

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

DECIZIA NR.206/20.06.2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC D SA

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, asupra contestatiei formulata de **SC D SA** impotriva Deciziei de impunere.

Societatea contesta:

- impozit pe profit
- dobanzi/majorari de intarziere
afere
- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere
- accize
- majorari de intarziere
- impozit pe veniturile persoanelor
nerezidente
- dobanzi ferente

Chiar si raport de data emiterii deciziei de impunere – 23.01.2008 - 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 de administrare a marilor contribuabili in data de 21.02.2008, astfel cum rezulta din

stampila Registraturii Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206 si art.209 alin.1 lit.b) 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 SC D SA.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor efectuate pentru functionarea cantinei si a cabinetului medical, pe perioada 2002 – 2004, contestatoarea sustine ca eronat organele de inspectie fiscala au incadrat cheltuielile cu functionarea cantinei (salarii, amortizari, etc.) ca fiind cheltuieli sociale intrucat activitatea cantinei – declarata la Registrul Comertului COD CAEN 5551 este aducatoare de venituri, astfel ca, aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.9(1) din Legea nr.414/2002 si art.21(1) din Legea nr.571/2003. Societatea a inregistrat pe venituri impozabile sumele incasate din servirea mesei angajatilor si colaboratorilor.

In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu salariile personalului de la cabinetul medical contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca personalul are calitatea de salariat al societatii in cadrul Serviciului de sanatate si securitate in munca avand contributi specifice conform fiselor postului.

Totodata, precizeaza ca, atat cantina cat si cabinetul medical nu sunt unitati aflate in administrarea contribuabilului potrivit Legii nr.414/2002 si Legii nr.571/2003.

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea utilajelor puse la dispozitia SC T SA in baza

contractului de colaborare , contestatoarea sustine ca acest contract este un contract de colaborare si nu este sinonim cu contractul de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune si ca atare cheltuiala cu amortizarea trebuie sa fie deductibila fiscal.

De asemenea, sustine ca pentru anul 2002 organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli cu amortizarea nedeductibile, pe perioada ianuarie – decembrie 2002, perioada verificata fiind octombrie – decembrie 2002.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor de marketing, conform contractului incheiat cu D din China, contestatoarea sustine ca intrucat cheltuielile au fost efectuate asa cum a fost stipulat prin contract iar departamentele de specialitate din cadrul companiei au confirmat efectuarea acestor servicii prin semnarea facturii comerciale.

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu deplasarea in tara si in strainatate a personalului coreean contestatoarea sustine ca a efectuat aceste cheltuieli ca parte integranta a Contractului de management, asa cum se prevede la art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 si pct.9.14 din HG nr.859/2002.

De asemenea, contestatoarea sustine ca persoanele respective ocupau functii de director executiv, respectiv Director cumparari, Director vanzari, Director Productie, Director calitate, etc. iar prin natura activitatii desfasurate au gestionat si administrat activitatea si bunul mers al societatii astfel ca, sunt cheltuieli aferente veniturilor realizate.

Ca urmare, societatea solicita anulara impozitului pe profit, a majorarilor de intarziere aferente si a TVA aferenta.

5. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor din anulara creantei neincasate din exporturile de motoare si cutii de viteza catre D Polonia, contestatoarea sustine ca in cazul procedurii de reorganizare a D Polonia s-a hotarat ca pentru sumele ce depasesc cuantumul de 15.000 zloti creditorii sa incaseze numai 20% din creanta inregistrata, fapt hotarat prin Hotarare judecatoreasca de catre Curtea de la V.

Fata de aceasta hotarare, societatea sustine ca nu a facut altceva decat sa se subordoneze si nu a transmis niciodata o

renuntare asupra pretentiilor sale in cuantum de mai ales, avand in vedere ca nu poate influenta incasarea integrala a acestei creante deoarece este un creditor minoritar, votul acesteia neavand relevanta asupra hotararii creditorilor certificata prin hotarare judecatoreasca.

Societatea sustine ca nu are nici o culpa in ceea ce priveste nerecuperarea intregii creante drept pentru care ar fi nedrept sa plateasca un impozit pe profit de 16% pentru suma deUSD, ce nu a putut fi recuperata.

ACCIZE

In ceea ce priveste accizele, majorarile de intarziere aferente si penalitatile de intarziere, contestatoarea sustine ca marja dealer nu se include in baza de impozitare a accizelor intrucat este un comision incasat de societate si achitat dealer-ului nefiind o componenta a pretului producatorului ce constituie baza de calcul pentru accize potrivit art.36 lit.a) din OUG nr.158/2001.

Totodata, societatea sustine ca intrucat accizele au fost cuprinse in baza de impozitare pentru TVA stabilirea de debite suplimentare a condus si la stabilirea de debite suplimentare in ceea ce priveste TVA precum si majorari de intarziere aferente.

De asemenea, contestatoarea sustine ca in situatia in care delaer-ii facturau marja distinct catre clienti rezulta ca pretul de vanzare al societatii asupra caruia se calculeaza accize nu cuprinde aceasta marja de profit .

Ca urmare a celor prezentate societatea solicita anularea debitului suplimentar al accizelor si TVA.

IMPOZITUL PE VENITUL OBTINUT DIN ROMANIA DE PERSOANELE NEREZIDENTE

In ceea ce priveste redeventele achitate de societate in baza Contractului de asistenta tehnica incheiat intre societate si P M din cadrul D Coreea, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Coreea considerand ca societatea datoreaza impozit in cota de 15%, respectiv 16% prevazuta in Codul fiscal, asupra sumelor achitate beneficiarului de venit.

Contestatoarea sustine ca P M din cadrul D Coreea, a facturat, potrivit contractului de asistenta tehnica, suma neta privind obligatia de redeventa iar societatea a determinat suma bruta prin aplicarea metodei sutei majorate cu cota de 7% prevazuta in Conventie astfel incat, din totalul brut rezultat s-a determinat impozitul pe venit ce trebuia retinut si care a fost efectiv platit catre bugetul statului odata cu plata facturii externe, prin aceasta respectandu-se prevederea legala privind retinerea la sursa.

Societatea contesta debitul stabilit suplimentar avand in vedere faptul ca, Conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cu prioritate fata de legislatia interna asa cum se prevede la art.6 din Decretul nr.276/11 mai 1973, paragraful 3 din HG nr.974/1994, art.12 din OG nr.83/1998 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Chiar si modalitatea de calcul a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente prevazuta la art.2(1) din Conventia incheiata intre Romania si Coreea si ale pct.12(9) din HG nr.44/2004 conduce la aplicarea Conventiei.

De asemenea, contestatoarea sustine ca modalitatea de calcul a impozitului datorat prin metoda sutei majorate indeplineste procedura retinerii impozitului din suma venitului brut – conform art.116 din Legea nr.571/2003 – bugetul de stat nefiind prejudiciat, neretinerea impozitului in mod direct fiind o problema de forma si nu de fond.

Totodata, societatea sustine ca incheierea Contractului a avut loc intre Guvernul Romaniei si Coreea, in anul 1994, iar prin acesta s-a stabilit ca plata se face in suma neta precum si faptul ca a fost verificata cu privire la acest aspect de catre Curtea de Conturi in anul 1996.

Ca urmare, societatea contestatoare sustine ca prin refuzul aplicarii Conventiei se incalca prevederile art.11 din Constitutia Romaniei prin care statul roman se obliga sa indeplineasca intocmai si cu buna credinta obligatiile ce ii revin din tratatele la care este parte.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Directia generala de ministrare a marilor contribuabili au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

I. Impozit pe profit

Pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2002, s-au constatat urmatoarele:

1. Societatea a inregistrat total cheltuieli cu functionarea si intretinerea cabinetului medical si a cantinei iar la determinarea deductibilitatii cheltuielilor sociale la calculul impozitului pe profit, cu incadrarea acestora in cota de 1,5% din fondul de salarii a considerat ca si cheltuieli efectuate cu functionarea cabinetului medical si a cantinei, necuprinzand in aceasta cheltuielile salariale aferente personalului care deserveste cantina si cabinetul medical, o parte din amortizarea mijloacelor fixe aferente acestor activitati si unele cheltuieli materiale si cu prestarile de servicii care au fost evidentiata de societate in contabilitatea de gestiune ca fiind aferente cantinei si cabinetului medical, respectiv suma delei.

2. Prin contractul de colaborare incheiat intre societate si SC T SA, in calitate de beneficiar, s-a convenit ca furnizorul sa puna la dispozitia beneficiarului utilajul "*masina de frezat bloc cilindri*" impreuna cu doua poduri rulante cu scopul prelucarii pieselor brute de bloc motor necesare pentru fabricarea motoarelor D de 1,5, 1,6 si 1,8 litri. Contravaloarea serviciului prestat de SC T SA a fost stabilit pe baza de negociere.

S-a constatat ca pe perioada octombrie 2002 – decembrie 2002 SC T SA nu a livrat blocuri motor prelucrate cu utilajele puse la dispozitie de catre D si nici nu au fost incasate sume reprezentand contravaloare chirie pentru punerea la dispozitie a utilajelor. Pe perioada ianuarie 2002 – ianuarie 2006 SC D SA Craiova a inregistrat cheltuieli deductibile cu amortizarea celor trei utilaje .

La data de 01.12.2005 a fost incheiat procesul-verbal de predare-primire nr.D024 intre cele doua unitati, in baza caruia cele trei utilaje proprietatea SC D SA au fost aduse in stare demontata la sediul acesteia. La data de 17.02.2006 Consiliul de administratie al SC D SA a hotarat trecerea in conservare a celor trei mijloace fixe ca nefiind utilizate in procesul de productie, ultima luna in care au fost inregistrate cheltuieli cu amortizarea fiind ianuarie 2006.

In anul 2002, valoarea cheltuielilor cu amortizarea aferenta utilajelor pusa la dispozitia SC T SA a fost delei, astfel ca organele de inspectie fiscala au constatat ca nu s-au respectat prevederile art.9 alin.1 si art.11 alin.1 din Legea nr.414/2002 precum si ale art.11 alin.1 din Legea nr.15/1994 si

pct.15 din HG nr.909/1997, pe cale de consecinta nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea.

3. S-a constatat ca in luna decembrie 2002 societatea a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea unui numar de 8 facturi fiscale emise de D I Coreea reprezentand servicii de marketing in baza unui contract de prestari servicii ce are ca obiect servicii de marketing si promovarea vanzarii in China pentru autoturisme Leganza CDX. Pentru aceste servicii societatea chineza CH urma sa incaseze un comision de 1% din valoarea contractului de livrare de autoturisme incheiat cu SC D SA.

In luna decembrie 2002 societatea a inregistrat si factura emisa de societatea chineza CH T reprezentand servicii de marketing, in baza contractului fara numar incheiat la data de 26.11.2002.

La cererea organelor de inspectie fiscala, cu adresa, societatea a pus la dispozitia acestora ca fiind documente ce justifica prestarile de servicii de marketing adrese de corespondenta emise de D I Coreea, copie a certificatului de omologare emis de institutia chineza, imputernicire acordata reprezentantului D I pentru semnarea contractului de livrare de autoturisme in China si corespondenta legata de stantarea defectuoasaa a numerelor de caroserie la unele autoturisme livrate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea detine calitatea de vanzator in cadrul contractului de comercializare cu CH in calitate de cumparator, la valoarea caruia societatea D I Coreea a facturat comisionul de 1% pentru servicii de marketing. La art.6 din contract se prevede ca toate taxele, obligatiile si orice alte plati pe teritoriul national chinez nu intra in sarcina partenerului roman acesta urmand sa suporte eventualele cheltuieli cu testarea masinilor astfel incat documentele prezentate pentru omologarea autoturismelor nu justifica serviciile de marketing.

In ceea ce priveste documentele prezentate de societate care se refera la stantarea defectuoasa a caroseriei s-a constatat ca societatea verificata are incheiat contract de "*servicii de inspectie inaintea livrarii*" cu SH din China pentru astfel de probleme tehnice, care au fost facturate.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 si pct.9.14 din HG nr.859/2002 nu s-a acceptat la

deducere suma delei reprezentand valoarea serviciilor de marketing din cele 9 facturi .

In perioada verificata societatea a derulat un contract de management incheiat la data de 04.03.1995, modificat la data de 01.01.2001, cu societatea D M Coreea, actionarul majoritar al societatii verificate, in baza caruia societatea coreeana asigura administrarea si functionarea compartimentelor societatii prin intermediul personalului sau detasat la sediul societatii din Romania.

Pentru serviciile prestate societatea coreeana a facturat si incasat trimestrial sumele negociate prin contract, respectiv 100.000 USD pe an pentru fiecare rezident coreean.

Din verificarea documentelor organelle de inspectie fiscala au inregistrat pe cheltuielile anului 2002 cheltuieli cu deplasarea in tara si strainatate ale personalului coreean detasat, in suma de 186.028 lei, reprezentand: cheltuieli cu energia electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc., fara ca persoanele in cauza sa detina calitatea de administrator sau angajat al societatii verificate, aceste cheltuieli nefiind aferente veniturilor si fara ca societatea sa refactureze aceste cheltuieli societatii D M Coreea

Ca urmare, suma de reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal pe anul 2002 care diminueaza pierderea pe anul 2002 cu aceasta suma.

ANUL 2003

1. Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2003 societatea a omis la determinarea deductibilitatii cheltuielilor sociale, cheltuielile salariale cu personalul care deserveste cantina si cabinetul medical, o parte din amortizarea mijloacelor fixe aferente acestor activitati si unele cheltuieli materiale si cu prestarile de servicii care au fost evidentiata de societate in contabilitatea de gestiune ca fiind aferente cantinei si cabinetului medical. S-a constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil astfel ca, se diminueaza pierderea cu aceasta suma.

2. Nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea aferenta utilajelor puse la dispozitia SC T SA.

3. S-a constatat ca in anul 2003 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu deplasarea in tara si in strainatate

ale personalului coreean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat: cheltuieli cu energie electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc., fara ca persoanele sa tina calitatea de administrator sau angajat al societatii, nefiind aferente veniturilor si fara ca societatea verificata sa refactureze aceste cheltuieli D M, ai carei angajati sunt.

Ca urmare, pe anul 2003 cheltuiala in suma de reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit cu care se va diminua pierderea fiscala a anului 2003.

ANUL 2004

1. Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2004 societatea a omis la determinarea deductibilitatii cheltuielilor sociale in cota de 2% la fondul de salarii, cheltuielile salariale cu personalul care deserveste cantina si cabinetul medical, o parte din amortizarea mijloacelor fixe aferente acestor activitati si unele cheltuieli materiale si cu prestarile de servicii care au fost evidentiata de societate in contabilitatea de gestiune ca fiind aferente cantinei si cabinetului medical. S-a constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil in temeiul art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 si Legea bugetului de stat pe anul 2004 nr.407/2003, astfel ca, se diminueaza pierderea cu aceasta suma.

2. Nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea aferenta utilajelor puse la dispozitia SC T SA, in temeiul art.21 alin.1 si art.24 alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. S-a constatat ca in anul 2004 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuielile cu deplasarea in tara si in strainatate ale personalului coreean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat: cheltuieli cu energie electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc., fara ca persoanele sa aiba calitatea de administrator sau angajat al societatii, nefiind aferente veniturilor conform art.21 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.27 si 28 din HG nr.44/2004 si fara ca societatea verificata sa refactureze aceste cheltuieli D M, ai carei angajati sunt.

Ca urmare, pe anul 2004 cheltuiala in suma dereprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit cu care se va diminua pierderea fiscala a anului 2004.

ANUL 2005

1. Nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea aferenta utilajelor puse la dispozitia SC T SA .

2. S-a constatat ca in anul 2005 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile, cheltuielile cu deplasarea in tara si in strainatate ale personalului corean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului corean detasat: cheltuieli cu energie electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc., fara ca persoanele sa aiba calitatea de administrator sau angajat al societatii, nefiind aferente veniturilor, si fara ca societatea verificata sa refactureze aceste cheltuieli D M, ai carei angajati sunt.

Ca urmare, pe anul 2005 cheltuiala in suma dereprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit si se va diminua pierderea fiscala pe anul 2005.

ANUL 2006

1. In anul 2006 s-a constatat ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma reprezentand anularea creantei neincasate din exporturile de motoare si cutii de viteza derulate in perioada 2002 – 2003 catre D Polonia. Documentele prezentate de societate pentru justificarea acestei operatiuni sunt : Verdictul pronuntat la data de 30.12.2005 de Departamentul Economic al Curtii Regionale din Varsovia prin care s-a aprobat acordul creditorilor din 05.11.2004 ca urmare a procesului de reorganizare a D Polonia precum si o adresa a societatii F Polonia prin care aceasta comunica partenerului SC D SA ca prin decizia Curtii Regionale din Varsovia va incasa doar 20% din totalul datoriei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea poloneza a parcurs o etapa de reorganizare si nu una de faliment finalizata prin hotarare judecatoreasca situatie care rezulta si din evolutia relatiilor comerciale cu creditorul caruia ii livreaza motoare si cutii de viteza si in anii urmatori – anul 2006, precum si in prezent asa cum rezulta din Contractul de licenta industriala din 17.10.2005

cu GM prin care societatea verificata este obligata sa efectueze livrari societatii din Polonia.

De asemenea, s-a constatat ca modul de plata al datoriilor si nivelul acestora a fost stabilit prin acordul creditorilor aprobat de instanta din Varsovia.

Astfel, s-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003, republicata si ale art.32 din HG nr.44/2004, suma de 5.547.602 lei nefiind acceptata la deducere la calculul impozitului pe profit.

2. Nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea aferenta utilajelor puse la dispozitia SC T SA .

3. S-a constatat ca in anul 2006 societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile, cheltuielile cu deplasarea in tara si in strainatate ale personalului coreean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat: cheltuieli cu energie electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc., fara ca persoanele sa aiba calitatea de administrator sau angajat al societatii, nefiind aferente veniturilor si fara ca societatea verificata sa refactureze aceste cheltuieli D M, ai carei angajati sunt.

Ca urmare, pe anul 2006 cheltuiala in suma de reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit cu care se va diminua pierderea pe anul 2006.

In baza constatarilor si prin reducerea pierderii fiscale din anii 2002, 2003, 2004, 2005 precum si prin majorarea cheltuielilor nedeductibile aferente anului 2006, baza impozabila aferenta impozitului pe profit pe anul 2006 s-a majorat.

In conformitate cu prevederile art.94 alin.1 din OG nr.92/2003 si a art.17 din Legea nr.571/2003 organele de inspectie fiscala au determinat impozitul pe profit aferent anului 2006 prin aplicarea cotei de 16% la baza impozabila recalculate rezultand impozit pe profit suplimentar.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit au fost calculate majorari de intarziere pe perioada 30.04.2007 – 15.12.2007.

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Perioada verificata: noiembrie 2002 –decembrie 2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achitat catre D M Coreea si G M Coreea venituri obtinute din derularea a doua contracte de asistenta tehnica in baza carora societatea verificata obtinea drepturile de licenta pentru producerea si comercializarea autoturismelor, motoarelor si cutiilor de viteza obtinute din componentele auto furnizate de cele doua societati mai sus mentionate in schimbul platii unei taxe de redeventa, stabilita pentru vanzarea oricarui produs realizat. Drepturile de redeventa au fost stabilite diferentiat pe tipuri de produse iar plata acestor drepturi se face trimestrial.

Societatea a prezentat certificatele de rezidenta fiscala pentru cele doua societati nerezidente, valabile pe perioada verificata.

In contractele de licenta incheiate cu cele doua societati s-a prevazut in mod expres ca sumele datorate ca pret al redeventelor sunt libere de orice impozite si taxe stabilindu-se astfel ca suma neta de plata este egala cu suma facturata, orice impozit ar decurge din derularea contractelor cade in sarcina platitorului de venit, respectiv SC D SA.

S-a constatat ca societatea a aplicat cota de impozit prevazuta de Legea nr.18/1994 privind evitarea dublei impuneri dintre Romania si Coreea, respectiv cota de 7% asupra bazei majorate si a virat impozitul, a fost inregistrat in conturile de cheltuieli ale societatii si considerat nedeductibil la calculul profitului impozabil, fara ca acesta sa fie retinut din veniturile persoanelor nerezidente.

Avand in vedere ca societatea nu a calculat si retinut la sursa din suma de plata bruta, impozitul datorat de persoana nerezidenta asumandu-si obligatia de plati impozitul pe redeventele acordate nerezidentilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate invoca ca fiind aplicabil Tratatul de evitare a dublei impuneri dintre Coreea si Romania, societatile nerezidente asigurandu-se prin contract de neaplicarea oricarui sistem de impunere care le-ar diminua veniturile indiferent care ar fi mai avantajos, legislatia fiscala romana sau Tratatul de evitare a dublei impuneri.

Ca urmare, s-a constatat ca societatea a incalcat prevederile art.2 alin.2 din OG nr.83/1998 , art.118 din Legea nr.571/2003 si pct.12(9) din HG nr.44/2004.

Astfel ca a fost calculat in sarcina societatii impozit pe veniturile persoanelor nerezidente cu cota de 15% potrivit art.2 alin.1 lit.e) din OG nr..83/1998 si art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 si cota de 16% pe perioada anului 2006 in baza art.39 alin.I din Legea 163/2005.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente a fost au fost calculate dobanzi pana la data de 15.12.2007 si penalitati de intarziere.

De asemenea, a fost calculata si penalitate de 10% pe perioada 01.01.2003 – 31.12.2003.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada supusa verificarii : 01.11.2002 – 31.12.2006.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA aferenta serviciilor si cheltuielilor sociale efectuate cu personalul coreean detasat ce nu are calitatea de angajati sau administratori.

Ca urmare, s-a constatat ca nu au fost respectate prevederile art.24 alin.2 lit.a) din Legea nr.345/2002 si in baza art.94 alin.1 din OG nr.92/2003 organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere .

Pentru neachitarea la termen a TVA au fost calculate majorari si penalitati de intarziere.

a) **In ceea ce priveste TVA colectata**, ca urmare a celor constatate la capitolul impozit pe profit organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a diminuat baza impozabila, respectiv cu contravaloarea cheltuielilor sociale nedeductibile pentru care a fost dedusa taxa pe valoarea adaugata, nefiind respectate prevederile art.22 alin.1 lit.c) din Legea nr.345/2002 si ale art.145 alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003.

In baza art.3 alin.4 si art.4 alin.3 si art.18 alin.1 lit.b) din Legea nr.345/2002 si, respectiv a art.128 alin.4 lit.a) si art.137 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003, potrivit carora, depasirea plafonului cheltuielilor sociale constituie operatiune asimilata de livrari de bunuri si/sau prestari servicii a fost calculata in sarcina societatii TVA datorata suplimentar.

Pentru neachitarea la termen a acesteia au fost stabilite majorari si penalitati de.

b) Ca urmare a celor constatate la capitolul accize, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile art.18 alin.2 pct.a) din Legea nr.345/2002 si art.137 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 potrivit carora in baza de impozitare nu sunt cuprinse impozitele si taxele daca prin lege nu se prevede astfel, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, fiind diminuata baza de impozitare.

Pentru neachitarea la termen au fost calculate majorari si penalitati de intarziere.

ACCIZE

Perioada verificata : 01.10.2002 – 31.12.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a calculat accizele la pretul de livrare asa cum se prevede la art.36 din OUG nr.158/2001.

Din contractele incheiate cu diverse societati comerciale denumite dealeri, a rezultat ca societatea a acordat acestora dreptul de a comercializa in numele sau autoturisme marca D la preturile si in sistemele de vanzare (rate, leasing financiar, leasing operational) stabilite de SC D SA . Pentru fiecare autovehicul comercializat in numele societatii dealerul a primit contravaloarea acestei prestari de servicii numita in cadrul contractului marja dealer si care reprezinta pentru societate o cheltuiala cu desfacerea produselor proprii.

Contractele de vanzare-cumparare sunt incheiate de dealer in numele societatii ce are calitatea de vanzator, cumparatorul fiind o terta persoana care achita contravaloarea autovehiculului la pretul de livrare facturat care contine si marja dealer.

Ca urmare, rezulta ca, valoarea prestarii de serviciu numita marja dealer reprezinta pentru societatea verificata cheltuiala cu desfacerea produselor proprii si deci, o componenta a pretului de livrare.

- Astfel, organele de inspectie fiscala au recalculat baza impozabila aferenta acciselor prin includerea marjei acordate dealerilor pentru serviciile desfacere si au determinat accize suplimentar.

Pe total perioada, s-a stabilit acciza si majorari de intarziere .

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

A. Referitor la

- impozit pe profit**
- majorari de intarziere aferente**

1. In ceea ce priveste cheltuielile sociale constand in cheltuieli cu functionarea si intretinerea cabinetului medical si a cantinei, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, este investita sa se pronunte asupra naturii acestor cheltuieli, respectiv daca sunt cheltuieli de exploatare sau cheltuieli sociale care depasesc limita legala prevazuta de legea fiscala si in functie de care se acorda deductibilitatea integrala sau limitata.

Perioada verificata: 01.10.2002 – 31.12.2004.

In fapt, societatea a inregistrat cheltuieli cu functionarea si intretinerea cabinetului medical si a cantinei pe cheltuieli de exploatare iar la determinarea deductibilitatii cheltuielilor sociale la calculul impozitului pe profit, cu incadrarea acestora in cota de 1,5% si respectiv 2% din fondul de salarii realizat anual nu a luat in calculul cuantumului acestora cheltuielile salariale aferente personalului care deserveste cantina si cabinetul medical, o parte din amortizarea mijloacelor fixe aferente acestor activitati si unele cheltuieli materiale si cu prestarile de servicii care au fost evidentiata de societate in contabilitatea de gestiune ca fiind aferente cantinei si cabinetului medical.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cuantumului cheltuielilor sociale avand in vedere si aceste cheltuieli si au stabilit diferenta suplimentara de cheltuieli sociale ce depasesc limita prevazuta de lege, diferenta cu care a fost diminuata pierderea pe perioada 2002 – 2005 si a fost influentat impozitul pe profit pe anul 2006.

In drept, potrivit art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:
e) suma cheltuielilor sociale care depășesc limitele considerate deductibile, conform legii anuale a bugetului de stat;”*

si ale art.37 din Legea nr.743/2001 legea bugetului de stat pe anul 2002, potrivit carora:

*“(1) Regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare care funcționează în baza **Ordonanței Guvernului nr.25/1995** privind reglementarea organizării și finanțării activității de cercetare-dezvoltare, aprobată și modificată prin **Legea nr. 51/1996**, cu modificările ulterioare, și celelalte societăți comerciale pot efectua anual, în limita unei cote de până la 1,5%, aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariaților cu contract individual de muncă, cheltuieli care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, și anume: grădinițe, creșe, dispensare, **cabinete medicale**, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, **cantine**, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj.”*

iar potrivit art.32 din Legea nr.631/2002 a bugetului de stat pe anul 2003 :

*“(1) Regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare și celelalte **societăți comerciale pot efectua anual, în limita unei cote de până la 1,5%, aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariaților cu contract individual de muncă, cheltuieli sociale care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii, și anume: grădinițe, creșe, dispensare, **cabinete medicale**, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, **cantine**, baze***

sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și școlile pe care le au sub patronaj.”

De asemenea, potrivit art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”.

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea cheltuielilor sociale cu cheltuielile efectuate cu intretinerea si functionarea cantinei si cabinetului medical si nu au acceptat la deducere suma ce depaseste limita prevazuta de legea bugetului de stat, respectiv de 1,5 % si 2% incepand cu anul 2004, aplicata asupra fondului de salarii realizat anual.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia eronat au incadrat organele de inspectie fiscala aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli sociale intrucat activitatea cantinei – declarata la Registrul Comertului COD CAEN 5551- este aducatoare de venituri, inregistrand venituri din servirea mesei astfel ca, aceste cheltuieli

sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.9(1) din Legea nr.414/2002 si art.21(1) din Legea nr.571/2003, nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat:

Potrivit art.4 din Ordinul nr. 601 din 26 noiembrie 2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN,

“ (1) Încadrarea de către Comisia Națională pentru Statistică a unei unități prevăzute la art.3 într-o entitate de clasificare potrivit CAEN - secțiune, subsecțiune, diviziune, grupă sau clasă - nu presupune crearea de drepturi sau obligații pentru unitatea respectivă”,

Iar potrivit art.1 din același act normativ:

“CAEN constituie cadrul unitar de interes general, a cărei utilizare este obligatorie pentru ordonarea informațiilor referitoare la activitățile economice și sociale.”

Ca urmare a celor de mai sus rezulta ca incadrarea activitatii desfasurata de cantina ce functioneaza in cadrul societatii, incadrata la pozitia 555 *“Cantine și alte unități de preparare a hranei”* din codul CAEN, *“5551 Cantine”* potrivit caruia:

Această clasă include:

- *vânzarea de mâncăruri calde și băuturi, de obicei, la preț redus, pentru grupuri definite prin natura ocupației lor (ex.: cantine pentru sportivi, elevi, studenți, în armată etc.).”*

reprezinta o conditie obligatorie pentru ordonarea informatiilor referitoare la activitatile economice si sociale si asa cum se precizeaza prin adresa organului de inspectie fiscala *”[...] cantina (declarata ca activitate la Registrul Comertului – CAEN 5551) functioneaza in cadrul societatii verificate ca o activitate secundara cu circuit inchis (nefiind accesibila decat personalului propriu sau colaboratorilor ocazionali, avand clar o componenta sociala)”*.

Ca urmare, faptul ca activitatea cantinei este incadrata in codul CAEN nu conduce in mod automat la concluzia ca, aceste cheltuieli cu functionarea si intretinerea cantinei nu reprezinta cheltuieli sociale.

Din punct de vedere fiscal, asa cum prevede legea fiscala, cheltuielile cu intretinerea si functionarea cantinei reprezinta cheltuieli sociale iar in ceea ce priveste veniturile realizate din activitatea cantinei, potrivit adresei organelor de inspectie fiscala

precizeaza ca: “ [...] au luat in calcul totalul cheltuielilor efectuate de societate cu functionarea cantinei [...] mai putin cheltuielile cu materia prima necesara pentru prepararea meniului, deoarece aceste cheltuieli sunt recuperate de societate prin incasari de la salariati. Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate a rezultat clar **ca la venituri se inregistreaza numai contravaloarea alimentelor si nici o alta suma pentru functionarea cantinei [...]**”.

Totodata, referitor la argumentul contestatoarei potrivit caruia cheltuielile cu salariile personalului care deserveste cabinetul medical nu reprezinta cheltuieli sociale intrucat personalul are calitatea de salariat al societatii in cadrul Serviciului de sanatate si securitate in munca avand contributi specifice conform fiselor postului, nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cabinetul medical precum si cantina reprezinta activitati ce se afla in administrarea societatii comerciale si pentru care sunt angajate persoane cu pregatire specifica acestor activitati cu caracter social, care vin in ajutorul personalului salariat al societatii prin serviciile de specialitate pe care le presteaza. De altfel, aceste servicii nu pot fi prestate decat de personal specializat in servicii de sanatate si securitate in munca, dar aceasta nu inseamna ca aceste cheltuieli cu personalul nu intra in categoria cheltuielilor sociale fiind efectuate in scopul functiunii corespunzătoare a cabinetului medical aflat în administrarea societatii contestatoare.

Potrivit celor retinute si in baza prevederilor legale invocate se va respinge contestatia formulata de societate ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la cheltuielile cu amortizarea utilajelor puse la dispozitia SC T SA,

a.) In ceea ce priveste suma de, cauza supusa solutionarii este daca aceste cheltuieli cu amortizarea avute in vedere de organele de inspectie fiscala, aferente perioadei 01.01.2002 - 31.09.2002, pot fi considerate ca deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care perioada verificata este 01.10.2002 – 31.01.2006.

In fapt, perioada verificata mentionata prin Raportul de inspectie fiscala nr.11330/23.01.2008 este 01.10.2002 – 31.12.2006.

La calculul cheltuielilor cu amortizarea neacceptate la deducere organele de inspectie fiscala au avut in vedere cheltuielile cu amortizarea inregistrate de societatea pe perioada 01.01.2002 – 31.01.2006 in conditiile in care perioada verificata este 01.10.2002 – 31.01.2006.

Astfel, rezulta ca pe anul 2002 au fost luate in calculul diminuarii pierderii cheltuielile cu amortizarea a trei utilaje puse la dispozitia SC T SA in vederea prelucrarii pieselor brute utilizate la blocurile motor.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala societatea sustine ca acestea au stabilit eronat cuantumul cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea aferenta utilajelor puse la dispozitia SC T SA pe anul 2002, respectiv a avut in vedere cheltuielile cu amortizarea pe perioada 01.01.2002 – 31.12.2002 iar perioada verificata incepe la data de 01.10.2002.

In drept, potrivit art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

“(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).”

Fata de prevederile legale se retine ca, la contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, fapt ce rezulta si din Raportul de inspectie fiscala, prin care se precizeaza:

“ultimul act de control in ceea ce priveste impozitul pe profit a fost intocmit de catre inspectori din cadrul DGFP Dolj – DCF, inregistrat la unitate sub..... ce a cuprins perioada octombrie 2000 – septembrie 2002 “.

Ca urmare, perioada verificata incepe de la data de 01.10.2002, insa la calculul cheltuielilor cu amortizarea nedeductibile organele de inspectie fiscala au avut in vedere suma de..... lei aferenta perioadei 01.01. – 31.12.2002, asa cum rezulta din anexa 5 la raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere data la care incepe perioada verificata – 01.10.2002 se retine ca suma de.....lei reprezentand cheltuieli cu

amortizarea pe perioada 01.01. – 30.09.2002, luata in calcul eronat de catre organele de inspectie fiscala la diminuarea pierderii pe anul 2002, suma ce trebuia avuta in vedere fiind de lei aferenta perioadei 01.10.2002 – 31.12.2002.

Efectul acestor cheltuieli asupra rezultatului financiar al anului 2002 a fost de diminuare a pierderii fiscale pe perioada 2002 – 2005, inregistrata de societate.

Influenta acestor cheltuieli asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2006 consta in majorarea nejustificata a acestuia astfel cum se precizeaza prin adresa, de catre organele de inspectie fiscala: *"Cheltuielile cu amortizarea inregistrate de societate in perioada ianuarie- septembrie 2002 sunt in suma de lei, impozitul pe profit calculat suplimentar aferent acestora este de lei iar majorarile de intarziere aferente sunt in suma delei"* si va fi prezentata la sfarsitul capitolului I.

Potrivit celor retinute se va admite contestatia pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la cheltuielile cu amortizarea utilajelor puse la dispozitia SC T SA, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a acestor cheltuieli in conditiile in care din documentele verificate rezulta ca in perioada 01.10.2002 – 31.01.2006 SC T SA nu a livrat catre societatea contestatoare blocuri motor prelucrate cu utilajele puse la dispozitie iar societatea nu a incasat sume cu titlu de chirie pentru punerea la dispozitie de utilaje, respectiv aceste utilaje nu au fost utilizate pentru realizarea de venituri la societatea contestatoare.

Perioada verificata: 01.10.2002 – 31.01.2006.

In fapt, in baza Contractului de colaborare SC D SA in calitate de furnizor a pus la dispozitia SC T SA utilajul *"Masina de frezat bloc cilindri"* si doua poduri rulante cu scopul prelucrarii pieselor brute de bloc motor necesare pentru fabricarea motoarelor D de 1,5, 1,6 si 1,8 litri, contravaloarea serviciului prestat fiind stabilita pe baza de negociere de pret.

In perioada verificata, SC T SA nu a livrat catre SC D SA blocuri motor prelucrate cu utilajele puse la dispozitie de catre

furnizor si nici nu au fost incasate sume cu titlu de chirie pentru punerea la dispozitie de utilaje. Mai mult, la data de 01.12.2005 s-a incheiat procesul verbal de predare-primire intre cele doua societati in baza caruia cele trei utilaje proprietatea SC D SA, au fost returnate in stare demontata iar la data de 17.02.2006 Consiliul de Administratie al societatii proprietare a hotarat conservarea celor trei utilaje, prin Nota cu propuneri de conservare, in care se mentioneaza ca ” *nu sunt utilizate in procesul de productie*”. Ultima luna in care au fost inregistrate cheltuieli cu amortizarea a fost ianuarie 2006.

Astfel, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu amortizarea acestor trei utilaje in suma totala de lei, din care: lei pe perioada octombrie – decembrie 2002, lei anual, pe perioada 2003 – 2005 iar pe luna ianuarie 2006, in suma de lei.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala societatea argumenteaza ca, acest contract de colaborare nu reprezinta contract de concesiune, inchiriere sau locatie de gestiune pentru care sa se perceapa chirie sau redeventa.

In drept, potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”

Iar potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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.”

De asemenea, potrivit art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada iulie 2002 – 31.12.2003:

*“(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor **Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**”*

Iar la art.11 din Legea nr.15/1994, republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, se prevede ca :

“Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare”.

Potrivit art.24 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2004 - 31.01.2006:

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

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

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

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

iar potrivit art.24 (11) din același act normativ:

“(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Conform prevederilor art.21 alin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la [art. 24;](#)”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca amortizarea se calculeaza incepand cu luna urmatoare punerii in functiune a mijloacelor fixe, pe durata normala de functionare, cu conditia ca acestea sa fie utilizate in activitatea desfasurata, aducatoare de venituri.

Pentru cazul in speta, se retine ca cele trei utilaje au fost predate unitatii prestatoare SC T SA in vederea utilizarii pentru prelucrarea pieselor brute necesare pentru fabricarea motoarelor D or, in perioada verificata, SC D SA nu i-au fost facturate motoare D care sa cuprinda piese brute prelucrate cu aceste utilaje de catre prestator. De asemenea, din constatari rezulta ca societatea nu a

incasat de la SC T SA chirie, redeventa sau pretul locatiei care sa faca dovada ca aceste utilaje au fost utilizate de SC T SA in scopul desfasurarii unor activitati de catre aceasta societate, altele decat de prelucrare a pieselor brute pentru blocuri motor D.

Mai mult, in anul 2005 utilajele au fost returnate SC D SA in stare demontata iar ulterior la data de 18.01.2006 Consiliul de Administratie al societatii contestatoare a hotarat conservarea acestor utilaje pe motiv ca nu sunt utilizate in procesul de productie.

Potrivit celor de mai sus se retine ca pe perioada octombrie 2002 – ianuarie 2006 utilajele puse la dispozitia SC T SA nu au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii aducatoare de venituri iar societatea contestatoare nu aduce argumente si documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata.

Pe cale de consecinta, cheltuielile cu amortizarea aferente celor trei utilaje, inregistrate pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil nu se justifica, nefiind aferente veniturilor realizate din activitatea desfasurata cu aceste utilaje, societatea proprietara a acestor utilaje nu a realizat venituri din utilizarea in activitatea de productie a utilajelor in cauza si nici din inchirierea sau utilizarea in scopuri administrative a acestora.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia contractul de colaborare nu reprezinta contract de concesiune, inchiriere sau locatie de gestiune, se retine ca societatea proprietara recunoaste ca nu a incasat venituri chirie, deci, cheltuielile cu amortizarea inregistrate de proprietarul mijloacelor fixe nu sunt cheltuieli deductibile, nefiind aferente unor venituri realizate cu aceste mijloace fixe.

Ca urmare, in mod legal organele de inspectie fiecala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea utilajelor puse la dispozitia SC T SA si care, ulterior au fost trecute in conservare.

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

3. Referitor la cheltuielile cu serviciile de marketing, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile de marketing in conditiile in care societatea nu probeaza cu documente realitatea efectuarii unor astfel de servicii.

Perioada verificata : luna decembrie 2002.

In fapt, in luna decembrie 2002 societatea a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea unui numar de 8 facturi fiscale, emise de societatea coreeana D I reprezentand servicii de marketing in baza unui contract de prestari servicii, fara numar, incheiat in martie 2000, ce are ca obiect servicii de marketing si promovarea vanzarii in China de autoturisme Leganza CDX. Pentru aceste servicii societatea de marketing urma sa incaseze 1% din valoarea contractului de livrare de autoturisme incheiat de societatea contestatoare cu CHI din China.

Totodata, in luna decembrie 2002 societatea a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea facturii fiscale emisa de societatea chineza CH T la data de 26.11.2002, , reprezentand servicii de marketing.

Ca urmare a solicitarii de documente care sa ateste efectuarea acestor servicii, prin adresa scrisa, de catre organele de inspectie fiscala, societatea a prezentat adrese de transmitere a documentatiilor tehnice in vederea omologarii autoturismelor livrate, copie a certificatului de omologare emis de institutia chineza, imputernicire pentru semnarea contractului de livrare de autoturisme in China si corespondenta legata de stantarea defectuoasa a numerelor de caroserie la unele autoturisme livrate.

In urma analizei documentelor prezentate organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, intrucat acestea nu atesta efectuarea serviciilor de marketing.

In drept, potrivit prevederilor art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit caruia:

*“(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:
s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”*

si ale pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

“ 9.14 [...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea 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 contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Fata de prevederile legale se retine ca la dosarul cauzei sunt anexate documentele :

Contractul de servicii, fara numar, din data de 25.03.2002, incheiat intre SC D SA (DWAR) si SC D I (DWIC) Coreea prin care DWIC va presta servicii prin B R Office (BJC) un birou de legatura al DWIC prin care isi desfasoara activitatile in China.

Scopul activitatii prevazut in contract este *“DWIC va asigura diferite servicii de marketing si de promovare a vanzarilor in China pentru automobile Leganza CDX fabricate de DWAR cum ar fi: contractarea clientilor, consultanta pentru contractul incheiat intre DWAR si clientii din China, achizitionarea si cresterea cotei precum si sprijinirea activitatii post vanzare si a altor actiuni de promovare a vanzarilor”*.

La pct.3 din contractul mentionat se prevede ca *“DWAR este de acord sa plateasca catre DWIC 1% din valoarea totala mentionata in Contractul ca fiind taxa de servicii asigurate de DWIC”*.

Documentele anexate la dosarul cauzei in vederea justificarii serviciilor de marketing constau in corespondenta purtata intre SC D SA si BJC prin care societatea contestatoarea transmite documentatia tehnica pentru automobilul Leganza CDX necesara pentru omologare, Certificat obligatoriu pentru produs emis de autoritatea din China, imputernicire acordata reprezentantului BJC pentru semnarea contractului de vanzare CNART 021001, corespondenta cu privire la nivelul taxei de manipulare la terminal THC precum si corespondenta cu privire la inmatricularea unui automobil Leganza CDX .

Fata de documentele prezentate se retine ca in ceea ce priveste corespondenta privind taxa de manipulare la terminal THC si obtinerea certificatului de omologare aceasta nu priveste serviciile de marketing intrucat potrivit art.6 din Contractul de vanzare CNART 021001, anexat in copie, se prevede ca toate taxele, taxele vamale si/sau alte onorarii pe teritoriul chinez vor fi platite de CH.

Referitor la corespondenta purtata pe probleme tehnice privind stantarea defectuoasa a caroseriei se retine ca la dosarul cauzei este anexat Acordul de asistenta pentru inspectia inainte de livrare (PDI) a automobilelor Leganza cu SH din China (SHDWMC) prin care SHDWMC efectueaza inspectia automobilelor in China si intocmeste raport PDI pentru care societatea contestatoare achita valoarea facturata de aceasta societate.

Din cele prezentate mai sus si avand in vedere prevederile legale in vigoare se retine ca documentele prezentate in sustinere nu justifica serviciile de marketing inscise in cele 8 facturi fiscale, asumate prin contractul de servicii, respectiv nu prezinta rapoarte de munca, studii de fezabilitate, de piatã sau orice alte materiale corespunzãtoare din care sa rezulte consultanta acordata pentru contractul de vanzare incheiat cu CHINART, achizitionarea si cresterea cotei, sprijinirea activitatii post vanzare prin activitati concrete desfasurate, altele decat cele pentru care societate are incheiat contract de inspectie a automobilelor, sau documente din care sa rezulte promovarea vanzarilor.

In ceea ce priveste serviciile de marketing asigurate pe teritoriul Chinei pentru automobilele Nubira, din factura, societatea prezinta in sustinere contractul din data de 26.11.2007, fara numar, incheiat intre SC A SA si CH prin care societatea chineza se obliga sa desfasoare activitati cum sunt cele de dezvoltare clienti si alte activitati de promovare a vanzarilor, pentru a avea la vanzare cat mai putine automobile avariate pe piata chineza iar la art.2 alin.2 se prevede: *“D este de acord sa plateasca catre CH suma de USD pentru sustinerea marketingului”*.

Potrivit celor de mai sus se retine ca societatea nu a prezentat alte documente cu care sa justifice efectuarea serviciilor de marketing la automobilele Nubira, achitate de societate in baza contractului.

Ca urmare, in mod legal au procedat organele de inspectie fiscala prin neacceptarea la deducere la calculul profitului

impozabil a acestor cheltuieli intrucat din documentele prezentate nu rezulta ca acestea au fost efectiv prestate.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia *“departamentele de specialitate, prin semnarea facturii comerciale au confirmat efectuarea acestor servicii”* nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat justificarea efectuării serviciilor cu documente reprezinta o cerinta imperativa a legii, sens in care la pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, date in explicitarea art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit mentioneaza in mod expres acest aspect .

Ca urmare, potrivit celor de mai sus si avand in vedere prevederile legale incidente se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

4. In ceea ce priveste cheltuielile cu deplasarea in tara si in strainatate ale personalului coreean si cheltuielile cu cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat, , Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca acestea sunt deductibile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care personalul coreean nu avea calitatea de administrator sau salariat al societatii si fara ca societatea sa refactureze aceste cheltuieli catre DWIC Coreea, ai caror angajati sunt.

Perioada verificata 01.10.2002 – 31.12.2006.

In fapt, la data de 04.03.1995 s-a incheiat intre SC R SA – societate romana si D M Coreea, (denumita in contract DWMC) Contractul de servicii de management prin care DWMC va asigura servicii de management (sfat, asistenta si consultanta) precum si personal in ceea ce priveste proiectarea, dezvoltarea, stilizarea, fabricarea, asamblarea, testarea, marketingul si service-ul autovehiculelor si componentelor de autovehicule si in ceea ce priveste gestionarea generala a societatii.

Din verificarea documentelor financiar contabile organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu deplasarea in tara si in strainatate ale personalului coreean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului

coreean detasat, cum ar fi: cheltuieli cu energia electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc. fara ca persoanele in cauza sa detina calitatea de administrator sau salariat al societatii verificate si fara ca societatea sa refactureze aceste cheltuieli catre DWMC Coreea ai carei angajati sunt. Ca urmare, s-a constatat ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor si nu au fost respectate prevederile art.9(1) din Legea nr.414/2002, pct.9.2 din HG nr.859/2002, si ale art.21(2) lit.e) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 astfel ca, s-a procedat la diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2002 – 2005 si la stabilirea impozitului pe profit suplimentar pe anul 2006.

In drept, potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003:

“(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”

Iar conform pct.9.1 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:

“9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.”

Totodata, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2004 - 2006:

“(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 prevederilor 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.”

La art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

iar prin HG nr.44/2004 se prevede :

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare.

28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Rezultatul contabil curent reprezintă soldul contului "Profit și pierdere" la nivel de lună, respectiv trimestru, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la [art. 21](#) alin. (2) lit. e) din Codul fiscal sunt deductibile. Profitul din anii precedenți reprezintă soldul contului "Rezultatul reportat" la data de 31 decembrie a anului anterior anului curent, indiferent de natura conturilor analitice.”

Fata de prevederile legale de mai sus si avand in vedere documentele anexate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Prin Contractul de servicii de management din 04.03.1995, incheiat intre societatea contestatoare denumita Societatea si D Coreea denumita DWMC, la art.3 *“Compensatii”* se prevede:

*“Tinand seama de Serviciile de Management asigurate conform Contractului **Societatea va face urmatoarele plati si compensatii catre DWMC si/sau Expatriatii Rezidenti.***

3.1 Plata anuala pentru fiecare an calendaristic va fi constituita din cheltuielile estimate pentru acel an [...]

c) Cu consimtamantul scris din partea DWMC Societatea poate asigura orice sau orice parte din categoriile de cheltuieli expuse in art.3.1 (a). Suma asigurata de societate va fi dedusa din cheltuielile estimate la data remiterii conform art.3.3 al acestui contract. Orice astfel de consimtamant poate fi modificat sau

denuntat de DWMC inainte ca orice astfel de cheltuieli sa fi fost suportate de Societate.

3.2 Cheltuielile estimate ale DWMC pentru asigurarea serviciilor a sapte (7) Expatriati Rezidenti in primul an fiscal al Societatii vor fi de o suta de mii de dolari SUA (100.000 USD) pentru fiecare Expatriat Rezident.

3.3 DWMC va trimite facturi Societatii [...] Societatea va efectua plata integral in dolari SUA catre DWMC in termen de treizeci de zile de la primirea unor astfel de facturi de catre **Societate cu conditia, totusi, ca in cazul in care Societatea a inregistrat cheltuieli in timpul trimestrului mentionat conform art.3.1 Societatea sa retina astfel de cheltuieli din suma facturata si sa remita suma neta catre DWMC, impreuna cu borderourile de debit pentru cheltuielile retinute.[...].**

Prin Anexa A "Primul amendament la contractul de servicii de management din 04.03.1995", ce intra in vigoare la data de 1 ianuarie 2001, incheiata intre societatea contestatoare si D Coreea denumita DWMC, se aduc urmatoarele modificari:

Pct.4 articolul 3 "Compensatii" din contract se modifica si va avea urmatorul continut:

"1) Sectiunea 3.1. Pentru asigurarea Serviciilor de management Societatea va plati la DWMC o suma de 100.000 dolari SUA pentru fiecare Expatriat Rezident (Plata pentru Servicii de Management) cu conditia ca suma totala datorata anual sa nu depaseasca 1.500.000 dolari SUA .

2) Sectiunea 3.2. Suma anuala pentru Serviciile de management se va plati in dolari SUA, la fiecare trei luni (3) in rate egale, la zece (10) zile de la incheierea lunilor martie, iunie, septembrie si decembrie din fiecare an.

[...]

4 Sectiunea 3.4. Pentru Expatriatii Rezidenti, in conformitate cu reglementarile din cadrul Societatii care se actualizeaza periodic, Societatea va asigura pe cheltuiala sa urmatoarele:

a) Sumele necesare Expatriatilor Rezidenti si familiilor acestora pentru transport, asigurari, sanatate si costuri medicale, educatia copiilor in scolilor din Romania, costurile rezonabile pentru locuinta permanenta (inclusiv serviciile prestate de servitori) sau pentru locuinta temporara inainte de stabilirea permanenta a resedintei, apartenenta si cotizatiile pentru organizatiile locale

considerate esentiale de catre Soicetate precum si cursuri de limba romana.

b) Sumele necesare pentru transportul Expatriatilor Rezidenti si familiile acestora, impreuna cu bunurile lor casnice in Romania si inapoi in Coreea, cheltuieli pentru concediul anual in Coreea cu familiile precum si costurile pentru vizite anuale in Romania a copiilor ce urmeaza scoli sau universitati in afara Romaniei. Sumele necesare pentru calatoriile de afaceri ale Expatriatilor Rezidenti la departamentele D din Coreea sau din alte locuri, in scopuri relevante pentru Societate.

c) Orice alte costuri si cheltuieli necesare Expatriatilor Rezidenti ce se vor conveni intre Parti.

5) Sectiunea 3.5. Societatea poate plati in mod direct salariile si compensatiile pentru Expatriatii Rezidenti in conformitate cu legislatia romana. In acest caz, sumele nete platite Expatriatilor Rezidenti se vor deduce din suma platita la Sectiunea 3.1.”.

Potrivit prevederilor contractuale de la Art.3 “*Compensatii*” se retine ca intre parti s-a convenit plata de catre contestatoare a contravalorii serviciilor de marketing in cuantum de 100.000 dolari USA pentru fiecare Expatriat Rezident .

Notiunea de “*compensatie*” reprezinta rasplată, despăgubire, in cazul de fata rasplata pentru serviciile de management prestate, stabilita prin contract ca suma fixa pentru fiecare persoana, de 100.000 dolari USA .

In ceea ce priveste cheltuielile asigurate de societate Expatriatilor Rezidenti constand in cheltuieli cu deplasarea in tara si in strainatate ale personalului coreean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat, cum ar fi: cheltuieli cu energia electrica, termica, cheltuieli de comunicatii, etc., se retine ca, aceste cheltuieli nu reprezinta cheltuieli cu serviciile de management, contravaloarea serviciilor de management fiind stabilita ferm prin contract ca suma fixa si acceptata ca deductibila de catre organele de inspectie fiscala, suma in care ar fi trebuit sa fie incluse si cheltuielile cu personalul asigurat de DWMC sau sa fie deduse din aceasta suma la achitare, respectiv facturata catre DWMC asa cum se prevede la pct.3.5 din Anexa A la Contractul de servicii de management. Acest fapt, rezulta din

prevederile art.1 din Contractul de servicii de management, potrivit carora :

“1. Termenul de “Servicii de Management “ va insemna sfat, asistenta si consultanta pe care DWMC si personalul DWMC le va asigura Societatii [...]” de unde rezulta ca DWMC asigura atat serviciile cat si cheltuielile cu personalul propriu, urmand ca societatea, asa cum se prevede la pct.3.1 sa achite contravaloarea de 100.000 dolari SUA pentru fiecare persoana iar potrivit pct.3.3 din Contract si pct.3.5 din Anexa A la contract, daca Societatea a efectuat **cheltuieli in timpul trimestrului sa retina astfel de cheltuieli din suma facturata si sa remita suma neta catre DWMC, impreuna cu borderourile.**

Din analiza documentelor a rezultat ca societatea nu a facturat catre DWMC cheltuielile cu deplasarile in tara si in strainatate si nici cheltuielile cu cazarea si utilitatile personalului coreean pus la dispozitie de DWMC si care presteaza serviciile de management.

Se retine si faptul ca, in situatia in care societatea a suportat pe cheltuiala proprie astfel de cheltuieli acestea nu reprezinta servicii de management ci apar ca o compensatie suplimentara fata de contravaloarea serviciilor achitata DWMC, intrucat aceste cheltuieli ar fi trebuit sa se regaseasca in valoarea achitata pentru fiecare Expatriat Rezident .

Ca urmare, intrucat aceste cheltuieli nu au fost facturate catre DWMC si nici nu au fost scazute din suma fixa achitata de Societate pentru fiecare persoana detasata se retine ca, pe perioada verificata, deductibilitatea cheltuielilor cu transportul si cazarea este conditionata de calitatea de administrator sau salariat al societatii dovedita pe baza de contract de munca sau contract de administrare.

Mai mult, desi, prin contractul de servicii de management, la art.2.4 se prevede ca *“Expatriatii Rezidenti pot sa incheie contract de munca cu Societatea.[...]”* contestatoarea nu prezinta astfel de argumente sau documente in sustinere.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia aceste cheltuieli au fost efectuate ca parte integranta a contractului de management in conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 iar organele de inspectie fiscala au interpretat eronat ca fiind cheltuieli cu deplasarea si cazarea personalului

coreean ce nu are calitatea de asociat sau angajat al societatii nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat:

Procesul de management constă într-un ansamblu de acțiuni prin care managerul individual sau de grup prevede, organizează, coordonează, ia decizii și controlează activitatea salariaților în vederea realizării obiectivelor întreprinderii. Pentru aceste servicii de management prestate de "*Expatriatii Rezidenti*" societatea s-a obligat prin Contractul de management sa achite o suma fixa, neta, pentru fiecare persoana, suma ce include implicit si cheltuielile cu personalul pus la dispozitia Societatii de catre DWMC asa cum se prevede la art.1 din Contractul de servicii de management si care a fost acceptata ca deductibila la calculul impozitului pe profit.

Potrivit actelor normative in vigoare, Legea nr.414/2002 si Legea nr.571/2003, vointa legiutorului a fost aceea de a impune o anumita conduita agentilor economici astfel incat, partile sa-si conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente iar vointa juridica care sta la baza contractului sa se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate si nu sa deroge de la acestea.

Astfel ca, efectuarea de cheltuieli suplimentare cu personalul coreean detasat, prevazute la sectiunea 3.4, transport, cazare, asigurari si educatia copiilor in Romania, concediul anual in Coreea, cu familiile, costuri pentru vizite anuale in Romania, etc. privesc relatia angajat/angajator reprezentand avantaje si venituri suplimentare pentru personalul coreean, care nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit la persoana juridica romana, nefiind cheltuieli aferente veniturilor obtinute de aceasta si nici nu sunt facturate societatii prestatoare a serviciilor de management performate de angajatii acesteia, contravaloarea acestor servicii fiind stabilita intre partile contractante si presupune recuperarea tuturor costurilor efectuate de persoana juridica prestatoare la care se adauga o marja de profit.

Ca urmare, potrivit celor precizate si avand in vedere prevederile legii fiscale in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu deplasarile in tara si in strainatate ale personalului coreean precum si diverse cheltuieli privind cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat, cum ar fi: cheltuieli cu energia electrica, termica, cheltuieli de

comunicatii, etc., se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

5. In ceea ce priveste creanta neincasata din exporturile efectuate catre D Polonia, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al creantei neincasate reprezentand 80% din veniturile facturate catre societatea din Polonia pentru exporturile de motoare si cutii de viteza in conditiile in care aceasta s-a datorat reorganizarii societatii din Polonia si nu ca urmare a falimentului debitorului sau a unei situatii prevazute in legea fiscala interna.

In fapt, s-a constatat ca in anul 2006, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma reprezentand anularea creantei neincasate din exporturile de motoare si cutii de viteza derulate in perioada 2002 – 2003 catre societatea D Polonia in baza Verdictului Curtii Regionale din Varsovia care, in dosarul privind reorganizarea societatii a aprobat acordul adoptat in sedinta creditorilor din data de 05.11.2004 si adresa F Polonia prin care aceasta comunica SC D SA ca va incasa doar 20% din totalul datoriei in suma deUSD.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.32 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal astfel ca, au stabilit ca aceasta suma reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal.

In drept, potrivit prevederilor art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“ (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:
n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:*

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.”

Si ale pct.32¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“ 32¹. Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca legiuitorul a inteles sa accepte la deducere la calculul profitului impozabil pierderile din creante neincasate de la clienti care se afla in unul din cazurile - faliment, deces, dizolvare sau dificultati majore - or, in cazul de fata creanta neincasata de SC D SA nu se incadreaza in prevederile legale in vigoare.

Prin referatul intocmit de SC D SA – Serviciul financiar, anexat la dosarul cauzei, privind constituirea provizioanelor pentru deprecierea creantelor de la D Polonia, se precizeaza: “Prin scrisoarea D Polonia (DW FSO) a informat D (DWAR) ca in conformitate cu verdictul Curtii din Varsovia din data de 30.09.2003, a fost deschisa procedura de reorganizare juridica la D in vederea evitarii falimentului”.

Fata de aceasta situatie se retine ca D Polonia nu se afla in ipoteza descrisa de art.21 alin.2 lit.n) pct.1 din Codul fiscal intrucat nu ne aflam in prezenta unei hotarari judecatoresti de inchidere a falimentului, asa cum rezulta si din constatările de la pag.18-19 din raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza deciziei de impunere *”societatea poloneza a parcurs o procedura de reorganizare si nu una de faliment finalizata prin hotarare judecatoreasca, situatie care rezulta si din evolutia ulterioara a relatiilor comerciale cu creditorul sau D care ii livreaza motoare si cutii de viteza si in anii urmatori”*.

De asemenea, se retine si faptul ca societatea nu aduce argumente sau documente din care sa rezulte ca D Polonia s-a aflat in dificultati financiare majore care ii afecteaza patrimoniul asa cum sunt prezentate la pct.9.14 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal .

Pe cale de consecinta, se retine ca suma de 5.547.062,57 lei reprezentand creanta neincasata de la F Polonia nu reprezinta cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

Avand in vedere cele analizate la cap.I pct.2 lit.a) se va admite contestatia pentru:

- -impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente,

Iar potrivit celor retinute la pct.1, 2.b), 3, 4 si 5 de la cap.I se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru

- impozit pe profit
- dobanzi/majorari de intarziere aferente

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

B. In ceea ce priveste:

- taxa pe valoarea adaugata**
- majorari de intarziere**

1. Referitor la:

- taxa pe valoarea adaugata neacceptata la deducere;**
- dobanzi/ majorari de intarziere aferente,** Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea avea drept de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu deplasarea in tara si in strainatate si cheltuielilor cu cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat in conditiile in care bunurile si serviciile de care a beneficiat personalul coreean detasat nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Perioada verificata:01.10.2002 – 31.12.2006.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta cheltuielilor cu deplasarea in tara si in strainatate si cheltuielilor cu cazarea si utilitatile asigurate personalului coreean detasat ce nu are calitatea de administrator sau angajat al societatii pe motiv ca bunurile si serviciile de care au beneficiat persoanele fizice nerezidente nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In drept, potrivit art.24 alin.2 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, incidente pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003:

“(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

si ale art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , incidente pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2006:

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

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

Conform textului de lege sus citat, se retine ca SC D SA are drept de deducere numai pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor livrate sau serviciilor prestate de o alta persoana impozabila cu conditia ca acestea sa fie “destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile”.

Asa cum s-a retinut la capitolul I. *“Impozit pe profit”*, punctul 4. din prezenta decizie, contestatoarea a inregistrat cheltuieli si a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu deplasarea in tara si in strainatate, cu cazarea si asigurarea utilitatilor personalului coreean detasat in vederea prestarii serviciilor de management, care privesc relatia angajat/angajator reprezentand

avantaje si venituri suplimentare pentru personalul coreean, care nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit la persoana juridica romana, nefiind cheltuieli aferente veniturilor obtinute de societate si care nu sunt facturate societatii prestatoare a serviciilor de management performate de angajatii acesteia, contravaloarea acestor servicii fiind stabilita intre partile contractante si presupune recuperarea tuturor costurilor efectuate de persoana juridica prestatoare la care se adauga o marja de profit si pe cale de consecinta nici TVA aferenta nu este deductibila, acestea nefiind cheltuieli efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

In aceste conditii se retine ca SC D SA nu a respectat prevederile art.24 alin.2 lit.a) din Legea nr.345/2002 si ale art. 145 (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca taxa pe valoarea adaugata in suma totala de 119.210 lei este aferenta unor cheltuieli cu bunuri si servicii care nu sunt "destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile".

Avand in vedere cele retinute, contestatia formulata de SC D SA va fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere.

2. Referitor la:

- **taxa pe valoarea adaugata colectata ;**
- **majorari de intarziere aferente,** Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia colectarii taxei pe valoarea aferenta achizitiilor de materiale si prestarilor de servicii efectuate pentru cantina si cabinetul medical in conditiile in care, asa cum s-a analizat la cap.I pct.1, acestea reprezinta cheltuieli sociale peste limita legala prevazuta de actele normative in vigoare pe perioada verificata iar societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata pentru aceste achizitii de materiale si prestari de servicii.

Perioada verificata: 01.10.2002 – 31.12.2005.

In fapt, asa cum s-a constatat si la capitolul *“impozit pe profit”* nu s-au acceptat la deducere cheltuielile de exploatare, constand in cheltuieli cu functionarea si intretinerea cantinei si cabinetului medical fiind considerate cheltuieli sociale ce depasesc cota de 1,5% si de 2% prevazuta de actele normative in vigoare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA pentru achizitiile de materiale, mai putin cheltuielile cu alimentele pentru prepararea meniului si prestarile de servicii efectuate pentru cantina si cabinetul medical si au dispus la plata TVA dedusa aferenta materialelor achizitionate si prestarilor de servicii pentru cantina si cabinetul medical ce intra in categoria cheltuielilor sociale ce depasesc limita legala.

Prin contestatie societatea sustine ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor sociale ce depasesc limita legala intrucat s-a efectuat eronat incadrarea acestora deoarece activitatea cantinei este declarata al Registrul comertului COD CAEN 5551 si inregistreaza venituri din servirea mesei iar personalul care deserveste cabinetul medical are calitatea de salariat al societatii cu atributiuni specifice conform fiselor de post.

In drept, pentru speta in cauza sunt incidente urmatoarele acte normative:

Pe perioada octombrie 2002 - 31.12.2003 sunt incidente prevederile:

Art.22 alin.4 lit.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, conform caruia:

“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea”.

Iar potrivit art.60 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

"(1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării operațiunilor prevăzute la același alineat, inclusiv pentru realizarea de investiții necesare efectuării de astfel de operațiuni.

(2) Acțiunile de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și **alte acțiuni prevăzute în legi, efectuate în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute în acestea**, nu constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii, conform art. 3 alin. (4) și art. 4 alin. (4) din lege. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile destinate realizării acestor acțiuni, în conformitate cu art.22 alin. (4) lit. c) din lege.

(3) Acțiunile prevăzute la alin. (2), efectuate peste limitele prevăzute de legi, precum și nerespectarea destinațiilor prevăzute de acestea constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii conform art. 3 alin. (4), respectiv art. 4 alin. (3) din lege, și se supun regulilor de impozitare a operațiunilor taxabile, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă și se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor".

Conform art.3(4) din Legea nr.345/2002, mentionate in HG nr.598/2002, :

"(4) Este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute ".

Si ale art.4 alin.3 din acelasi act normativ :

(3) Următoarele operațiuni sunt asimilate cu prestările de servicii:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele persoanei impozabile în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane fizice sau juridice, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri a fost dedusă total sau parțial;

b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabilă în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economică, pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări a fost dedusă total sau parțial."

La art.18 alin.1 lit.b) din Legea nr.345/2002 se prevede ca :

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

b) prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării/prestării, pentru operațiunile prevăzute la [art. 3 alin. \(4\)](#) și la [art. 4 alin. \(3\)](#);"

Pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2005 sunt incidente prevederile art.128 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

"(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial."

și ale art.129 alin.3 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

"(3) Se consideră prestări de servicii cu plată:

b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de către o persoană impozabilă, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică, pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane."

Iar la art.137 alin.1 lit.c) din același act normativ, se prevede ca:

"Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării

b) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru executarea prestațiilor de servicii pentru operațiunile prevăzute la [art. 129 alin. \(3\)](#)."

Fata de prevederile legale de mai sus reiese ca persoanele impozabile au drept de deducere a taxei pe valoarea

adaugata pentru achizițiile destinate unor acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor prevăzute în acestea, respectiv achiziția de bunuri și prestarea de servicii pentru a fi puse la dispoziție, în vederea folosirii în mod gratuit, persoanelor fizice, iar **cele efectuate peste limitele legale constituie livrare de bunuri și/sau prestare de servicii care se supun regulilor de impozitare a operațiunilor taxabile, respectiv se colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă.**

Deasemenea, potrivit prevederilor legale invocate, în ceea ce privește cheltuielile cu bunurile achiziționate (altele decât materia primă pentru prepararea meniului care sunt aferente veniturilor încasate de la salariați) și prestațiile de servicii efectuate în cadrul cantinei și cabinetului medical reprezintă cheltuieli cu bunurile și serviciile puse la dispoziția salariaților în mod gratuit deci, operațiuni asimilate cu livrările pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată având în vedere că aceasta a fost dedusă la achiziție.

Ca urmare, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală care au stabilit în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor sociale ce depășesc limitele prevăzute de actele normative în vigoare, pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia cheltuielile cu cantina au fost încadrate eronat drept cheltuieli sociale întrucât activitatea cantinei este declarată la Registrul Comerțului COD CAEN 5551 și este aducătoare de venituri, societatea înregistrând venituri din servirea mesei, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

Potrivit Ordinului nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, la poziția 555 este menționată diviziunea “Cantine și alte unități de preparare a hranei” iar la poziția 5551 subdiviziunea “Cantine” se precizează:

“ Această clasă include:

- vânzarea de mâncăruri calde și băuturi, de obicei, la preț redus, pentru*
- grupuri definite prin natura ocupației lor (ex.: cantine pentru sportivi, elevi, studenți, în armată etc.).”*

Totodata, la art.4 din HG nr.656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, se precizeaza:

“(4) Incadrarea de catre Comisia Nationala pentru Statistica a unei unitati prevazute la art.3 intr-o entitate de clasificare potrivit CAEN – sectiune, subsectiune, diviziune, grupa sau clase -, nu presupune crearea de drepturi sau obligatii pentru unitatea respectiva”.

Potrivit celor de mai sus se retine ca incadrarea activitatii cantinei in codul CAEN nu inseamna ca este o activitate de sine statatoare ci, asa cum se precizeaza de organele de inspectie fiscala prin adresa, “[...] **cantina (declarata ca activitate la Registrul Comertului cod CAEN 5551) functioneaza in cadrul societatii verificate ca o activitate secundara cu circuit inchis nefiind accesibila decat personalului propriu sau colaboratorilor ocazionali...**”.

Referitor la sustinerea potrivit careia ca urmare a desfasurarii activitatii in cadrul cantinei se inregistreaza venituri, la pag.36 din raportul de inspectie fiscala se precizeaza: **“Organul de inspectie fiscala a luat in calcul totalul cheltuielilor efectuate de societate cu functionarea cantinei (cheltuieli care se regasesc in contabilitatea de gestiune a societatii la capitolul cantina) mai putin cheltuielile cu materia prima necesara pentru prepararea meniului, deoarece aceste cheltuieli sunt recuperate de societate prin incasari de la salariati. Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate a rezultat ca la venituri se inregistreaza numai contravaloarea alimentelor si nici o alta suma.”**

Potrivit celor prezentate rezulta ca activitatea cantinei se desfasoara ca o activitate secundara in cadrul societatii verificate iar veniturile inregistrate din aceasta activitate constau doar in contravaloarea alimentelor recuperate de la salariati, cheltuielile cu alimentele aferente veniturilor realizate nefiind luate in calculul cheltuielilor sociale de catre organele de inspectie fiscala.

Ca urmare, incadrarea achizitiilor cu materialele si prestarilor de servicii efectuate pentru cantina si cabinetul medical ce functioneaza in cadrul societatii ca fiind cheltuieli sociale este legala si, pe cale de consecinta, societatea datoreaza TVA la nivelul taxei

pe valoarea adaugata dedusa, aferenta cheltuielilor sociale de natura materialelor achizitionate si prestarilor de servicii efectuate pentru cantitna si cabinetul medical, ce depasesc limita legala.

Astfel, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor sociale care au depasit limita prevazuta de actele normative in vigoare.

Pe cale de consecinta si avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente.

IMPOZIT PE VENITURILE PERSOANELOR NEREZIDENTE

C. Referitor la:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente

- dobanzi aferente

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Natioanle de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea a decazut din dreptul de a-i fi aplicata Conventia de evitare a dublei impuneri in conditiile in care ea insasi a achitat impozitul pe venit datorat de persoana juridica nerezidenta, impozitul nefiind calculat din suma bruta platita la extern ci prin aplicarea metodei sutei majorate asupra sumei nete convenita a fi platita firmelor erezidente.

Perioada verificata: 2003 - 2006.

In fapt, contestatoarea a facturat redevente catre P M din cadrul D M Coreea, in baza a doua contracte de asistenta tehnica potrivit carora a obtinut drepturile de licenta pentru producerea si comercializarea autoturismelor, motoarelor si cutiilor de viteza obtinute din componentele auto furnizate de cele doua societati. Drepturile de redeventa au fost stabilite diferentiat pe tipuri de produse iar plata acestor drepturi s-a efectuat trimestrial.

In contractele de asistenta incheiate cu cele doua societati s-a prevazut in mod expres ca sumele datorate ca pret al redeventelor sunt libere de orice impozite si taxe stabilindu-se astfel ca suma neta de plata este egala cu suma facturata, orice impozit ar decurge din derularea contractelor cade in sarcina platitorului de venit, respectiv SC D SA.

Societatea a aplicat cota de impozit prevazuta de Legea nr.18/1994 privind evitarea dublei impuneri dintre Romania si Coreea, respectiv cota de 7% asupra bazei majorate si a virat impozitul.

Avand in vedere ca societatea nu a calculat si retinut la sursa din suma de plata bruta impozitul datorat de persoana nerezidenta, asumandu-si obligatia de a plati impozitul pe redeventele acordate nerezidentilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatii nu ii poate fi aplicabil Tratatul de evitare a dublei impuneri dintre Coreea si Romania, societatile nerezidente asigurandu-se prin contract de neaplicarea oricarui sistem de impunere care le-ar diminua veniturile indiferent care ar fi mai avantajos, legislatia fiscala romana sau Tratatul de evitare a dublei impuneri. Ca urmare, au calculat in sarcina societatii impozit pe veniturile persoanelor nerezidente cu cota de 15% potrivit art.2 alin.1 lit.e) din OG nr.83/1998 si art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 si cota de 16% pe perioada anului 2006 in baza art.39 alin.1 din Legea 163/2005.

Societatea contesta debitul stabilit suplimentar avand in vedere faptul ca, Conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cu prioritate fata de legislatia interna asa cum se prevede la art.6 din Decretul nr.276/11 mai 1973, paragraful 3 din HG nr.974/1994, art.12 din OG nr.83/1998 si art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prezinta certificatele de rezidenta fiscala pentru societatile nerezidente, valabile pe perioada verificata.

In drept, pe perioada 01.01.2003 – 31.12.2003, sunt incidente prevederile art.2(1) lit.e) si alin.2 din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, potrivit carora:

“(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

e) 15% pentru veniturile din redevențe plătite nerezidenților;

(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidenților, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.”

Pe perioada 2004-2005 sunt incidente prevederile art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede ca:

“(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](#).”*

Iar începând cu 1 ianuarie 2006 prin Legea nr.163/2005 privind aprobarea [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004](#) pentru modificarea și completarea [Legii nr.571/2003](#) privind Codul fiscal, se modifica art.116 din Codul fiscal, în sensul :

“Cota de impozit de 16% se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2006 și pentru veniturile realizate de persoanele fizice și juridice nerezidente, prevăzute la [art. 115](#), cu excepția veniturilor obținute din jocuri de noroc pentru care se menține cota de impozit de 20% .”

Totodată, potrivit pct.12.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(9) Prevederile [titlului V din Codul fiscal](#) se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.”

Fata de prevederile legale se retine ca, la art.6, pct.6.4 din Contractul de asistenta tehnica incheiat cu P M din cadrul D M, anexat la dosarul cauzei, se stipuleaza in mod expres ca sumele datorate cu titlu de redeventa sunt libere de orice impozite si taxe, suma reprezentand redeventa ce trebuie virata persoanei nerezidente fiind suma neta, toate impozitele si taxele cad in sarcina SC D SA urmand ca, in acest caz, impozitul astfel calculat sa fie suportat de societatea contestatoare.

Se retine ca in situatia in care impozitul datorat de persoanele fizice sau juridice nerezidente se suporta de catre contribuabilul rezident, asa cum a procedat contestatoarea, aceasta operatiune iese de sub incidenta prevederilor Conventiei de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuiala proprie ce intra sub incidenta legislatiei romane.

De asemenea, se retine ca nu se poate face trimitere la Conventia de evitare a dublei impuneri asa cum sustine contestatoarea intrucat aceasta se refera la impozitele si taxele cu retinere la sursa din sumele brute convenite cu partenerii straini nerezidenti.

Astfel, potrivit art.13.2 din Legea nr.18/1994 privind evitarea dublei impuneri intre republica Coreea si Romania :

“2. Totuși, astfel de redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației aceluși stat, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al redevențelor, impozitul astfel stabilit nu va depăși:

a) 7% din suma brută a redevențelor pentru folosirea sau concesionarea oricărui patent, marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă sau procedeu secret, ori pentru folosirea sau concesionarea oricărui echipament industrial, comercial sau științific, ori pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific;”

Ca urmare, rezulta ca societatea a virat un impozit de 7% pentru platile efectuate in favoarea persoanelor juridice nerezidente in sa nu prin retinere la sursa ci prin suportarea acestora pe cheltuieli proprii. Se retine ca societatea contesta impozitul stabilit suplimentar prin aplicarea cotelor de 15% si 16% prevazute in legislatia fiscala romana fata de cota de 7% care este prevazuta in Conventia de evitare a dublei impuneri.

In cazul in care platitorul de venit este rezident roman care suporta impozitul aferent nu poate pretinde sa-i fie aplicata conventia de evitare a dublei impuneri deoarece prin acesta se stabileste ca prevederile unui asemenea acord sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidate prin adresa, intr-o speta similara, prin care precizeaza:

“[...] in cazul persoanei juridice romane care face obiectul adresei dvs., se aplica Ordonanta Guvernului nr.83/1998 sau Codul

fiscal (Titlul V) chiar daca se prezinta certificatul de rezidenta fiscala in sa, potrivit intelegerii intre parti, impozitul datorat de nerezidenti se suporta de platitorul de venit, rezident roman.

Intr-o asemenea situatie, platitorul de venit rezident roman care suporta impozitul nu poate pretinde sa-i fie aplicata Conventia de evitare a dubeli impuneri, deoarece prin Conventie se stabileste in mod expres ca, prevederile unui asemenea Acord sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

Aplicarea Conventiilor de evitare a dublei impuneri este in avantajul nerezidentilor pentru faptul ca sunt aplicabile cote de impozit mai avantajoase si, in plus, impozitul platit in Romania se crediteaza in tara sa de rezidenta. In cazul cand impozitul este suportat de beneficiarul venitului, rezident roman, nu se mai pune problema aplicarii unor cote de impozit mai reduse sau acordarea creditului fiscal, intrucat o asemenea abordare depaseste cadrul Conventei si comentariile OECD in acest domeniu.

*Pe baza prevederilor din Conventiile de evitare a dublei impuneri si pentru aplicarea dispozitiilor din aceste Acorduri, in spiritul in care au fost negociate si aprobate, s-a promovat si aplicat solutia **ca atunci cand nerezidentul prezinta certificatul de rezidenta fiscala si impozitul se suporta de platitorul venitului, rezident roman, sunt aplicabile prevederile Ordonantei Guvernului nr.83/1998 sau Codul fiscal, dupa caz, solutie care se mentine si in prezent.***

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia *“Chiar si modalitatea de calcul a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente prevazuta la art.2(1) din Conventia incheiata intre Romania si Coreea si ale pct.12(9) din HG nr.44/2004 conduce la aplicarea Conventiei”* nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente nu a fost retinut din suma bruta a venitului realizat din Romania ci a fost determinat suplimentar prin majorarea cheltuielilor platitorului de venit, suma de plata catre persoanele nerezidente reprezentand venitul degrevat de impozite si taxe.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia modalitatea de calcul a impozitului datorat prin metoda sutei majorate indeplineste procedura retinerii impozitului din suma venitului brut, neretinerea impozitului in mod direct fiind o problema de forma si nu de fond, de asemenea, nu se retine in solutionarea favorabila a

contestatiei intrucat, impozitul datorat de nerezidenti se suporta de platitorul de venit, rezident roman, prin retinere la sursa din venitul platit persoanelor nerezidente or, in cazul in speta, prin contractele de asistenta societatea si-a asumat obligatia de a plati impozitul ea insasi care reprezinta cheltuiala proprie.

Avand in vedere cele retinute in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat impozitul suplimentar pe veniturile nerezidentilor contestatia formulata de SC D SA urmand a se respinge ca neintemeiata pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente contestat.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere precum si penalitatea de 10% aferente, calculate in baza OG nr.61/2002 si OG nr.92/2003 se retine ca potrivit principiului de drept “ *accessorium sequitur principale*” intrucat debitul este datorat se datoreaza si accesoriile.

ACCIZE

D. Referitor la:

- **accize**
- **majorari de intarziere**
- taxa pe valoarea adaugata ;**
- majorari de intarziere aferente**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Natioanle de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza accizele calculate suplimentar in conditiile in care nu a inclus in baza de impozitare marja dealer si pe cale de consecinta daca se datoreaza si TVA aferenta.

Perioada verificata:01.10.2002 – 31.12.2006

In fapt, pe perioada verificata, societatea a calculat accize la produsele vandute fara sa includa in baza de impozitare reprezentata de pretul de livrare si contravaloarea marjei dealer.

Din contractele incheiate cu diverse societati comerciale, denumite dealeri, SC D SA a acordat acestora dreptul de a comercializa autoturisme in numele societatii la preturile si in sistemele de vanzare stabilite de societatea contestatoare. Pentru

fiecare autoturism comercializat in numele societatii, dealer-ul a primit contravaloarea acestei prestari de serviciu denumita "marja dealer" si care, pentru societate reprezinta o cheltuiala cu desfacerea produselor proprii. Contractele de vanzare a autoturismelor sunt incheiate de catre dealeri in numele societatii ce are calitatea de vanzator, cumparatorul achitand contravaloarea autovehiculului societatii contestatoare la pretul de livrare care contine si marja acordata dealer-ului.

In drept, potrivit art.36 OUG nr.158/2002 privind regimul accizelor, in vigoare pe perioada 01.10.2002 – 31.12.2003:

" Accizele preced taxa pe valoarea adăugată și se calculează o singură dată prin aplicarea cotelor procentuale prevăzute în anexa nr. 2 asupra bazei de impozitare, care reprezintă:

a) pentru produsele din producția internă - prețurile de livrare, mai puțin accizele, respectiv prețul producătorului, care nu poate fi mai mic decât suma costurilor ocazionate de obținerea produsului respective"

si ale art.208(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2004 – 2006:

"(7) În cazul produselor prevăzute la alin. (4) și (5), accizele preced taxa pe valoarea adăugată și se calculează o singură dată prin aplicarea cotelor procentuale prevăzute de lege asupra bazei de impozitare, care reprezintă:

a) pentru produsele din producția internă - prețurile de livrare, mai puțin accizele, respectiv prețul producătorului, care nu poate fi mai mic decât suma costurilor ocazionate de obținerea produsului respectiv;"

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca baza de impozitare pentru accize, in cazul societatii care este producatoare de autoturisme este reprezentat de pretul de livrare mai puțin accizele, respectiv pretul producatorului.

Ca urmare, nu se poate retine sustinerea contestatoarei potrivit careia marja dealer reprezinta un comision incasat de societate in calitate de intermediar si achitat dealer-ului intrucat activitatea de baza a societatii consta in productia de automobile COD CAEN 3410 iar desfacerea produselor finite s-a realizat cu ajutorul societatilor de intermediere denumite dealeri, activitatea de

intermediere pentru care incaseaza un comision denumit marja dealer, fiind realizata de dealeri si nu de SC D SA .

Mai mult, din constatari rezulta ca prin contractele de vanzarea-cumparare incheiate de societatile denumite dealeri se prevede SC D SA are calitatea de vanzator (furnizor) iar cumparatorul – o terta persoana – achita contravaloarea autoturismului la pretul de livrare facturat care cuprinde si marja dealer.

Ca urmare, marja dealer este componenta al pretului de livrare reprezentand pentru societatea producatoare o cheltuiala de desfacere si pe cale de consecinta, element al bazei de impozitare pentru calculul accizelor.

Pe cale de consecinta, avand in vedere prevederile art.18 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora:

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

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;”

(2) Se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată:

a) impozitele, taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesorii, cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului”,

precum si ale prevederilor art.137alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca in baza de impozitare a taxei pe valoarea se includ impozitele si taxele daca prin lege nu se prevede altfel, deci si accizele.

Intrucat societatea datoreaza accizele stabilite suplimentar ca urmare a diminuarii bazei de impunere a acestora prin neincluderea marjei dealer implicit a fost diminuata si baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata prin includerea accizelor in quantum mai mic

decat cel legal, avand in vedere ca accizele preced taxa pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, societatea datoreaza si taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru accize si pentru taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente accizelor si pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.98 din OG nr.92/2003, republicata, art.9(1), 9(7) lit.s din Legea nr.414/2002, art.21(1), 21(3) lit.c), 21(3) lit.i) din Legea nr.571/2003, art.37 din Legea nr.743/2001, art.32 din Legea nr.631/2002, art.3(4), art.4(3), art.18 alin.1 lit.a si b) si alin.2, art.22(4) lit.c) ,art.24(2) lit.a) din Legea nr.345/2002, art.128 (4), art.137(1) lit.c) si alin.2, art.145(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare , art.2(1) lit.e) si alin.2 din OG nr.83/1998, art.116 alin.21 lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.36 din OUG nr.158/2002 si art.208(7) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1. Admiterea contestatiei pentru

- impozit pe profit;
- dobanzi/majorari de intarziere
afereente ;

2. Respingerea contestatiei formulata de SC D SA ca neintemeiata pentru:

- impozit pe profit
- dobanzi/majorari de intarziere
afereente
- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere
- accize
- majorari de intarziere
- impozit pe veniturile persoanelor

nerezidente
- dobanzi ferente

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