perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea cheltuielilor cu servicii prestate de terti în sumă totală de .X. lei, în baza unor comenzi incheiate cu .X. GmbH Germania, CC .X./ AG si .X..

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea nu detine dovada executarii acestor prestari si serviciile nu au fost executate in baza unui contract extern .

CC .X./ AG Elvetia este actionar majoritar – 99,99962% la **S.C. .X.**

**S.A.**

X este equity membru al X Management Consulting, partener asociat la CC .X./ AG si partener asociat la SC .X. GMBH.

.X. .X., director general la .X./ este administrator, membru in consiliu de administratie la SC .X. SA.

Petenta susține că a decontat aceste cheltuieli, pentru a salva situația de criză și pentru a realiza profit din lucrarea de la .X., cheltuieli recuperate *“prin urmare este logic ca, SC .X. SA nu a redus prin aceasta baza impozabila ci, dimpotriva, a marit-o.”*

Referitor la facturile nr..X.14.07.2008 si nr..X./01.08.2008, **SC .X. SA** precizeaza ca aceste cheltuieli efectuate sunt deductibile, intrucat reprezinta verificari contabile efectuate de catre o societate in care Presedintele Consiliului de Administratie este asociat, tariful practicat fiind redus fata de tariful cerut in Romania.

**În drept**, potrivit art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea 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.*

*49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:*

*(i) părțile implicate;*

*(ii) natura serviciilor prestate;*

*(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”*

Conform textelor de lege sus citate, se retine ca deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este conditionata de necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii, justificarea cu documente a prestarii efective a serviciilor.

Asadar, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este conditionata de probarea prestarii efective a serviciilor cu documentele justificative.

De asemenea, potrivit art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”*

La art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

***“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”***

Iar potrivit prevederilor pct.41 din același act normativ, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

*“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

***a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în***

**considerare și serviciile sau costurile administrative.** Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Fata de prevederile legale mai sus invocate se retine ca, între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central prin intermediul societatii mama in numele grupului ca un tot unitar - cheltuielile de aceasta natura pot fi deduse numai daca furnizeaza in plus servicii persoanelor afiliate sau daca pretul bunurilor si valoarea tarifelor, serviciilor furnizate se iau in considerare si serviciile si costurile administrative.

SC .X. SA a prezentat in sustinerea contestatiei pentru justificarea serviciilor prestate, factura nr..X./18.11.2008 in valoare de X euro emisa de CC .X./ AG in baza contractului nr..X./11.09.2007 si a comenzii nr.X.X./2008, factura nr..X./X./01.08.2008 in valoare de X euro emisa de X AG, factura nr.X-x-07-16/14.07.2008 emisa de .X. Management Consulting in baza comenzii nr.mec224c, comanda nr.X/22.06.2007 catre .X. GMBH, adresa nr.mcdr/dir-gc026 a CC .X./ AG catre SC .X. SA, comanda nr.10-022/14.07.2008 a CC .X./ AG catre .X. AG, proiectul de criza nr.cchag-mcdr-012-.X./23.09.2008 emisa de .X./ catre CC .X./ AG si adresa SC .X. SA nr.X/01.08.2008 catre CC .X./ AG.

Din analiza acestor documente, nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat daca serviciile sunt prezentate detaliat, sunt cuantificate, sunt prevazute termene de executie, astfel încât sa se poata verifica daca .X. GMBH, .X. AG si CC .X./ AG a prestat serviciile in cantitatea, de calitatea si la termenele asumate, justificand in acest mod suma facturata.

De asemenea, comanda nr.10-022/2008 inaintata de CC .X./ AG catre .X. AG presupune efectuarea de *corectii contabile, Cash-Flow Control/Controlul fluxului de numerar*, ori factura nr..X./18.11.2008 este emisa in baza contractului nr..X./11.09.2007 si comenzii nr.X.X./2008 si reprezinta *management, consultanta si costuri de prelucrare Proiect*.

Factura nr..X./X./01.08.2008 presupune onorariu de administrare semestrial din 01.01.2008 pana la 30.06.2008, lucrari de contabilitate, controlul financiar si prelucrari costuri.

Factura nr.0.X.14.07.2008 prezinta costuri cu analiza fluxului de numerar, bilant financiar dupa fluxul in numerar, analiza administrarii activelor, clarificarea masurilor speciale, potential de rentabilitate, documentatia, cheltuieli pentru servicii externe.

Pentru aceasta perioada este valabil si proiectul nr.cchag-mdr-ro.332-02 incheiat intre .X./ si SC .X. SA privind :

- *“evaluarea si analiza datelor intreprinderii: bilantul lunar, trimestrial si anual,*
- *analiza riscurilor, factori negativi, administrarea in perioada de criza,*
- *evaluarea si analiza de strategii, potentialul pietii, CRM, management,*
- *management, consultanta, parteneriate strategice si colaborari [...]”.*

Se retine ca, CC .X./ AG Elvetia este actionar majoritar – 99,99962% la **S.C. .X. S.A.**

X Rudolf este *equity membru* al X Management Consulting, partener asociat la CC .X./ AG si partener asociat la SC .X. GMBH.

X, director general la .X./ este administrator, membru in consiliu de administratie la SC .X. SA.

Astfel, în ceea ce privește serviciile facturate, nu s-a analizat dacă aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli repartizate de CC .X./ AG Elvetia societăților afiliate sau dacă reprezintă cheltuieli ce trebuie suportate de SC .X. SA.

Totodată, referitor la serviciile contractate si prestate de .X./ in baza proiectul nr.cchag-mdr-ro.332-02 nu s-a analizat dacă acestea nu sunt identice cu cele facturate de X AG si .X. GMBH.

Mai mult, se retine ca serviciile cu adevarat necesare pot fi dovedite sub aspectul legaturilor cu activitatea contribuabilului iar, potrivit doctrinei, intentia legiuitorului este in sensul ca natura serviciilor contractate trebuie sa fie in acord cu specificul activitatii, in caz contrar nemaintalnindu-se criteriul efectuării cheltuielilor in scopul obtinerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilitatii.

Astfel, organele de inspectie fiscala trebuie sa verifice daca serviciile contractate cuprind date referitoare la prestatori, termenele de execuție a serviciilor, cuantificarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar **defalcarea cheltuielilor** de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractelor sau pe durata realizării obiectivelor contractuale, astfel incat sa se justifice suma facturata.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca serviciile contractate au o paleta foarte larga, neindividualizate in actele aflate la dosarul cauzei. Organele de solutionare a contestatiei din documentele aflate la dosarul

cauzei nu pot identifica **serviciile de care ar putea beneficia si alte persoane afiliate din cadrul grupului, persoane care urmaresc realizarea obiectivelor corporatiei, cheltuielile astfel efectuate nefiind in beneficiul direct al societatii ci al grupului din care face parte.**

Ca urmare a celor de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat aceste cheltuieli cu serviciile numai din punct de vedere al deductibilității acestora la calculul profitului impozabil conform prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să analizeze aceste servicii, din punct de vedere al prevederilor art.7 pct.21 alin.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, referitoare la relația de afiliere dintre părțile contractante, deși este precizata relatia juridica a acestora in raportul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au analizat respectarea prevederilor pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

*“ (3) 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.”*

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

si se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .X./31.08.2009 pentru impozitul pe profit în sumă X lei, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscală – Directia Generala a Finantelor Publice .X., urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X., prin alta echipa decât cea care a întocmit actul de control contestat, sa reanalizeze cheltuielile in suma totala de .X. lei aferente anului 2008 și in functie de dispozitiile legale mai sus invocate tinand seama, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008 si de celelalte argumente ale societatii contestatoare prezentate in contestatia.

\*

\* \*

În concluzie, având în vedere cele reținute la pct.1 si pct.2, organele de inspectie fiscală au influențat baza de calcul a impozitului pe profit, stabilind în sarcina **SC .X. SA** ca fiind datorată o diferență de impozit pe profit în sumă de **.X. lei** si accesorii aferente in suma de **.X. lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009.**

In ceea ce priveste suma de **.X. lei** reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma totala de **.X. lei** stabilite de organele de inspectie fiscala, prin *Decizia de impunere nr..X./31.08.2009 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata*, stabilita de inspectia fiscala, emisa in baza *Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009*, se retine ca stabilirea acestora in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a desfiintat contestatia **pentru impozitul pe profit in suma totala de .X. lei, se va desfiinta contestatia si pentru accesoriile aferente acestor sume.**

**3. Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de .X. lei aferent veniturilor obtinute din redevente in anul 2005, cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța daca platile la extern efectuate de catre contestatoare in baza contractului incheiat cu o persoana juridica nerezidenta din Elvetia se incadreaza in categoria redeventelor, in conditiile in care din documentele aflate la dosarul cauzei nu**

**rezulta elementele care au format convingerea organelor de inspectie fiscala ca respectivele plati reprezinta achizitie de know-how.**

**În fapt**, referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009 organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA a efectuat plati externe catre beneficiarul .X./ in baza contractului nr.X/04.10.2005 si a scrisorii de confirmare a participarii la Proiect .X. nr.X/12.09.2005.

Din analiza contractului nr.X/04.10.2005 organele de inspectie fiscala au constatat că aceste plăți au alt obiect față de cel menționat pe dispozițiile de plată, *“avans proiect .X. – construcții infrastructură pentru protecția mediului”*, respectiv vânzarea-cumpărarea unui certificat de acționar la .X. Systems, entitate al cărei statut a fost aprobat ulterior efectuării primelor plăți de catre contestatoare.

Initial SC .X. SA nu a putut prezenta certificatul de rezidenta fiscala de la .X./ dar, in timpul inspectiei fiscale s-a prezentat certificatul de rezidenta fiscala emis in data de 23.06.2009 prin care se certifica ca .X./ este rezident al Cantonului .X./, Elvetia, din data de 26.07.2005.

Astfel, in baza art.7, art.113, art.114, art.115, art.118 alin.1, 2 si 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.12 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Conventiei dintre Romania si Confederatia Elvetiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere si a Protocolului anexat, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente pentru veniturile obtinute pe redevente in 2005, astfel incat s-a calculat un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

Petenta susține că aceasta tranzacție nu reprezintă o redevență și nu intră în sfera de impozitare conform art.115(1), lit.d, din Legea nr.571/20003, cu modificările si completarile ulterioare, deoarece cumpărarea titlului de participare reprezintă o investiție și nu o achiziție de know-how.

De asemenea, **SC .X. SA** precizeaza ca *“d-l .X. nu a facut afirmatia retinuta in actul de control in sensul ca participarea la achizitionarea unui certificat .X. a fost o achizitie de know how si nu o achizitie de titluri de participare.”*

**In drept**, potrivit art.7, art.113, art.115 alin.1 lit.d, art.116 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**„ART. 7 - (1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:[...]**



**15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;**

**28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:**

a) **drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;**

b) **orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.[...]**

e) **orice know-how;[...].**

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

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

d) **redevențe de la un rezident; [...];**

ART. 116

*Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți*

(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.*

(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.*

ART. 118 - (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 certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”

Se retine ca, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009 organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea a prezentat in timpul inspectiei fiscale certificatul de rezidenta fiscala de la .X./, emis in data de 23.06.2009, prin care se certifica ca .X./ este rezident al Cantonului .X./, Elvetia, din data de 26.07.2005, motiv pentru care au facut aplicarea prevederilor acordului de evitare a dublei impuneri incheiat cu Elvetia referitoare la impozitarea redeventelor.

Astfel, la art.12 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere, incheiat intre Romania si Confederatia Elvetiana, ratificat prin Legea nr.60/1994 se prevad urmatoarele:

“ART. 12 - Redevențe

**1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.**

2. Totuși aceste redevențe sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant din care provin, potrivit legislației acelu stat; dacă persoana care primește redevențele este beneficiară efectivă a acestora, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma brută a redevențelor. Autoritățile competente ale statelor contractante reglementează de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.

**3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol indică remunerațiile de orice fel plătite pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui drept de autor asupra unei opere literare sau științifice, inclusiv filmele de cinematograf, a unui brevet de invenție, a unei mărci de fabrică sau de comerț, a unui desen sau a unui model, a unui plan, a unei formule sau a unui procedeu secret, ca și pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific și pentru informațiile în legătură cu experiența câștigată în domeniul industrial, comercial sau științific.**

4. Dispozițiile paragrafelor 1 și 2 nu se aplică în cazul când beneficiarul efectiv al redevențelor, rezident al unui stat contractant, exercită în celălalt stat contractant, din care provin redevențele, fie o activitate industrială sau comercială prin intermediul unui sediu permanent, fie o profesie independentă prin intermediul unei baze fixe de care este legat efectiv dreptul sau bunul generator de redevențe. În aceste situații se aplică art. 7 sau 14, după caz.[...]

Din dispozitiile legale anterior citate rezulta ca, pentru a putea fi incadrate in categoria redeventelor, platile la extern trebuie sa vizeze folosirea ori dreptul de folosinta pentru un drept de autor asupra unei lucrari stiintifice, un brevet, inventie, marca de comert, proiect, desen, model, plan, software, know-how sau pentru folosirea sau concesionarea unui echipament ori pentru informatii in domeniul industrial, comercial sau stiintific.

Din comentariile la Conventia model OECD, transmise organelor de inspectie fiscala in baza OMFP nr.1033/2003 privind aplicarea Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate in Romania cu alte state rezulta ca redeventele sunt legate, in general, de elementele de proprietate intelectuala mentionate in textul conventiilor, precum si de informatii privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific, caz in care se apeleaza la conceptul de know-how.

Transferul de know-how implica transmiterea de informatii industriale, comerciale sau stiintifice care raman nedivulgate, publicului, donatorul informatiilor neavand obligatia sa ia parte la aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului sau sa garanteze rezultatul aplicarii. Din acest motiv, acest tip de contract difera de contractele tipice de prestari de servicii, in care una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale uzuale pentru executarea de catre ea insasi a unei lucrari pentru cealalta parte. Astfel, platile efectuate in legatura cu o asistenta tehnica reala sau cu o opinie impartasita de un inginer, de un avocat sau de un contabil, nu constituie redevente, ele intrand, in general, sub incidenta prevederilor art.7 referitoare la profiturile intreprinderilor.

**Prin urmare, pentru a stabili daca platile la extern sunt de natura redeventelor, este necesara analiza informatiilor continute de contractele incheiate intre parti, coroborate cu orice alte documente care au legatura cu executarea contractelor.**

In prezenta cauza, din contractul nr.X/04.10.2005 rezulta ca SC .X. SA in calitate de cumparator, achizitioneaza de la .X./ „un certificat de actionar .X. cu 385 actiuni nominative [...]” iar din anexa nr.1 a acestui contract „Cumparatorul primeste 1 (un) Sistem .X. certificat de actiuni cu 235 actiuni [...]”, avand in vedere ca prin actul aditional nr.X/2006 s-a aprobat si s-a redus cota de participare a SC .X. SA la .X. de la X de actiuni la 235 actiuni.

De asemenea, la dosarul cauzei se afla si Hotararea directiunii SC .X. SA la sedinta de la .X.-Napoca din 24.06.2006, prin care „CC .X./ favorizeaza aceasta

*decizie a directiunii .X. SA. Ca urmare .X. SA va cumpara la data de 31.08.2006 un pachet de 235 actiuni .X. [...]*”.

Conform explicatiilor consemnate la rubrica privind „*descrierea tranzactiei*” de pe dispozitiile de plata externa, scopul platii a fost „**avans proiect .X. – constructii infrastructura pentru protectia mediului**”, plati efectuate in baza documentului nr.X/12.09.2005 semnat de .X. .X., administrator si membru in Consiliu de administratie in cadrul .X./.

Din notele explicative luate imputernicitilor legali ai SC .X. SA, precum si din Contractul nr.X/304.10.2005 rezulta ca aceste plati au fost efectuate pentru achizitionarea unui certificat de actionar la .X. si nu pentru achizitia proiectului .X. – constructii infrastructura pentru protectia mediului, asa cum e prezentat in dispozitia de plata externa.

Certificatul de actionar **.X. – .X./ .X./** a fost eliberat la data de **26.09.2006**, ori din adresa nr.ws-mdr-ro/025-05/02.07.2009 a .X./ se confirma ca „*Firma .X. SA este DETINATOAREA Certificatului de Actionar nr.4 a 235 de actiuni, nr.X pana la 1390 ale consortiului .X., incepand cu data de referinta de 31.12.2008.*”

Prin adresa SC .X. SA, aflata la pagina nr.392 la dosarul cauzei, se prezinta cele doua metode care puteau fi luate in considerare in vederea „*asigurarii strategice a averii provenite din marirea de capital social [...] depunerea unui depozit bancar garantat si cesionat sau participarea prin actiuni la proiectul consortial .X. (un proiect de energie regenerativa si protectie mediu prin metoda Oxy-Fuel, prin care se reduce consumul de energie fosila cu peste 50% si in acelasi timp se reduce emisia de CO2, CO si Nox cu peste 80%, un proiect de prestigiu si foarte contemporan, [www.X.eu](http://www.X.eu)) administrat de compania elvetiana .X./ din .X./ o firma de 1967.*”

Prin contestatie, SC .X. SA precizeaza “*Aceste actiuni .X. [...] au fost inregistrate in contabilitatea .X. SA la contul contabil nr.261 “Titluri de participare” [...]. Cheltuielile de achizitie a actiunilor .X. de 1,5 milioane euro au fost suportate in intregime de actionarul principal CC .X./ AG care a depus aceasta suma in conturile bancare ale .X. SA.*”

Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009 organele de inspectie fiscala au mentionat ca “[...] *din explicatiile de pe dispozitiile de plata valutara externa, rezulta ca de fapt scopul platilor a fost cel mentionat initial respectiv “avans proiect .X.- constructii infrastructura pentru protectia mediului”, aceasta tranzactie incadrandu-se la achizitia de know-how, si nu la achizitia de titluri de participare [...].*”, asimilate redeventelor, fara nici o alta constatare in ce priveste asimilarea

descrierii tranzactiei din dispozitia de plata externa cu certificatul de actionar, respectiv cu incadrarea acestora in categoria know-how.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat *“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.2 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In consecinta, avand in vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca platile efectuate catre .X./ sunt aferente achizitionarii actiunilor .X.S, asa cum precizeaza societatea contestatoare, sau reprezinta venituri obtinute din redevente (know-how), asa cum au constatat organele de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiilor neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala ca sa suplineasca lipsa oricarei analize a platilor efectuate, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

*“ (3) 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.”*

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

**Pe cale de consecință, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./31.08.2009 pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă .X. lei, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., prin alta echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, prin analiză fiscală detaliată a platilor externe, ținându-se cont și de comentariile art.12 privind impunerea redevențelor din Convenția model OECD.**

**4. Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în suma de X lei aferent veniturilor obținute din contracte de management și consultanță în anii 2005, 2006 și 2007 (.X. +.X.+X.), cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru venituri reprezentând consultanță, management, controlul fluxului de numerar la licitația 288 de strazi, în condițiile în care societatea contestatoare prezintă documente care nu au fost analizate în timpul inspecției fiscale.**

**In fapt, SC .X. SA înregistrează în anul 2005, factura nr..X./25.04.2005 primită de la X Management Consulting reprezentând cheltuieli de management, consultanță, controlul fluxului de numerar la licitația 288 de strazi. Dispozițiile de plată din data de 03.05.2009, 20.09.2005 și 19.12.2005 aferente acestei facturi au beneficiar X Consulting.**

In anul 2006, SC .X. SA a inregistrat urmatoarele facturi nr.X/05.01.2006, nr.X/21.02.2006, nr..X./21.02.2006, nr.X/20.09.2006 si nr.X/24.10.2006, toate fiind emise de X Consulting, reprezentand cheltuieli de management si consultanta.

In anul 2007, SC .X. SA inregistreaza factura nr.X/29.01.2007 si nr.X/08.01.2007 emise de X Consulting, reprezentand cheltuieli de management si consultanta.

Contestatoarea inregistreaza si factura nr.mdr-ro/034-07/08.05.2007 emisa de .X./ in valoare de X lei.

X Management Consulting din X, XViena este reprezentanta CC .X./ AG.

Societatea .X. SA nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente si nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala pentru X Consulting.

Pentru societatea .X./ s-a prezentat certificatul de rezidenta fiscala emis in data de 23.06.2009, prin care se certifica ca .X./ este rezident al Cantonului .X./, Elvetia din data de 26.07.2005.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor art.115 lit.i), art.116 si ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma totala de **X lei**, aferent anilor 2005, 2006 si 2007.

**In drept**, potrivit art.115, art.116 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

**art.116** – *pentru perioada 2005-2006 – “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți*

*(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.*

*(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.*

(3) În înțelesul alin. (2), venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.”

Incepand cu 01.01.2007 - “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți,

(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.

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

[...]

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

**art.118** – “Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(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 certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca in situatia prezentarii certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca **beneficiarul venitului are rezidenta fiscala in statul/state cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri**, veniturile obtinute de persoanele fizice sau juridice nerezidente din Romania sunt impozabile potrivit conventiei incheiate.



Referitor la platile efectuate catre X Consulting, organele de inspectie fiscala prin notele explicative adresate conducerii SC .X. SA au solicitat explicatii cu privire la retinerea si virarea la bugetul de stat a impozitului pe veniturile persoanelor fizice si juridice nerezidente si daca societatea detine certificatul de rezidenta fiscala a beneficiarului de venit.

Raspunsurile primite au fost *„nu am retinut si varsat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, nu am primit certificatul de rezidenta fiscala.”*

Documentele prezentate in sustinerea contestatiei prezinta relatia contractuala a SC .X. SA cu X Consulting, respectiv contractul nr..X./10.01.2005 prin care X isi va asuma obligatia ferma in calitate de INTERIM pentru si in numele .X. SA sa faca toate demersurile necesare in vederea respectarii conditiilor de participare la licitatie publica a Primariei Municipiului .XX de reabilitare a 288 de strazi, ca si partener oficial.

Astfel, din contractul nr..X./10.01.2005 reiese ca X face demersuri necesare pentru ca SC .X. SA sa participe la licitatie de reabilitare a 288 de strazi, si nu sa ofere consultanta si management.

La punctul 4 din contract se precizeaza *„Orice plata catre GPMG din prezentul contract se va efectua numai in cazul si dupa procedura oficiala de trecere a dreptului de proprietate a actiunilor SC .X. SA de la MTCT la CONSORTIUL COMERCIAL .X./.”*

Societatea prezinta factura nr.00.X.2005/16.02.2005 reprezentand *„privatizare SC .X. SA evaluare, expertiza contabila, prognoza pentru .X. SA”* si nr.00.X.2005/10.03.2005 reprezentand *„proiect de constructie strazi: reabilitare a 288 strazi din .X.”* emise de .X./, documente neanalizate in timpul inspectie fiscale.

Mai mult, SC .X. SA prezinta in sustinerea contestatiei factura nr..X./28.04.2005 aferenta contractului .X./2005 in valoare totala de **X euro**, ori organele de inspectie fiscala au retinut o alta factura, despre care societatea contestatoare sustine ca cea prezentata organelor de inspectie fiscala este o factura proforma, care are acelasi numar dar prezinta data de 25.04.2005 in valoare de **.X. euro**, *factura proforma „Factura finala/reala nr..X. din 28.04.2005 este forma contabila originala si corecta in valoare de .X. euro [...].”*

Mai mult, factura nr..X./19.12.2005 in valoare partiala de X euro, retinuta de organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009, este in dosarul contestatiei la pag.26, factura nr..X./30.10.2005, partial X euro, aferenta contractului nr..X./2005 incheiat cu X Consulting.

Referitor la platile efectuate de SC .X. SA aferente facturilor nr.00052006, nr.X, nr.X, nr.X catre X Consulting, retinute de organele de inspectie fiscala in anul 2006 si 2007, acestea sunt aferente contractului nr..X./2005 **privind servicii management/sediu filiala pentru Reprezentanta UE in Viena pentru SC .X. SA din Romania** încheiat între .X. & .X. Management Consulting, Biroul Viena, denumit X (Reprezentanta vieneză a CC .X./ AG) în calitate de Furnizor de servicii și SC .X. SA în calitate de Beneficiar de servicii, in care se mentioneaza **Cientul SC .X. SA primeste de la X contra cost, dreptul de a folosi din plin serviciile oferite [...]**.

La art.2 din Contractul de servicii încheiat la data de 22.04.2005 sunt prevăzute serviciile ce urmează a fi prestate de Furnizor care se referă la:

- sediu - folosinta permanenta a spatiilor nr.6 in casa situata la adresa [...] precum si mobilier si garaje pentru autovehicule,

- servicii de comunicatie – presupune folosinta permanenta a serviciului telefonic si fax,

- directiune si management – asigurarea personalului de conducere si management [...].Ei vor reprezenta firma SC .X. SA in relatiile cu partenerii de afaceri externi.

- secretariat si administratie – asigurarea personalului pentru administratie si secretariat [...]. Ei vor administra filiala UE din Viena a firmei SC .X. SA si relatiile cu partenerii de afaceri externi.

- autovehicul pentru conducere – folosinta permanenta a unui autoturism [...].

Potrivit art.3 din contract se precizeaza ca acesta incepe din data de 01.05.2005 si *“se incheie pe o perioada nedeterminata, dar in principiu este valabil pana la data de 31.12.2006.”*

La art.4 din Contractul de servicii încheiat la data de 22.04.2005 sunt inscise costurile serviciilor prestate care sunt in valoare de **.X. euro/luna**.

Urmarea celor prezentate, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat platile efectuate conform contractelor retinute pe dispozitiile de plata, nu au analizat natura tranzactiilor efectuate, platile aferente fiecarui contract, cuantumurile lor, precum si relatiile contractuale dintre X Consulting, CC .X./ AG, .X./ si SC .X. SA

Potrivit celor prezentate, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la prestarile efectuate, natura tranzactiilor, cuantumurile aferente fiecarui contract, documentele inregistrate in contabilitatea societatii, precum si cine este beneficiarul

veniturilor pentru care SC .X. SA va prezenta organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.2 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Intrucat, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **X lei** iar societatea contestatoare prezinta documente care aduc elemente noi ce nu au fost avute in vedere la inspectia fiscala, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) *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.*”

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

Fata de cele de mai sus, referitor la stabilirea impozitului suplimentar privind veniturile persoanelor nerezidente in suma de **X lei**, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF nu se poate pronunța asupra acestui capat intrucat cele constatate de organul de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala nu sunt complete, iar SC .X. SA prezinta documente noi ce nu au fost retinute de organul de inspectie fiscala, pentru acest capat de cerere se va desfiinta *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala, urmand ca Direcția Generala a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspectie Fiscala prin alta echipa, sa reanalizeze situatia in functie de dispozitiile legale mai sus invocate tinand seama si de celelalte argumente ale societatii contestatoare prezentate in contestatia.

**5. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de X lei X), Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita a se pronunța asupra platilor la extern efectuate prin compensare in perioada 2006-2007 de contestatoare catre persoane juridice nerezidente, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate organele de inspectie fiscala nu au analizat natura veniturilor obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente.**

**In fapt**, in perioada 2006-2007 SC .X. SA a efectuat plati prin compensare la extern catre persoana juridica nerezidenta .X. X Pvt. Ltd. reprezentand prestari servicii si servicii de management si consultanta, pentru care nu a calculat, inregistrat, declarat si achitat impozit pe venituri persoane juridice nerezidente.

Prin contestatie societatea sustine ca, in ceea ce priveste lucrarile efectuate de catre .X. X Pvt. Ltd. acestea sunt lucrari tipice de constructii drumuri, iar

cheltuielile nu sunt cheltuieli de management sau consultanta, asa cum a retinut organul de inspectie fiscala, fapt pentru care aceste lucrari nu intra in sfera de impozitare a art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**In drept**, potrivit art.113, art.115, art.116 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**ART. 113- „Contribuabili**

*Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”*

**ART. 115-“Venituri impozabile obținute din România**

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

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

**ART. 116-“Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

*(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.*

*(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.**

*(3) În înțelesul alin. (2), venitul brut este venitul care ar fi fost plătit unui nerezident, dacă impozitul nu ar fi fost reținut din venitul plătit nerezidentului.”*

**ART. 118-“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri**

*(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 acelui 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 certificatul de rezidență fiscală.**

*(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”*

Iar începând cu data de 01.01.2007, prevederile art.116 și art.118 s-au modificat în sensul ca:

**ART. 116- “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

*(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.*

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

**[...] c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, [...].”**

**ART. 118-“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri**

*(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 acelui 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.*

*(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”*

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus citate, pentru veniturile obținute de nerezidenți din România sunt aplicabile dispozițiile legii interne în materie (Titlul V din Codul fiscal), cu excepția situațiilor în care contribuabilul nerezident are rezidența unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, dovedită cu certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile competente, caz în care prevederile convenției se aplică cu prioritate.

Contestatoarea susține că .X. X Pvt. Ltd. a obținut venituri din lucrări tipice de construcții de drumuri, venituri care nu se regăsesc printre cele limitativ enumerate de reglementările legale invocate anterior.

Potrivit OMFP nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, publicată în 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 că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că în situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală în statul/stările cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, veniturile obținute de persoane fizice sau juridice nerezidente din România sunt impozabile potrivit convenției.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la impozitarea venitului realizat de societatea .X. X Pvt. Ltd. cu sediul in India, pe baza platilor – compensatorii efectuate catre aceasta societate in anii 2006 si 2007, pe care le-a tratat ca venituri din servicii si servicii de consultanta si management, in conditiile in care societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele cadru nr..X./10.04.2006, nr.X/12.10.2006 si conventia contract partial nr..X./12.10.2006 reprezentand anexa la proiect nr.26-jum-5573/02.

Obiectul conventiei, contractului partial este de a efectua proiectarea, executarea si finalizarea tronsonului de intrare in oras: 2 benzi cu trotuar principal complet utilat in X .X. .X.. de catre subantreprenor si executant, SC .X. SA avand calitatea de intermediar.

Conform raportului de inspectie fiscala, SC .X. SA inregistreaza cheltuieli privind serviciile executate de catre .X. X Pvt. Ltd., astfel:

- nr.X/06.12.2006 in suma de X USD compensat in data de 31.12.2006,
- nr..X./23.02.2007 in suma de X USD compensat in data de 31.03.2007,
- nr..X./21.06.2007 in suma de X USD compensat in data de 31.07.2007,
- nr..X./15.11.2007 in suma de X USD compensat in data de 31.12.2007.

In sustinerea contestatiei SC .X. SA a prezentat Conventia contract partial nr..X./10.04.2006 anexa la proiect nr.26-jum-X/01 incheiat intre .X./ ce are calitatea de beneficiar, consultant, SC .X. SA in calitate de antreprenor si antreprenor general si .X. X Pvt. Ltd. in calitate de subantreprenor si executant, pentru care SC .X. SA va prelua ferm executarea lucrarilor pentru proiectul nr.26-jum-X-02 conform caietului de sarcini, datelor initiale de constructie si graficelor de executie. Decontarea lucrarilor se efectueaza prin compensare conform articolului 3 din Conventia contract partial nr..X./10.04.2006.

.X. X Pvt. Ltd. a facturat catre SC .X. SA, *proiectare, control obiectiv, laboratoare, managementul local si finalizare constructie* – conform facturilor prezentate la dosarul cauzei.

Prin contestatie societatea sustine ca, in ceea ce priveste lucrarile efectuate de catre .X. X Pvt. Ltd. acestea sunt lucrari tipice de constructii drumuri, nu sunt cheltuieli de management sau consultanta, intrucat *terminologia de specialitate folosita in facturi "Location Management" reprezinta organizarea santierului si este parte integranta si obligatorie a executarii de constructii de drumuri stabilita prin lege si nu schimba cu nimic caracterul serviciului prestat, adica acela de CONSTRUCTII DE DRUMURI.*



Din instrumentarea cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat natura tranzactiilor efectuate, nu au analizat platile-compensarile aferente fiecarui contract, cuantumul lor, precum si obiectul relatiilor contractuale dintre .X. X Pvt. Ltd., .X./ si SC .X. SA.

Potrivit celor prezentate, se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la prestarile efectuate, daca acestea sunt aferente contractelor prezentate, natura tranzactiilor, cuantumul lor aferent fiecarui contract, documentele inregistrate in contabilitatea societatii privind compensarile efectuate.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(2) **Inspekția fiscală are următoarele atribuții:***

*a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;***

*b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;***

*c) **sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”***

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. **În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**”, iar conform art.65 alin.2 “**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

În consecință, se va desființa *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **X lei** potrivit prevederilor

art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

*“(3) 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.”*

coroborat cu prevederile pct.12.7 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 procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”*

urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze pe baza documentelor prezentate de societate dacă aceste servicii au fost prestate efectiv iar în condițiile în care, urmare a analizării documentelor, se constată că acestea nu au fost prestate să se stabilească natura plăților efectuate la extern și dacă societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din România.

**6. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei, cauza supusă soluționarii este dacă pentru plățile la extern derulate în perioada verificată contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit în condițiile în care la dosarul cauzei se găsesc documente care in acceptiunea contestatoarei reprezinta documente care dovedesc rezidenta fiscala conform legislatiei interne a acelor state si care nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009.**

**In fapt,** organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au inregistrat in contabilitatea societatii urmatoarele documente:

- nr..X./2008 primita de la CC .X./ X reprezentand cheltuieli de management, consultanta, costuri de executie, prelucrare date,
- nr..X./X emisa de X reprezentand onorariu de administrare semestrial, lucrari de contabilitate, controlul financiar, prelucrari costuri,
- nr.X./2008 emisa de .X. X reprezentand analiza fluxului de numerar, analiza administrarii activelor, potential de rentabilitate,

- OP.11/2008 catre SC X Management Consulting reprezentand consultanta.

Intrucat, **SC .X. SA** nu a respectat prevederile art.115 alin.1 lit.i, art.116 alin.1, alin.2 lit.c si alin.3 si ale art.118 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nu a retinut si virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **.X. lei**.

**SC .X. SA** sustine ca actionarul CC .X./ AG a efectuat cheltuieli in vederea solutionarii situatiei de criza intervenita la proiectul de la .X., care periclitata existenta companiei pe piata de constructii drumuri, cheltuieli ce reies din facturile nr. .X./10.12.2008 si nr..X./1996.

Pentru aceste venituri CC .X./ AG detine documentul emis de catre Registrul Comertului din Cantonul X pentru anul 2008, respectiv care a fost prezentat organelor de inspectie fiscala.

Factura nr..X./1138 a fost eliberata de X AG pentru lucrari de contabilitate, unde "*beneficiarul acestei plati este CC .X./ AG*".

Factura nr.0.X.2008 a fost emisa de societatea .X. GmbH din Munchen, in baza comenzi nr.X/22.06.2007, si reprezinta lucrari de contabilitate. **SC .X. SA** mentioneaza ca s-a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala emis de Oficiul Federal pentru Finante din Germania nr.DE.X./04.09.2008.

De asemenea, OP nr.11/2008 reprezinta ultima rata la factura nr..X./28.04.2005, emisa de X MC.

Mai mult, "*beneficiarul efectiv al acestor venituri este .X./*".

**In drept**, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevede:

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

(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 acelui 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.*

*(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”*

Conform pct.13 (1), (2) și (3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2004:

*“(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **în termenul de prescripție**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

*“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate 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, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”*

Astfel, pentru plățile efectuate către firmele a căror rezidență fiscală a fost probata prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală a statului de rezidență, valabil în perioada de derulare a platilor la extern, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Referitor la platile efectuate la extern, în anul 2008, către **.X. Management Consulting**, societatea a prezentat documentul aflat la pagina nr.51 la dosarul contestatiei emis de către Oficiul federal pentru Finanțe- Biroul din X, ce detine nr.DE.X./04.09.2008.

De asemenea, referitor la platile efectuate la extern, în anul 2008, către **CC .X./ AG** societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul emis de către Registrul Comerțului din Cantonul X- Registrul Principal, aflat la pagina nr.10 la dosarul contestatiei.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2009 se face referire doar la certificatul de rezidență fiscală de la .X./, emis în data de 23.06.2009, prin care se certifica că .X./ este rezident al Cantonului .X./, Elveția, din data de 26.07.2005.

Având în vedere faptul că societatea a prezentat documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală în cadrul raportului de inspecție fiscală, care în acceptiunea contestatoarei probează rezidența fiscală a beneficiarilor de venit, se impune reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de venit, societății ii pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra încadrării platilor derulate la extern în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri pe motiv că la momentul efectuării inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificatele care atestă rezidența fiscală pentru beneficiarii de venituri din România, se va desființa *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./31.08.2009* pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **.X. lei** potrivit prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

*“(3) 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.”*

coroborat cu prevederile pct.12.7 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 procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”*

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de argumentele contestatoarei, să reanalizeze natura plăților efectuate la extern și dacă societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din România.

**7. Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de .X. lei, cauza supusa solutionarii este daca compensarile efectuate catre .X./ reprezentand servicii, incadrate de organele de inspectie fiscala in vederea impunerii la art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si la art.12 alin.3 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri, în condițiile în care prin raportul de inspectie fiscala nu s-a analizat daca aceste plati la extern se incadreaza la articolele prevazute in conventie pentru care se retine impozit pe venitul persoanelor nerezidente in statul de sursa a venitului.**

**In fapt**, in anul 2008 SC .X. SA a efectuat plati prin compensare la extern catre persoana juridica nerezidenta .X./ reprezentand prestari servicii, pentru care nu

a calculat, înregistrat, declarat și achitat impozit pe venituri persoane juridice nerezidente.

Prin contestație societatea susține că, în ceea ce privește lucrările efectuate de către .X./ acestea sunt lucrări tipice de construcții drumuri de genul: asternere de mixtura asfaltică, operațiuni ce reies din contractele nr.cchg-mdr-ro/338-07 din data de 29.07.2007 și Contractul convenție nr..X./02.10.2007. Aceste lucrări nu sunt cheltuieli de management sau consultanță, așa cum a reținut organul de inspecție fiscală, fapt pentru care aceste lucrări nu intră în sfera de impozitare a art.115 alin.1 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

*ART. 113- „Contribuabili*

*Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”*

*ART. 115-“Venituri impozabile obținute din România*

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

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

*ART. 116- “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți*

*(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.*

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

*[...] c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, [...].”*

*ART. 118-“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri*

*(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 acelui 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.*

*(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.”*

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus citate, pentru veniturile obținute de nerezidenți din România sunt aplicabile dispozițiile legii interne în materie (Titlul V din Codul fiscal), cu excepția situațiilor în care contribuabilul nerezident are rezidența unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, dovedită cu certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile competente, caz în care prevederile convenției se aplică cu prioritate.

Potrivit OMFP nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat 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.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca in situatia prezentarii, in termenul de prescriptie, a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala in statul/statele cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, veniturile obtinute de persoane fizice sau juridice nerezidente din Romania sunt impozabile potrivit conventiei.

Contestatoarea sustine ca .X. X Pvt. Ltd. a obtinut venituri din lucrari tipice de constructii de drumuri, venituri care nu se regasesc printre cele limitativ enumerate de reglementarile legale invocate anterior.

La dosarul cauzei se regasesc certificatul de rezidenta fiscala a .X./ emis in data de 23.06.2009, prin care se certifica ca .X./ este rezident al cantonului .X./, Elvetia din data de 26.07.2005.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la impozitarea venitului realizat de societatea .X./ cu sediul in Elvetia, pe baza platilor – compensatorii efectuate catre aceasta societate in anul 2008, pe care le-a tratat ca venituri din servicii, in conditiile in care societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele nr.cchg-mdr-ro/X-07 din data de 27.09.2007 si Contractul conventie nr..X./02.10.2007.

Prin adresa nr.mcdr/dir-X/**12.09.2007**, aflata la dosarul cauzei la pg.89, emisa de CC .X./ catre SC .X. SA se mentioneaza referitor la contractul de lucrari pentru asternere de mixtura asphaltica, ca „[...] se va incheia contract intre .X. .X. Ltd, .X. SA si .X./ din .X./ care detine capacitatea de materiale, echipamente si resurse umane de specialitate in vederea executarii lucrarii ca prestator de servicii (consultare, management si executie).” La pct.2 din adresa se mentioneaza ca „.X./ care va executa efectiv lucrarile de asternere mixtura asphaltica va factura catre SC .X. SA”, iar la pct.3 „ca si modalitate de plata se va folosi [...] metoda de compensare a debitelor/creditelor intre cei trei parteneri [...]”

Obiectul contractului nr.cchag-mdr-ro/X-07 din data de **27.09.2007** incheiat cu .X./ prevede lucrari de asternere asfalt in Jaipur/Rajasthan.

De asemenea, in contractul/conventia nr..X./02.10.2007 incheiat intre .X. .X. Ltd - beneficiar, .X. SA - antreprenor si .X./ - prestator de servicii, se prevede

*antreprenorul declara prin prezenta sa ca, toate lucrarile de constructii [...] vor fi executate si finalizate de catre prestatorul de servicii si procedura de decontare a prestatiilor se va efectua prin Decontare prin Compensare de catre prestatorul de servicii.*

Conform raportului de inspectie fiscala SC .X. SA inregistreaza cheltuieli privind prestari servicii executate de catre .X./ .X./, nr.X

Prin contestatie societatea sustine, „*in cadrul contractelor incheiate intre X si .X., contestatoarea .X. este un intermediar caruia i se cuvine un comision de 2% suma pentru care impozitul a fost platit*”, lucru precizat si in adresa SC .X. SA aflata la pg.392 la dosarul cauzei.

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu a reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente “*astfel se va aplica cota prevazuta in conventie pentru evitarea dublei impuneri de 10%, potrivit Legii 60/1994, art.12 alin.3 [...]*”.

Potrivit Legii nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere și a Protocolului anexat, semnate la București la 25 octombrie 1993, se prevede la art.12 alin.3:

*„Termenul redevențe folosit în prezentul articol indică remunerațiile de orice fel plătite pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui drept de autor asupra unei opere literare sau științifice, inclusiv filmele de cinematograf, a unui brevet de invenție, a unei mărci de fabrică sau de comerț, a unui desen sau a unui model, a unui plan, a unei formule sau a unui procedeu secret, ca și pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific și pentru informațiile în legătură cu experiența câștigată în domeniul industrial, comercial sau științific.”*

Din instrumentarea cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat natura tranzactiilor efectuate, nu au analizat platile-compensarile aferente fiecarui contract, cuantumul lor, precum si obiectul relatiilor contractuale dintre .X. X Pvt. Ltd., .X./ si SC .X. SA.

Ca urmare, in vederea stabilirii daca pentru platile la extern societatea avea obligatia sa retina si sa vireze la bugetul impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente care au obtinut venituri din Romania este necesara incadrarea acestora in una din categoriile de venituri prevazute in conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate intre cele doua state, respectiv Romania si Elvetia.

Potrivit celor prezentate, se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la prestarile efectuate, daca acestea sunt aferente contractelor prezentate, natura

tranzacțiilor, documentele înregistrate în contabilitatea societății privind compensările efectuate.

Potrivit art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Potrivit art.7 alin.2 din actul normativ mai sus-mentionat “*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, iar conform art.65 alin.2 “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, se desființează *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr..X./31.08.2009* pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **.X. lei** potrivit prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

“*(3) 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.*”

coroborat cu prevederile pct.12.7 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 procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze pe baza documentelor prezentate de societate dacă veniturile realizate din România de către persoanele juridice nerezidente se încadrează într-o categorie de venituri din Convenția încheiată între România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere și a Protocolului anexat, semnate la București la 25 octombrie 1993, să procedeze la reanalizarea platilor la extern efectuate de societatea contestatoare și dacă societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din România.

\*

\* \*

In ceea ce priveste suma de **.X. lei** reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente in suma totala de **.X. lei** stabilit de organele de inspectie fiscala, prin *Decizia de impunere nr..X./31.08.2009 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata*, emisa in baza *Raportului de inspectie fiscala nr..X./31.08.2009*, se retine ca stabilirea acestora in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

**Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a desfiintat contestatia pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente in suma toatala de .X. lei, se va desfiinta contestatia si pentru accesoriile aferente acestor sume.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în temeiul art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.7 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

## DECIDE

**Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.08.2009 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscala, pentru suma totală de .X. lei reprezentând:**

- impozit pe profit în suma de **.X. lei**;
- majorari de intarziere in suma de **.X. lei**, aferente impozitului pe profit;
- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente în sumă de **.X. lei**
- majorari de intarziere in suma de **.X. lei** aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente.

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**

X