

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. _236/_30.06.2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC A SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice - Administratia finantelor publice a municipiului – Activitatea de inspectie fiscala, asupra contestatiei formulata de **SC A SRL** impotriva Deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala.

Societatea contesta

- impozit pe profit
- majorari de intarziere
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente
- majorari de intarziere
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente
- majorari de intarziere

precum si diminuarea pierderii fiscale pe trim.I 2007 cu suma de lei.

In raport de data primirii de catre societate a deciziei de impunere, respectiv 02.04.2008 conform mentiunii societatii din decizia de impunere, confirmata cu semnatura si stampila, contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Directia generala a finantelor publice - Administratia finantelor publice in data de 25.04.2008, astfel cum rezulta din stampila Registraturii Administratiei finantelor publice.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 si art.209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. A SRL.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

Contestatoarea sustine ca prin decizia de solutionare a contestatiei anterioare s-a dispus refacerea controlului iar noua echipa a reluat constatari anterioare si a intocmit inca o data raportul de inspectie fiscala.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au considerat nelegal drept cheltuieli nedeductibile penalitatile de reziliere a contractului.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca diferentele favorabile de curs valutar fusesse omisa la reanalizarea impozitului pe profit, fapt ce o face sa considere ca au fost acceptate ca fiind inregistrate corect in evidenta contabila si deci nu pot rezulta diferente suplimentare de impozit pe profit ca urmare a inregistrarii acestora.

Potrivit celor sustinute contestatoarea argumenteaza ca organele de inspectie fiscala au copiat paragrafele din raportul precedent cu privire la cele doua sume si considera ca la incheierea raportului de inspectie fiscala nu au fost respectate prevederile art.94 din OG nr.92/2003, republicata.

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent anului 2006,

a) Referitor la *diferenta favorabila de curs valutar neinregistrata pe venituri in luna august 2006*, in baza facturii fiscale emisa de SC U SRL, contestatoarea sustine ca in temeiul Contractului de antrepriza generala incheiat intre societate in calitate de beneficiar si SC U SRL in calitate de antreprenor general s-a construit obiectivul C L P, receptionat la data de 04.07.2005. Pentru lucrarile executate SC U SRL a emis catre SC A SRL un numar de 10 facturi fiscale ce reprezinta echivalentul a euro, plata acestora efectuandu-se pe

baza cursului valutar din ziua platii si nu din ziua facturarii, asa cum prevede pct.3 din actul aditional la contract.

Toate facturile primite de la antreprenor au fost inregistrate de societate prin articolul contabil :

231"Imobilizari corporale in curs de executie"	=	404"Furnizori de imobilizari"
411"Clienti"	=	xxxx

Si au fost achitate.

Cei doi parteneri au constatat ca suma facturata nu corespunde cu cea platita, respectiv incasata si au hotarat punerea de acord a platilor cu documentele fiscale intocmindu-se factura fiscala in rosu, factura ce a fost inregistrata similar prin articolele contabile utilizate pentru cele 10 facturi fiscale, in rosu.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile cu aceasta operatiune eronat intrucat diferentele de impozit pe profit se stabilesc in baza reglementarilor legale si nu in functie de modul de inregistrare a diverselor operatiuni in evidentele contabile ale partenerilor de afaceri.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca temei legal pct.59 lit.b) din OMFP nr.1752/2005 dar nu au redat intregul continut al acestuia si potrivit pct.59 lit.a) din acelasi act normativ au facut o grava eroare incadrand operatiunea la pct.59 lit.b din OMFP nr.1752/2005 deoarece operatiunea nu are nici un element monetar exprimat in valuta ce a fost evaluat la data incheierii exercitiului financiar la cursul de schimb comunicat de BNR, in aceasta situatie fiind necesara o factura emisa de catre furnizor.

Organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal incadrand operatiunea la venituri desi ar fi trebuit tratata ca o cheltuiala.

b.) Referitor la penalitatea pentru rezilierea contractului de locatiune din data de 11.05.2004 incheiat cu SC P SCS, contestatoarea sustine ca in baza contractului de locatiune incheiat intre societate, in calitate de locator, si SC P, in calitate de locatar, a fost inchiriat imobilul C L P pe o perioada de 15 ani.

SC A SRL a incasat avans, echivalentul a euro iar in luna octombrie 2005 partile au incheiat actul aditional nr.5 la contractul de locatiune prin care locatarul SC P SCS isi declara acordul cu privire la cresterea chiriei de baza cu euro plus TVA incepand cu luna urmatoare, cu conditia ca locatorul sa plateasca in contul chiriei avansul ramas in suma de euro plus TVA si o penalitate de euro.

La data de 23.11.2006 SC P SCS a emis catre SC A SRL factura reprezentand penalitate, suma ce a fost achitata integral.

Contestatoarea sustine ca interpretarea organelor de inspectie fiscala de a nu accepta la deducere aceste cheltuieli pe motiv ca nu sunt aferente veniturilor este nelegala in raport de dispozitiile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 care reglementeaza expres ca sunt cheltuieli deductibile inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare iar prin HG nr.44/2004 se prevede ca penalitatile in cadrul contractelor economice incheiate cu persoane rezidente sunt deductibile pe masura inregistrarii lor.

Ca urmare, societatea contesta impozitul pe profit aferent acestei sume si accesoriile aferente.

c. Referitor la cheltuielile cu contravaloarea serviciilor facturate de G pe anul 2005, inregistrate in luna decembrie 2006, contestatoarea sustine ca masura neacceptarii la deducere de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu a fost respectat principiul independentei exercitiului enuntat de OMFP 1752/2005 nu este legala intrucat potrivit aceluiasi ordin si ghidului practic de aplicare a acestuia elaborat de MEC ” *inregistrarea in contabilitate a efectelor erorilor constatate, aferente exercitiilor anterioare, se efectueaza pe seama rezultatului reportat. In cazul erorilor ce genereaza pierdere contabila reportat aceasta trebuie acoperita inainte de efectuarea oricarei repartizari din profit, potrivit prevederilor pct.63 alin.3 din Reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV - a C.E.E.*”

Aceste reglementari nu pot fi aplicate de societate intrucat fac referire la o perioada supusa verificarii, perioada ce nu poate fi modificata decat in baza unei decizii emise de organul de inspectie fiscala.

Contestatoarea sustine ca, si in situatia in care aprecierea organului de inspectie fiscala era justa acesta trebuia sa efectueze recalcularea impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2005 ca urmare a includerii in categoria cheltuielilor deductibile.

Ca urmare, societatea contesta impozitul pe profit aferent acestei sume si accesoriile aferente si solicita recalcularea impozitului pe profit pe anul 2005 ca urmare a includerii in categoria cheltuielilor deductibile a sumei contestate.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit pe trim.I 2007, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala la 31.03.2007 cu cheltuielile cu serviciile telefonice, refacturate de catre furnizorul N cu factura iar conform Deciziei dosarul

cauzei a fost transmis spre competenta solutionare AFP - Activitatea de inspectie fiscala .

Totodata, societatea precizeaza ca aceste convorbiri telefonice s-au efectuat cu clientul L in legatura cu decontarile din dintre SC A SRL si acesta, in anul 2007, si supune inca o data atentiei acest aspect intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste cheltuieli.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinut din Romania

1. In ceea ce priveste :

-impozit pe venitul persoanelor juridice

-accesorii aferente, contestatoarea sustine ca, analizand Anexa 2 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea a constituit un impozit in suma de lei , a virat suma de lei si are un rest de plata in suma de lei si majorari de intarziere in suma de lei.

Ca urmare a deciziei de impunere societatea este obligata sa-si constituie o obligatie suplimentara de plata de lei iar conform deciziei de impunere, desi si-a constituit deja suma de, in total datoreaza din care a platit, dupa efectuarea corectiilor, suma de lei si i-a mai ramas de plata suma de lei conform fisei pe platitor.

Inregistrarea in evidenta contabila a acestei obligatii suplimentare va determina societatea sa inregistreze o obligatie de deaferenta perioadei verificate de catre doua echipe de inspectie fiscala care au stabilit, fara dubii, ca suma datorata este de lei.

Fata de cele prezentate societatea sustine ca OG nr.92/2003 stabileste chiar masuri de sanctionare pentru neindeplinirea masurilor prevazuta in actul intocmit cu ocazia inspectiei fiscale – art.189 lit.e) aceasta constituind instiintare de plata de la data comunicarii – potrivit art.184(6).

Ca urmare, contestatoarea solicita sa se aiba in vedere aceste considerente si sa se procedeze la corelarea datelor consemnate de organele de inspectie fiscala in concordanta cu datele reale si cu principiile contabilitatii si ale activitatii de inspectie fiscala.

2. In ceea ce priveste impozitul pe venitul persoanelor fizice nerezidente in Romania si accesoriile aferente, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala se afla in aceeasi eroare.

In urma analizei fisei pe platitor s-a constatat ca societatea a efectuat plati reprezentand impozit pe dividende persoane fizice, suma ce reprezinta in fapt impozit pe venit persoane fizice, virata eronat. De altfel societatea sustine nu are nici un fel asociat persoana fizica.

Ca urmare, societatea solicita efectuarea corectiilor ce se impun in vederea punerii de acord a evidentei fiscale cu evidenta contabila a societatii.

Potrivit celor prezentate societatea solicita admiterea contestatiei, anulara obligatiei de plata si pe cale de consecinta modificarea solutionarii decontului negativ de TVA.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Administratia finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

Reverificarea s-a efectuat ca urmare a Deciziei prin care s-a desfiintat decizia de impunere din data de 27.08.2007.

In ce priveste impozitul pe profit, perioada reverificata a fost anul 2006.

Pe anul 2006 organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta suplimentara de impozit pe profit, ca urmare a constatarilor:

a) Suma delei reprezentand diferenta favorabila de curs valutar neinregistrata pe venituri in luna august 2006, in baza facturii emisa de SC U SRL.

S-a constatat ca in baza contractului de antrepriza generala incheiat intre societate in calitate de beneficiar si SC U SRL a fost construit C L P, finalizat la data de 04.07.2005, conform procesului verbal de receptie. Antreprenorul general a emis un numar de 10 facturi fiscale a caror valoare reprezinta echivalentul a euro, contravaloarea acestora fiind inregistrata in contul 231 "Imobilizari in curs de executie". Imobilizarile corporale in curs de executie au fost trecute, dupa data receptiei, in categoria imobilizarilor corporale, calculandu-se amortizare lunara in suma de

Referitor la decontarea facturilor, s-a constatat ca SC A SRL a achitat contravaloarea facturilor la cursul BNR din ziua efectuarii platii si nu din ziua facturarii conform pct.3 din actul aditional, anexat in copie.

Intrucat intre data emiterii facturilor fiscale si data platii acestora cursul euro/leu a inregistrat o descrestere SC U SRL a emis factura in valoare de lei reprezentand diferenta favorabila de curs valutar, suma fiind inregistrata in contabilitatea contestatoarei, astfel:

231 Imobilizari in curs de executie = 404 Furnizori de imobilizari - in rosu

chiar daca obiectivul a fost trecut in categoria imobilizarilor inca din octombrie 2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile pct.59 lit.b) din OMFP nr.1752/2005, societatea avand obligatia inregistrarii acestor diferente favorabile de curs valutar pe venituri financiare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala precizeaza ca SC U SRL a evidentiata factura fiscala pe venituri financiare, in rosu, conform notei contabile anexata la dosarul cauzei.

b.) Suma de lei reprezentand cheltuieli inregistrate de societate in contul 958"Alte cheltuieli de exploatare" ca fiind penalitati pentru rezilierea contractului de locatiune din data de 11.05.2004.

Conform contractului de locatiune din data de 11.05.2004 incheiat intre SC A SRL in calitate de locator si SC P SCS in calitate de locatar C L P a fost inchiriat locatarului pe o perioada de 15 ani.

Chiria a fost modificata succesiv de la euro/luna (chirie plus cheltuielile de intretinere) la euro/luna conform actului aditional nr.4/2005 .

Prin actul aditional nr.5/2006 la contractul de locatiune se mentioneaza cresterea chiriei de baza la suma de euro plus TVA, care raportata la perioada de 15 ani inseamna o crestere a chiriei deeuro net. Chiriasul s-a declarat gata sa achite proprietarului intreaga suma ce reprezinta cresterea chiriei la o valoare ce prevede si acordarea unei reduceri.

Incepand cu data de 10.10.2005 SC A SRL inregistreaza trimestrial venituri din chirii (..... euro/15 ani/12 luni =..... euro/luna) aferente perioadei curente pe seama veniturilor inregistrate in avans in suma totala de euro inregistrate in contul 472"Venituri inregistrate in avans" astfel incat la data incheierii actului aditional nr.5 soldul de plata al avansului are valoarea de euro plus TVA.

S-a constatat ca societatea a incasat in avans de la SC P SCS in baza facturilor fiscale suma totala delei (Rol) (..... lei-ron) din care TVA in suma de rol (..... lei – ron) echivalentul a euro.

Prin actul aditional nr.5 chiriasul este de acord cu cresterea chiriei de baza la euro plus TVA incepand cu luna urmatoare cu conditia ca proprietarul sa plateasca suma initiala in valoare de euro plus TVA si dobanzile pentru perioada anterioara in valoare deeuro.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca a fost prezentata o a doua varianta a traducerii actului in care termenul de "dobanda" a fost

inlocuit cu termenul de "*penalitate*" in scris si in factura fiscala emisa de SC P SCS.

Totodata, s-a constatat ca SC P SCS a emis factura fiscala in valoare de reprezentand contravaloarea a euro cu denumirea "*penalitate*" suma ce a fost achitata de societate.

La aceeasi data – 04.12.2006 – societatea a virat suma de lei reprezentand rest de plata conform act ditional nr.5 – echivalentul a euro.

Din nota explicativa data de asociatul societatii rezulta ca plata sumei de euro este justificata de faptul ca pentru a putea vinde imobilul catre SC L SRL locatorul trebuia sa degreveze imobilul de sarcini respectiv sa achite din pretul de cumparare creditele bancare contractate in perioada de edificare a imobilului, iar plata unui avans pentru chiriile viitoare a fost o afacere favorabila pentru chirias care nu dorea sa renunte la avantajele sale astfel ca, societatea a fost obligata sa ramburseze chiriasului avansul iar acceptarea de catre acesta a majorarii chiriei de baza cu euro - schimbare defavorabila pentru chirias - trebuia compensata, conform conventiei intervenite intre parti prin plata unei despagubiri stabilite la suma de euro.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila suma de lei - echivalentul a euro - in baza art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 avand in vedere ca majorarea chiriei incepand cu luna noiembrie 2006 nu s-a materializat deoarece imobilul a fost vandut catre SC L SRL. Chiar daca plata sumei de euro a fost interpretata ca despagubire, dobanda, penalitate sau reducere, aceasta plata a fost conditionata de o crestere a chiriei la suma de euro (..... euro conform pct.2.1 din contract + euro – pct.2.9), societatea verificata emitand factura fiscala pentru chiria pe luna noiembrie 2006 – 116.000 euro – si factura pentrueuro, insa la data de 30.11.2006 aceasta a fost stornata integral prin factura fiscala.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit pct.5.3 XV din contractul de vanzare incheiat intre SC A SRL si SC L SRL se prevede ca acest contract este obligatoriu, nu exista nici un fel de cazuri de neindeplinire a obligatiilor din partea proprietarului si nici a chiriasului iar chiriasul nu a solicitat sau invocat nici o compensatie, aparare sau contra-pretentie care sa afecteze plata chiriei datorata in baza contractului de inchiriere.

c) Suma delei reprezentand cheltuieli inregistrate in contul 628"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" reprezentand contravaloarea serviciilor prestate de G in baza contractului de management din 13.10.2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca G a organizat, condus si gestionat activitatea societatii verificate pe perioada octombrie 2005 - decembrie 2006. In luna decembrie 2006 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma totala de lei (..... lei aferent anului 2005 silei aferent anului 2006) fiind incalcat principiul independentei exercitiului enuntat de OMFP nr.1752/2005.

Ca urmare, suma de lei nu a fost acceptata la deducere fiind incalcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit celor constatate s-a calculat diferenta de impozit pe profit in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile impozabile obtinute in Romania de persoanele juridice nerezidente constau in:

- dividende platite asociatilor persoane juridice;
- dobanzi aferente imprumuturilor de la asociati si alte entitati;
- redevente;
- dobanzi aferente imprumuturilor de la CIB.

S-a constatat ca societatea nu a constituit si declarat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti aferente dividendelor platite asociatilor persoane juridice si aferente dobanzilor platite asociatilor si altor entitati.

In ceea ce priveste redeventele si dobanzile aferente imprumuturilor de la CIB, in perioada octombrie 2005 – mai 2007, societatea a constituit impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma totala de lei si a declarat lei.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit **diferenta suplimentara in suma de lei** (..... lei stabilita la control – lei declarata de societate) pentru care au fost calculate **majorari de intarziere in suma de lei**.

La reverificare, ca urmare a Notei de corectare a erorilor din documente de plata organele de inspectie fiscala au reanalizat cuantumul debitelor si al majorarilor de intarziere aferente. Ca urmare a recalcularii a rezultat impozit pe veniturile persoanelor juridice

nerezidente in suma de lei si **majorari de intarziere in suma de lei.**

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti persoane fizice, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a platit :

- dividende catre asociati persoane fizice - J K - persoana fizica din Ungaria;

- redevente catre persoana fizica BA.

Pentru perioada verificata societatea nu a constituit si declarat **impozitul pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti persoane fizice** inasa a achitat in contul acestui impozit suma de lei, avand de plata la data inspectiei suma de lei.

Ca urmare, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei si au fost calculate accesoriile in suma de lei.

In ceea ce priveste quantumul debitelor si accesoriilor aferente, la re verificare, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta ramane neschimbat avand in vedere ca prin Nota s-a efectuat compensarea obligatiilor fiscale datorate la data de 29.08.2007, ulterior incheierii raportului de inspectie fiscala.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatariile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

I. Impozit pe profit

1. Referitor la:

- **impozit pe profit pe anul 2006** ;
- **majorari de intarziere aferente** ,

a.) **In ceea ce priveste suma de lei reprezentand diferente favorabile de curs valutar**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia sa inregistreze pe venituri financiare diferentele favorabile de curs valutar rezultate din descresterea cursului valutar de la data platii facturilor fata de data emiterii facturilor fiscale in conditiile in care acestea sunt aferente Contractului de antrepriza generala pentru lucrari de constructii.

In fapt, in baza Contractului de antrepriza generala de lucrari de constructii, incheiat intre societate in calitate de beneficiar si SC U

SRL in calitate de antreprenor, a fost construit C L P, finalizat la data de 04.07.2005, conform procesului verbal de receptie. Antreprenorul general a emis un numar de 10 facturi fiscale reprezentand echivalentul a 10.602.900 euro, contravaloarea acestora fiind inregistrata in contul 231 "Imobilizari in curs de executie". Imobilizarile corporale in curs de executie au fost trecute, dupa data receptiei, in categoria imobilizarilor corporale, calculandu-se amortizare lunara in suma de

SC A SRL a achitat contravaloarea facturilor la cursul BNR din ziua efectuării plății și nu din ziua facturării, așa cum se prevede la pct.3 din actul aditional, anexat in copie.

Intre data emiterii facturilor fiscale și data plății acestora cursul euro/leu a inregistrat o descrestere astfel ca, SC U SRL a emis factura in valoare de lei, cu minus, reprezentand diferenta favorabila de curs valutar.

SC A SRL a inregistrat contravaloarea facturii fiscale, astfel:
231 "Imobilizari in curs de executie" = 404 "Furnizori de imobilizari "
cu suma de in rosu.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile pct.59 lit.b) din OMFP nr.1752/2005, societatea avand obligatia inregistrării acestor diferente favorabile de curs valutar pe venituri financiare.

In drept, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare:

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

Iar potrivit pct.59 lit.b) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

"b) Pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a)."

Fata de prevederile legale mai sus invocate se retine ca diferentele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor exprimate in lei in functie de cursul valutar comunicat de BNR

se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, potrivit prevederilor legale.

Astfel, conform pct.211 de la cap.7.10. VENITURI ȘI CHELTUIELI din același act normativ:

“Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;*
- b) venituri financiare;***
- c) venituri extraordinare.”*

Iar potrivit pct.213 de la același capitol din OMFP nr.1752/2005:

“Veniturile financiare cuprind:

- e) venituri din diferențe de curs valutar;”**

De asemenea, potrivit CAP. 7 “*Funcțiunea conturilor*” din OMFP nr.1752/2005, cu ajutorul contului 765 “*Venituri din diferențe de curs valutar*” se ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar, astfel:

“ În creditul contului 765 “Venituri din diferențe de curs valutar” se înregistrează:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută (512, 531);*
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la evaluarea creanțelor în valută la închiderea exercițiului financiar (232, 234, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461);*
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută și evaluarea acestora la închiderea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 451, 453, 455, 462, 509);*
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum și a altor valori de trezorerie în valută (512, 531, 508, 541, 542);*
- diferențele favorabile de curs valutar aferente participațiilor în societățile nerezidente consolidate, la cedarea acestora (107).”*

În cazul în speță pentru SC A SRL facturile emise de antreprenor reprezintă cheltuielile cu contravaloarea imobilului construit de antreprenor, respectiv imobilizare în curs. Suma facturată este reprezentată de contravaloarea imobilului la cursul valutar din data facturării, mai mare decât valoarea imobilizării achitată efectiv de

societate la momentul platii facturii, la un curs valutar inferior celui din data facturarii. Ca urmare, in mod corect societatea si-a diminuat valoarea imobilizarii in curs cu aceasta suma, in baza facturii fiscale emisa de antreprenor, prin operatiunea contabila 231 "Imobilizari in curs de executie" = 404 "Furnizori de imobilizari", cu suma delei - in rosu si pe cale de consecinta si-a diminuat cheltuiala cu amortizarea aferenta.

Insa, asa cum rezulta din contractul de antrepriza generala valoarea acestuia a fost stabilita in valuta, respectiv euro, ceea ce implica diferente de curs valutar favorabile sau nefavorabile si care potrivit prevederilor legale se inregistreaza pe venituri sau cheltuieli financiare dupa caz.

Pe cale de consecinta, avand in vedere natura diferentei dintre valoarea imobilizarii achitata de contestatoare si valoarea imobilizarii inregistrata in contabilitate pe baza celor 10 facturi fiscale, respectiv ca aceasta reprezinta diferenta favorabila de curs valutar dintre data emiterii facturilor si data platii acestora societatea avea obligatia sa se inregistreze cu diferenta de curs pe venituri financiare impozabile .

Ca urmare, in mod legal au procedat organele de inspectie fiscala la reintregirea veniturilor financiare ale contestatoarei cu aceasta suma si la calcularea unei diferente suplimentare de impozit pe profit.

In ceea ce priveste motivatia contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala au incadrat operatiunea ca fiind venituri in conditiile in care ar fi trebuit tratata ca si o cheltuiala nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, diferentele favorabile de curs valutar rezultate din derularea contractului de antrepriza generala incheiat in valuta se inregistreaza pe venituri financiare asa cum se prevede in OMFP nr.1752/2005 si nu pe cheltuieli.

De asemenea, referitor la motivatia contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala au incadrat eronat operatiunea in prevederile pct.59 lit.b) intrucat potrivit pct.59 lit.a) aceasta nu are nici un element care sa justifice incadrarea ei ca element monetar exprimat in valuta ce a fost evaluata la data incheierii exercitiului financiar la cursul comunicat de BNR nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat incadrarea efectuata de organele de inspectie fiscala se refera strict la pct.59 lit.b) din OMFP nr.1752/2005 care prevede ca diferentele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente creantelor si datoriilor exprimate in lei a caror decontare se face functie de cursul unei valute se inregistreaza la venituri sau cheltuieli dupa caz ori, litera a) de la pct.59 din OMFP nr.1752/2005 se refera la

modul de evaluare si raportare a disponibilitatilor, creantelor si datoriilor in valuta la sfarsitul exercitiului financiar, care nu sunt incidente spetei. Asimilarea de catre contestatoare a pct.59 lit.b) cu pct.59 lit.a) din OMFP nr.1752/2005 nu este relevanta, continutul celor doua temeuri legale fiind diferit, respectiv lit.a) se refera la modul de evaluare si raportare a disponibilitatilor, creantelor si datoriilor in valuta la sfarsitul exercitiului financiar iar lit.b) se refera la modul de inregistrare, la venituri sau cheltuieli, a diferentelor favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente creantelor si datoriilor exprimate in lei a caror decontare se face functie de un curs valutar.

Totodata, in ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia aceasta operatiune ar reprezenta o eroare iar potrivit pct.63 din OMFP nr.1752/2005 *“Inregistrarea in contabilitate a efectelor erorilor constatate, aferente exercitiilor anterioare, se efectueaza pe seama rezultatului reportat”* nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat :

Potrivit pct.63 alin.2 din OMFP nr.1752/2005 :

*“(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade **anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:***

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.”

Conform celor mentionate de actul normativ de mai sus prevederile invocate de contestatoare se refera la erorile constatate de societate dupa aprobarea situatiilor financiare or, in cazul de fata, este vorba de o constatare a organelor de inspectie fiscala in exercitarea atributiunilor sale asa cum se prevede la art.94 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata:

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

[...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

diferente ce se consemneaza intr-un raport de inspectie fiscala, care, asa cum se prevede la art.109 alin.2 din acelasi act normativ:

“(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.”

Astfel ca, în cauza de soluționare nu se pune problema înregistrării unor erori pe seama rezultatului reportat, constatate de societate și a unor diferențe de impozit pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere ce constituie titlu de creanță, față de creanța fiscală declarată de societate până la momentul începerii inspecției fiscale.

Potrivit celor reținute se va respinge ca neintemeiată contestația pentru acest capat de cerere.

b.) Referitor la suma de lei platită de locatarului rezilierea contractului de locațiune din 11.05.2004 încheiat cu SC P SCS, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea drept de deducere a acestei sume la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care suma achitată către SC P SCS la data rezilierii contractului de locațiune din 11.05.2004 nu este prevăzută în contract iar condiția impusă de locatar vizând plata de dobânzi ca urmare a majorării chiriei nu s-a realizat.

În fapt, la data de 11.05.2004 a fost încheiat Contractul de locațiune între SC A SRL în calitate de locatar și SC P SCS în calitate de locatar prin care C L P este închiriat locatarului pe o perioadă de 15 ani.

SC P SCS, în calitate de locatar, a achitat în avans contravaloarea chiriei pe 15 ani, în suma de euro, în anul 2004.

Chiria de bază stabilită prin contractul de locațiune a fost modificată succesiv de la euro/lună (chirie plus cheltuielile de întreținere) la euro/lună conform actului adițional nr.4/2005.

Prin actul adițional nr.5/2006 la contractul de locațiune se stabilește creșterea chiriei de bază cu suma deeuro plus TVA, locatarul fiind de acord cu majorarea acesteia însă cu condiția ca proprietarul să ramburseze avansul achitat inițial, rambursat după scaderea chiriei datorată până la această dată, în valoare de euro plus TVA precum și dobânzile pentru perioada anterioară în valoare de euro, plus TVA.

Astfel, SC P SCS a emis factura fiscală în valoare de lei reprezentând contravaloarea a euro cu denumirea “*penalități pentru rezilierea contractului de locațiune*”, suma ce a fost achitată de SC A SRL cu OP și care a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila suma de lei - echivalentul a euro - in baza art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 avand in vedere ca majorarea chiriei incepand cu luna noiembrie 2006 nu s-a materializat deoarece imobilul a fost vandut catre SC L SRL iar factura deeuro reprezentand majorarea chiriei a fost stornata deci, conditia prevazuta in actul aditional nr.5 pentru acceptarea majorarii chiriei de catre locatar nu mai are obiect.

In drept, potrivit art.21 lin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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.”

Iar conform pct. 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.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative in vigoare.

Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Potrivit Contractului de locatiune din data de 11.05.2004 incheiat intre SC A SRL in calitate de locator si SC P SCS in calitate de locatar se inchiriaza locatarului C L P, ce urmeaza a fi construit, pe o perioada de 15 ani, incepand cu data de 30.09.2004 sau cel mai tarziu 31.12.2004.

Potrivit paragrafului 2 pct.1 din contract *“Chiria si cheltuielile suplimentare”*: *“Chiria plus cheltuielile de intretinere si cele suplimentare – atat timp cat nu s-au stabilit mai departe prevederi speciale cu privire la acestea – are valoarea de : lunar euro plus TVA- ul aferent in cuantumul prevazut de lege”*.

Prin actul aditional nr.2 la contractul de locatiune, dupa paragraful 2 alin.8 se introduce alin.9 care prevede:

*“Partile convin o crestere lunara a chiriei cu EUR plus TVA. Pentru intreaga durata de baza, de 15 ani, a inchirierii rezulta o suma de crestere deEUR net (numita in cele ce urmeaza “suma totala”). **Locatarul ii va achita Locatorului intreaga suma totala scontata inaintea preluarii obiectivului de inchiriat. Suma scontata se ridica la EUR plus TVA. Plata se va face in ROL la cursul de schimb al Bancii Nationale Romane, din data efectuarii platii. Plata se va realiza dupa cum urmeaza:***

a) Prima rata in valoare de EUR plus TVA va fi achitata in decursul a doua zile lucratoare dupa ce Locatarul ii va preda Locatarului o scrisoare de garantie bancara [...]

b.) A doua si ultima rata in valoare de EUR plus TVA va fi achitata in decursul a doua zile lucratoare dupa ce Locatarul ii va preda Locatarului o garantie de indeplinire a contractului [...]”

Prin actul aditional nr.4 din 2005 la contractul de locatiune, paragraful 2 alin.4 din contract se modifica avand urmatorul continut:

“Chiria plus cheltuielile de intretinere si cele suplimentare [...] are valoarea de : lunar Euro plus TVA-au aferent in cuantumul prevazut de lege” .

Iar prin actul aditional nr.5 din 2006, drept completare la contractul de inchiriere incheiat la data de 11.05.2004, se prevede:

*“In modificarea contractului intreprinsa la 17 noiembrie 2004, partile au ridicat chiria de baza la suma de Euro plus TVA. S-a stabilit ca aceasta suma raportata la o perioada de 15 ani reprezinta o crestere a chiriei de Euro. **Chiriasul s-a declarat sa achite proprietarului intreaga suma care reprezinta cresterea chiriei la o valoare ce prevede si acordarea unei reduceri. In cazul avansurilor de chirie platite de catre chirias la data de 17.11.2004 si 23.11.2004 in valoare de Euro plus TVA este vorba despre suma care reprezinta cresterea chiriei cu reducerea acordata. Avansul chiriei este redus lunar de-a lungul perioadei de inchiriere cu aceeasi suma. In consecinta, soldul de plata al avansului in ziua modificarii prezentului contract are valoarea de Euro plus TVA per 30.10.2006.***

Prin semnarea prezentului contract chiriasul isi declara acordul cu privire la cresterea chiriei de baza la Euro plus TVA incepand cu luna urmatoare cu conditia ca proprietarul sa plateasca pana la 30 octombrie in contul chiriasului, deschis la banca HVB Bank [...] suma initiala in valoare de Euro plus TVA si dobanzile pentru perioada anterioara in valoare de Euro plus TVA.”

Potrivit celor precizate mai sus rezulta ca prin contractul de locatiune s-a stabilit o chirie lunara in suma de Euro plus TVA, care, prin actele aditionale la contract, a fost majorata la suma de Euro plus TVA, la data de 08.09.2005 (actul aditional nr.4). Prin actul aditional nr.5 din data de 18.10.2006 se stabileste majorarea chiriei cueuro plus TVA, chiriasul fiind de acord cu aceasta dar cu conditia ca proprietarul sa ramburseze pana la 30 octombrie soldul ramas din avansul achitat in luna noiembrie 2004 in valoare de euro plus TVA si dobanzile pentru perioada anterioara in valoare de Euro plus TVA.

SC P SCS a emis factura catre SC A SRL pentru suma de lei in care la "denumirea produselor sau a serviciilor" este inscrisa mentiunea: "Penalitati pentru rezilierea contractului de locatiune din data de 11.05.2004 conform actului aditional nr.5/19.10.2006", suma ce a fost inregistrata de societatea proprietara pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" si achitata locatarului.

La aceeasi data, SC A SRL a emis factura pentru suma de euro fara TVA reprezentand "c/v diferenta chirie luna noiembrie 2006 pentru C L, conf. act aditional nr.5 la contract locatiune /11.05.2004" precum si factura din noiembrie 2006 in care este inscrisa mentiunea "Storno la factura diferenta chirie luna noiembrie 2006 pentru C L, conf. act aditional nr.5 la contract locatiune /11.05.2004" prin care se storneaza diferenta de chirie majorata in suma de euro stabilita prin actul aditional nr.5 la contractul de locatiune, ceea ce conduce la concluzia ca majorarea chiriei stabilita prin actul aditional nu s-a materializat, deci nu s-a realizat obiectivul prevazut in actul aditional nr.5 la contractul de locatiune din 11.05.2004 si pe cale de consecinta nici conditia impusa de locatar nu mai are obiect si nu intra in obligatia SC A SRL, care a incheiat Contractul de vanzare – cumparare, in baza pre-contractului din 22 iunie 2006, cu L SRL prin care vinde C L P.

Se retine ca, in situatia in care majorarea chiriei s-ar fi realizat incepand cu luna noiembrie 2006, asa cum s-a prevazut in actul aditional la contract, plata acestei sume reprezentand dobanzi pe perioada anterioara ar fi fost justificata si deci cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, referitor la suma de lei - contravaloarea a 250.000 euro - reprezentand "penalitate pentru rezilierea contractului de locatiune", in vederea stabilirii naturii acesteia, organele de inspectie fiscala au solicitat nota explicativa reprezentantilor societatii. La intrebarea nr.1 privind natura sumei si conditiile in care a fost facturata

aceasta, se precizeaza: “[...] inaintea incheierii contractului de vanzare-cumparare, am fost obligati sa rambursam chirasului avansul platit in contul chiriilor viitoare, respectiv trebuia sa achitam din pretul de vanzare-cumparare creditele bancare contractate in perioada de edificare a imobilului. Plata unui avans pentru chiriile viitoare a fost o afacere favorabila pentru chiras, care nu dorea sa ranunte la avantajele sale dobandite astfel. Odata cu rambursarea avansului am cerut si acceptarea maririi chiriei de baza (lunara) cu..... euro. **Aceasta schimbare defavorabila pentru chiras trebuia compensata, conform conventiei intervenite intre parti prin plata unei despagubiri stabilite la suma de euro.** Conventia a fost redactata si semnata in limba germana. In conventia redactata in germana **suma de euro a fost acordata cu titlu de “despagubire”**. In cazul in care traducerea in limba romana reflecta altceva, acest lucru nu corespunde realitatii, respectiv nu reflecta vointa partilor contractante.”

De asemenea, la data verificarii, organelor de inspectie fiscala le-a fost prezentata si o alta varianta a traducerii actului aditional nr.5 prin care se precizeaza: “Prin semnarea prezentului contract chirasul este de acord cu ridicarea chiriei de baza la EUR + TVA incepand cu urmatoarea luna, **cu conditia ca proprietarul sa achite suma de pornire de EUR +TVA si o despagubire.** (Nota traducatorului: termenul despagubire este folosit in acceptiunea reducere a cheltuielilor din trecut) **pentru cheltuieli din trecut in valoare de EUR + TVA pana la data de 30 octombrie, in contul [...]”.**

Potrivit celor precizate mai sus rezulta ca suma de lei reprezentand contravaloarea a euro, are mai multe denumiri, astfel :

- prin factura fiscala si prin contestatie este denumita penalitate de reziliere a contractului de locatiune ;
- prin actul aditional nr.5 la contractul de locatiune este denumita dobanda pentru perioada anterioara;
- prin nota explicativa este denumita despagubire;
- prin varianta tradusa a actului aditional este denumita despagubire – reducere a cheltuielilor din trecut.

Analizand fiecare “denumire” inscrisa in documentele mentionate, se retin urmatoarele:

Termenul de *dobanda pentru perioadele anterioare* apare in actul aditional nr.5 la contractul de locatiune ca o conditie impusa de locatar pentru plata chiriei majorate, alaturi de rambursarea soldului avansului platit de locatar, act aditional al carui scop nu a fost atins in

sensul ca incepand cu luna noiembrie 2006 SC P SCS nu a achitat chiria majorata, C L P fiind vandut de catre proprietar iar contractul de locatiune din 11.05.2004 a devenit Anexa la contractul de vanzare catre L SRL asa cum se prevede la pct.53 XV “*Contractul de inchiriere cu P are caracter obligatoriu, este in vigoare si nu exista nici un fel de cazuri de neindeplinire a obligatiilor nici din partea proprietarului si nici din partea chirasului sau circumstante care conduca la incetarea Contractului de inchiriere cu P, iar P nu a solicitat sau invocat nici o compensatie, aparare sau contra-pretentie care sa afecteze plata chiriei datorate in baza contractului de inchiriere sau executarea de catre P a obligatiilor asumate prin mai sus amintitul Contract.*” Deci, plata de dobanzi din perioada anterioara prevazuta in actul additional nr.5/2005, in acelasi quantum de euro, a fost conditionata de un eveniment viitor care nu a mai avut loc astfel ca, indeplinirea acestei conditii impusa de locatar nu mai este in sarcina locatorului, fiind aferenta unui obiect stabilit prin contract, de comun accord intre parti, care nu s-a realizat.

Notiunea de *despagubire pentru cheltuieli din trecut*, respectiv *reducere a cheltuielilor din trecut*, din varianta tradusa a actului aditional nr.5, prezentata de societate, nu explicita care ar fi cheltuielile din trecut suportate de locatar si pentru care proprietarul ar trebui sa plateasca despagubire. Mentionea privind termenul “*reducere*” apare in actul aditional nr.5/18.06.2006“[...] ***Chiriasul s-a declarat sa achite proprietarului intreaga suma care reprezinta cresterea chiriei la o valoare ce prevede si acordarea unei reduceri. In cazul avansurilor de chirie platite de catre chirias la data de 17.11.2004 si 23.11.2004 in valoare de Euro plus TVA este vorba despre suma care reprezinta cresterea chiriei cu reducerea acordata. Avansul chiriei este redus lunar de-a lungul perioadei de inchiriere cu aceeasi suma[...]*” de unde rezulta ca avansul chiriei achitat de locatar in anul 2004 a fost redus lunar cu aceeasi suma.**

In ceea ce priveste denumirea de “*despagubire acordata locatarului*”, din nota explicativa a reprezentantului societatii, sub forma unei compensari ca urmare a vanzarii C L P desi locatarul achitase chiria in avans pe 15 ani, se retine ca aceasta despagubire a locatarului de catre locator **in cazul rezilierii contractului de locatiune inainte de termenul convenit intre parti** nu este prevazuta nici in contractul de locatiune si nici in actele aditionale la acesta. Prin contractul de locatiune, la paragraful 16 “*rezilierea contractului*” se prevede posibilitatea rezilierii contractului fara preaviz de catre locatar in conditiile in care locatorul nu a predat la termenul limita obiectul contractului si ca poate cere despagubiri in cazul in care predarea

obiectului contractului nu are loc din vina locatorului precum si faptul ca locatarul este indreptatit sa rezilieze contractul si sa ceara despagubiri in cazul neindeplinirii altor obligatii ale locatorului.

Referitor la notiunea de *“penalitate pentru rezilierea contractului de locatiune din data de 11.05.2004 conform actului aditional nr.5/19.10.2006”* mentionata atat in factura fiscala cat si contestatie se retine:

Penalitate = *“Faptul de a fi pasibil de o pedeapsă judiciară;.. 2. Faptul de a fi pasibil de o despăgubire; despăgubire, amendă “*

Penalitatea/despagubirea pentru rezilierea contractului inainte de termenul convenit intre parti se refera strict la un contract si la conditiile de derularea acestuia stabilite de comun acord de partile semnatare. Ca urmare, o astfel de despagubire/penalitate se acorda partii vatamate in conditiile nerespectarii clauzelor contractuale. Or, potrivit art.1442 din Codul civil :

“ Dacă în contractul de locațiune s-a prevăzut desființarea lui din cauza vânzării, atunci locatarul are dreptul a cere dezdăunarea de la locator, afară numai când s-ar fi stipulat contrariul” , prevederi ce nu se aplica in cazul in speta intrucat nici prin contractul de locatiune si nici prin actele aditionale nu exista clauze cu privire la rezilierea contractului inainte de termen sau clauze cu privire acordarea de despagubiri in cazul vanzarii obiectului contractului de locatiune si, de asemenea, nici clauze contrare.

Pe cale de consecinta, potrivit celor sustinute de contestatoare, atat prin contestatie cat si prin nota explicativa, aceasta suma reprezinta penalitati/despagubiri pentru rezilierea contractului de locatiune inainte de expirarea termenului de 15 ani.

Ca urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli efectuate de locator, fara a fi prevazute in contractul de locatiune sau in actele aditionale la acesta, nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor din derularea acestui contract si, in consecinta, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli deductibile reglementate prin acte normative, respectiv la art.21 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca :

“(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.”

Si la pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, se prevede ca :

*“23. În sensul **art. 21** alin. (1) din Codul fiscal, **sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:***

*d) **penalitățile de întârziere și daunele-interese, stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente, sunt cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile pe măsura înregistrării lor.**”*

nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat penalitatile achitate de contestatoare reprezinta despagubiri pentru rezilierea contractului de locatiune inainte de termenul convenit, neprevazute in contract si actele aditionale la acesta. Asa cum s-a analizat si prin decizie aceste cheltuieli cu penalitatile pentru rezilierea contractului inainte de termen nu au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor din derularea contractului de locatiune.

Ca urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

c) Referitor la suma de lei reprezentand cheltuieli cu serviciile de management facturate de SC G, cauza supusa solutionarii este daca aceste cheltuieli sunt aferente anului 2006, in conditiile in care au fost inregistrate pe baza de documente justificative emise in anul 2006 si sunt aferente prestarilor de servicii efectuate in anul 2006.

In fapt, in luna decembrie 2006, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de lei reprezentand contravaloarea serviciilor de management pentru perioada octombrie 2005 – decembrie 2006, facturate de SC G in baza contractului de management din data de 13.10.2005.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere **suma de lei aferenta perioadei octombrie – decembrie 2005** pe motiv ca a fost incalcat principiul independentei exercitiului prevazut in OMFP nr.1752/2005 si pe cale de consecinta, nu au fost respectate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat daca serviciile au fost prestate efectiv si nici nu prezinta modul de calcul al acstor cheltuieli.

In drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Totodata, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

si conform pct. 44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

“ 44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Fata de prevederile legale mai sus mentionate se retine ca inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor care nu au la baza documente justificative nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Or, pentru suma de lei, reprezentand cheltuieli cu serviciile prestate de G, considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind aferente perioadei octombrie – decembrie 2005, inregistrate in luna decembrie 2006, societatea prezinta documentele ce au stat la baza inregistrarii acestora in contabilitate.

Astfel, prin Contractul de management nr.1/13.10.2005 incheiat intre SC A SRL, denumita Societatea si G, denumita manager, Societatea incredinteaza managerului organizarea, conducerea si gestionarea societatii pe baza unor obiective si criterii de performanta in schimbul unei indemnizatii.

La art.2 din contract se prevede *“Prezentul contract se incheie de la data semnarii sale pana la 31.03.2007”*.

Iar la art.4 se stipuleaza:

“A. Managerul are urmatoarele drepturi:

1. Primirea unei indemnizatii in suma de 261.905 euro brut, pe baza facturii fiscale emise, in conditiile art.5 alin.2 din prezentul contract. **Pe perioada de la incheierea prezentului contract si pana la 31.12.2005 Societatea nu datoreaza managerului nici o suma cu titlu de indemnizatie, aceasta urmand a se datora incepand cu 01.01.2006, in conditiile de mai jos.”**

La art.5 din contract pct.B se prevede; “Societatea comerciala are urmatoarele obligatii”

1.[...]

2. sa plateasca managerului indemnizatia convenita dupa cum urmeaza:

a. Societatea va achita la data de 31.07.2006, catre manager, suma de euro **pentru desfasurarea activitatii de manager in anul 2006;**

b. in cazul in care se realizeaza vanzarea C pana la sfarsitul anului 2006 **Societatea va achita pana la data de 31.12.2006, catre manager, cu titlu de onorariu de succes, suma de euro;**

c. Societatea va achita la expirarea duratei contractului catre manager, euro, drepturile banesti aferente anului 2007.”

Totodata, societatea contestatoare prezinta doua facturi fiscale emise de manager din data de 22.06.2006 pentru suma de euro si din data de 01.11.2006 pentru suma deeuro.

De asemenea, se prezinta factura fiscala finala din data de 22.12.2006, pentru valoarea totala de euro, din care se scade suma deeuro din cele doua facturi emise anterior ramanand de plata suma de euro.

Se retine ca, potrivit documentelor prezentate, suma de euro reprezinta de fapt valoarea indemnizatiei convenita managerului, asa cum a fost stabilita prin contractul de management, pentru serviciile prestate pe anul 2006 si pe trim.I 2007.

Ca urmare, constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia suma de lei reprezinta contravaloarea serviciilor pe perioada octombrie – decembrie 2005 nu este reala intrucat, asa cum se prevede la art.4 **“Pe perioada de la incheierea prezentului contract si pana la 31.12.2005 Societatea nu datoreaza managerului nici o suma cu titlu de indemnizatie”.**

De asemenea, se retine si faptul ca organele de inspectie fiscala nu prezinta modul de calcul al acestor cheltuieli.

Impozitul pe profit aferent sumei delei este in cuantum de lei **calculat astfel:** lei X 16% = lei iar accesoriile

aferente sunt in quantum de lei = lei * 121 zile * 0.10 %. Acelasi quantum al impozitului pe profit si accesoriilor aferente este calculat si de organele de inspectie fiscala prin adresa din 30.05.2008 in cuprinsul careia se face si precizarea:

“Tinand cont si de documentele si argumentele contestatoarei, respectiv contractul de management si facturile fiscale emise in anul 2006 [...] propunem admiterea contestatiei pentru impozitul pe profit aferent sumei de lei reprezentand cheltuieli cu serviciile de management.”

Avand in vedere cele prezentate in decizie se va admite contestatia pentru acest capat de cerere.

Potrivit celor prezentate la cap.I pct.1 lit.c) din decizie se va admite contestatia pentru:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere

Si conform celor prezentate la cap.I pct.1 lit a) si b) din decizie se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru

- impozit pe profit ;
- majorari de intarziere .

2. In ceea ce privesc cheltuielile in suma delei cu serviciile telefonice refacturate de furnizorul N, aferente perioadei trim.I 2007, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se mai poate investi cu solutionarea contestatiei in conditiile in care s-a pronuntat asupra cauzei prin Decizia.

In fapt, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate cu suma de lei ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor cu serviciile telefonice refacturate de furnizorul N, neacceptate la deducere in baza art.21 alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor sau asociatilor si neacceptarii la deducere a cheltuielilor cu biletele de avion in suma de lei ce nu au la baza documente justificative.

Aceasta suma nu a facut obiectul Deciziei de impunere din data de 27.08.2007 emisa in baza raportului de inspectie fiscala, fiind emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care se dispune masura de *“Inregistrare in evidenta fiscala a unitatii a diminuarii pierderii inregistrata la trim.I 2007 cu suma de lei”* pe motiv ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate in favoarea asociatilor sau fara documente.

Prin Decizia, Directia generala de solutionare a contestatiilor s-a pronuntat la pct.3 din dispozitiv in sensul ca dosarul cauzei va fi transmis Administratiei Finantelor Publice pentru competenta solutionare a Dispozitiei.

Potrivit art.210 "*Decizia sau dispozitia de solutionare*" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede la alin.2 :

"Decizia sau dispozitia emisa in solutionarea contestatiei este definitiva in sistemul cailor administrative de atac".

Conform prevederilor legale de mai sus, se retine ca Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac iar asa cum se mentioneaza in dispozitivul respectivei decizii "*prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare*" SC A SRL avea posibilitatea sa se adreseze instantei judecatoresti, in termenul mai sus precizat.

Ca urmare a reverificarii societatii a fost intocmit raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, decizie prin care nu au fost stabilite diferente suplimentare de plata privind aceste constatari.

Prin contestatie societatea sustine "*[...] va supunem, inca o data, atentiei superficialitatea organelor de inspectie fiscala care au omis si analizarea acestui aspect alaturi de celelalte semnalate.*"

Ca urmare a celor prezentate mai sus se retine ca potrivit celor solicitate prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere, Directia generala de solutionare a contestatiilor ar trebui sa se pronunte a doua oara asupra aceleiasi cauze.

In drept, art.1201 din Codul civil precizeaza:

"Este lucru judecat atunci cand a doua cerere in judecata are acelasi obiect, este intemeiata pe aceeasi cauza si este intre aceleasi parti, facuta de ele si in contra lor in aceeasi calitate."

Iar potrivit pct.12.4 din Ordinul presedintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "*prin decizie se poate constata autoritatea de lucru judecat atunci cand exista identitate de obiect, parti si cauza*".

Fata de prevederile legale de mai sus Directia generala de solutionare a contestatiilor constata existenta in cauza a autoritatii de lucru judecat pentru cheltuielile in suma de cu serviciile telefonice refacturate de furnizorul N, aferente perioadei trim.I 2007 cu care a fost diminuata pierderea pe aceasta perioada.

Potrivit celor precizate in decizie, se retine faptul ca Directia generala de solutionare a contestatiilor s-a investit in solutionarea contestatiei formulata de SC A SRL impotriva Deciziei de impunere din data de 27.08.2007 emitand Decizia, ce a ramas definitiva in sistemul cailor administrative de atac, astfel incat se constata autoritate de lucru judecat.

II. Referitor la:

- **impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente** ;
- **majorari de intarziere** ;
- **impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente** ;
- **majorari de intarziere** ,

1. In ceea ce priveste

- **impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente** ;
- **majorari de intarziere** ,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Nationala este investita sa se pronunte asupra legalitatii emiterii deciziei de impunere pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente datorat la nivelul sumei de lei in conditiile in care societatea nu a declarat integral impozitul datorat.

In fapt, SC ADRIA INVEST IMOBIL SRL a platit persoanelor juridice nerezidente:

- dividende, pe perioada februarie - mai 2007 aferente anilor 2005 si 2006;
- dobanzi aferente imprumuturilor de la asociati si alte entitati, pe perioada ianuarie - februarie 2007;
- redevente, pe perioada octombrie 2005 - mai 2007;
- dobanzi aferente imprumuturilor de la CIB, pe perioada decembrie 2005 - mai 2007.

Pentru veniturile din dividende si dobanzile aferente imprumuturilor de la asociati si alte entitati **societatea nu a constituit si declarat impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente.**

In ceea ce priveste redeventele si dobanzile aferente imprumuturilor de la CIB obtinute de persoane juridice nerezidente organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit impozit in suma de lei si a declarat un impozit in suma de lei.

Ca urmare a fost stabilit, prin decizia de impunere, impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinut din Romania in cuantum delei, ca diferenta intre impozitul stabilit suplimentar cu ocazia inspectiei fiscale in suma de lei si impozitul declarat de societate in suma de lei, precum si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

In urma desfiintarii deciziei de impunere din data de 27.08.2007, prin Decizia emisa in solutionarea contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere mentionata, s-a efectuat reverificarea societatii si a fost emisa decizia de impunere prin care se mentine ca datorat impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente in cuantum de lei si a fost diminuat cuantumul majorarilor de intarziere aferente la suma de lei, avandu-se in vedere Nota prin care s-a efectuat corectarea documentelor de plata ce a condus la modificarea datei platii pentru sumele virate eronat.

Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere societatea sustine ca este obligata sa-si constituie in contabilitate obligatie de plata in ce priveste impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinut din Romania in cuantum delei, compusa din suma de lei - impozit stabilit prin decizia de impunere - si suma de lei, cat avea constituit societatea in evidenta contabila.

In drept, potrivit art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“ (1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

iar potrivit art.109 din acelasi act normativ:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

*(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.**”*

Totodata, potrivit art.85 din OG nr.92/2003, republicata:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile [art. 82](#) alin. (2) și [art. 86](#) alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Iar la art.86 din același act normative se prevede ca:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

[...]

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit [art. 82](#) alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia”.

Potrivit pct.107.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii;”

De asemenea, potrivit pct.91.4 din HG nr.1050/2004:

*“91.4. **Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau***

a oricărui alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au ca atributie stabilirea de diferente de impozite in plus sau minus fata de cele declarate de societate la data inceperii inspectiei fiscale.

Ca urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datora pe perioada verificata impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente in cuantum delei.

Societatea a constituit impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in cuantum de lei dar a declarat impozit in suma de lei.

Prin decizia de impunere, ce constituie titlu de creanta, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit datorat in suma de lei ca diferenta intre impozitul stabilit la verificare de lei si impozitul declarat de societatea –..... lei, aceasta fiind diferenta de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinut din Romania, datorata bugetului iar accesoriile au fost calculate asupra impozitului datorat tinand seama si de platile efectuate de societate in perioada verificata potrivit Anexei 2 la raportul de inspectie fiscala.

Ca urmare, nu se retine ca societatea si-a constituit in contabilitatea impozit in cuantum de lei, **iar in urma inspectiei fiscale din data de 22.08.2007 avea obligatia sa-si constituie diferenta in plus de impozit pana la nivelul stabilit prin raportul de inspectie fiscala, respectiv pana la cuantumul de lei .**

Potrivit celor prezentate nu se retine motivatia contestatoarei potrivit careia este obligata sa-si constituie o obligatie fiscala in suma de lei, compusa din suma de lei – impozit stabilit prin decizia de impunere – si suma de lei, cat avea constituit, intrucat atat declaratia cat si decizia de impunere reprezinta titlu de creanta Astfel, societatea avea obligatia sa-se efectueze regularizarile in contabilitate in conformitate cu cele constatate la inspectia fiscala, suma inregistrata in contabilitate ca datorata trebuind sa fie la nivelul sumei stabilita de organul de inspectie fiscala.

De altfel, si din fisa pe platitor anexata la dosarul cauzei, rezulta ca organele fiscale au inregistrat ca obligatie de plata impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei stabilite prin decizia de impunere, la

pozitiile 25 si 26, sume ce apar ca achitate la pozitia 20 in baza deciziei si repuse ca obligatie de plata la pozitiile 41 si 42 in baza Deciziei de impunere, in quantum de lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si de lei reprezentand accesorii aferente.

Se retine si faptul ca, prin contestatie, societatea nu aduce in sustinere argumente in sensul ca nu datoreaza impozitul suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala sau alte argumente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste solicitarea contestatoarei potrivit careia trebuie procedat la corelarea datelor consemnate in actele de inspectie fiscala cu datele reale si cu principiile contabilitatii si ale activitatii de inspectie fiscala nu se poate da curs acesteia intrucat potrivit art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

*“(1) **Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.**”* ceea ce presupune si respectarea principiilor contabilitatii si corelarea inregistrarilor contabile cu rezultatele inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste principiile inspectiei fiscale se retine ca acestea au fost respectate intrucat contestatoarea nu aduce argumente de fapt si de drept privind la modul de efectuare a acestora.

Pe cale de consecinta, potrivit celor prezentate si avand in vedere prevederile art.115 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru acest capitol se va respinge contestatia ca neintemeiata.

2. Referitor la:

- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente ;**
- majorari de intarziere ,**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Nationala este investita sa se pronunte asupra legalitatii emiterii deciziei de impunere contestata in conditiile in care societatea nu a declarat impozitul la nivelul celui datorat pentru perioada supusa inspectiei fiscale.

In fapt, pe perioada februarie - mai 2007 societatea a achitat dividende catre asociatul J K persoana fizica din Ungaria iar in luna octombrie 2005 a achitat redevente catre persoana fizica B A, **fara sa constituie si sa declare impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente obtinute din Romania.**

La capitolul impozitul pe veniturile persoanelor fizice nerezidente din raportul de inspectie fiscala, se mentioneaza :*”La control s-a stabilit un impozit suplimentar pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane fizice in suma totala de..... lei pentru care in conformitate cu prevederile art.116 din OG nr.92/2003 republicata, au fost calculate accesorii in suma totala de lei.”*

Ca urmare a deciziei emisa in solutionarea contestatiei a fost desfiintata decizia de impunere si in urma reverificarii s-a emis decizia de impunere prin care s-a mentinut la plata impozitul pe venitul persoanelor fizice nerezidente in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei, avandu-se in vedere ca prin notele s-a efectuat compensarea obligatiilor fiscale la data de 29.08.2007, ulterior datei incheierii inspectiei fiscale.

Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere societatea sustine ca in urma analizei fisei pe platitor s-a constatat ca a efectuat plati reprezentand impozit pe dividende persoane fizice nerezidente in suma de lei, suma ce reprezinta in fapt impozit pe venitul persoanelor fizice nerezidente, virata eronat .

Fata de acest argument, se retine ca aceasta suma achitata eronat in contul impozitului pe dividende persoane fizice nerezidente se regaseste in calculul impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente din anexa 2 la raportul de inspectie fiscala, astfel:

Prin anexa 2 la raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente in quantum de lei, mai mult cu lei fata de cat si-a constituit societatea, a stabilit impozitul declarat de societate in quantum de lei precum si impozitul achitat de societate in suma de lei. In calculul impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente achitat a fost avuta in vedere si suma de lei achitata cu NC.

Ca urmare, nu se retine motivatia contestatoarei conform careia este necesara efectuarea corectiilor intrucat impozitul virat eronat a fost avut in vedere de organele de inspectie fiscala la calculul impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

De asemenea, in ceea ce priveste sustinerea contestatiei potrivit careia societatea nu are nici un asociat persoana fizica rezidenta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit celor precizate in raportul de inspectie fiscala *“La data controlului capitalul social subscris si varsat este in suma de lei, echivalentul a euro, divizat in parti sociale, repartizat pe asociati astfel:*

- *K J (cetatean german, domiciliat in Budapesta Ungaria, [...]) – 10% (160 parti sociale) [...]*”

Totodata, se retine si faptul ca societatea nu aduce alte argumente care sa combata cele constatate de organele de inspectie fiscala.

Astfe, prin decizia de impunere, ce constituie titlu de creanta, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit datorat in suma de lei avand in vedere ca societatea nu a declarat acest impozit, aceasta fiind diferenta de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinut din Romania datorata bugetului.

Accesoriile au fost calculate asupra impozitului datorat tinand seama si de platile efectuate de societate in perioada verificata potrivit Anexei 2 la raportul de inspectie fiscala.

In drept, potrivit prevederilor art.113 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

Ala art.115 alin.1 din același act normativ :

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

- a) dividende de la o persoană juridică română;*
- d) redevențe de la un rezident;”*

Iar potrivit art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare”

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

Pe cale de consecinta, societatea datoreaza impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente obtinute din Romania in scris in decizia de impunere contestat precum si majorarile de intarziere

aferente astfel ca, se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru acest capitol.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.19(1), 21(1), 21(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.22 si 44 din HG nr.44/2004, pct.59 lit.b) din OMFP nr.1752/2005, art.85, 86, 94 si 109 din din OG nr.92/2003, republicata, 12.4 din OPANAF nr.519/2005, art.1201 din Codul civil, coroborate cu art.206, art.207 si art.209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E

1. Admiterea contestatiei pentru:

- impozit pe profit ;
- majorari de intarziere .

2. Respingerea contestatiei formulata de SC A SRL ca neintemeiata pentru:

- impozit pe profit ;
- majorari de intarziere ;
- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- majorari de intarziere ;
- impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente ;
- majorari de intarziere .

3. In ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale inregistrate de SC A SRL, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor constata existenta in cauza a autoritatii de lucru judecat.

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