



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Adminstrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Z**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC "X" SRL din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - impozit pe veniturile obținute din România de de nerezenți – persoane juridice nerezidente;
- Z lei - majorări de întârziere și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- afirmă că organele de control au reținut faptul că societatea a apreciat ca fiind deductibile cheltuielile privind diurna acordată salariaților și cele cu achiziționarea de motorina și că aceste cheltuieli nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și nu se justifică necesitatea realizării lor în desfășurarea activității societății;

- susține că legislația în vigoare pentru perioada .....2007 – .....2009 prevede faptul că “sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” și în această situație este nelegal să se rețină că societatea și-a micșorat baza de impozitare cu cheltuielile privind diurna, care prin definiție reprezintă “suma de bani, plătită cuiva de către întreprinderea sau instituția unde lucrează, pentru acoperirea cheltuielilor zilnice, făcute în interes de serviciu într-o deplasare (delegație) în altă localitate” și care nu pot fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal;

- arată că cheltuielile din facturile de achiziții de motorină sunt deductibile din moment ce obiectul de activitate al societății îl constituie transporturile, iar veniturile impozabile se realizează din transporturi și pentru realizarea acestora trebuie efectuate cheltuieli cu motorina necesară și cu diurna acordată șoferilor;

- consideră că a calculat și vărsat corect la bugetul statului impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, având în vedere dispozițiile imperative privind evitarea dublei impuneri.

În concluzie, solicită admiterea contestației și revocarea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

#### 1. Impozitul pe profit

În perioada ..... 2007 SC “X” SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna acordată salariaților în sumă totală de Z lei pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative (ordine de deplasare, foi de parcurs, CMR-uri ori alte documente care să facă dovada efectuării deplasării și să justifice scopul deplasării, perioada și persoana care a făcut deplasarea) și cheltuieli privind combustibili, din care pentru suma de Z lei înregistrată în perioada ..... 2007 nu justifică

cu documente consumul de motorină pentru activitatea de transport rutier intern și internațional de mărfuri.

În anul 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu consumul nejustificat de motorină în sumă totală de Z lei, cheltuieli rezultate din erori de înregistrare în sumă de Z lei (în luna august 2008 factura fiscală nr. Z în sumă de Z lei înregistrată în negru, deși trebuia înregistrată în roșu, iar în data .....2009 a înregistrat de două ori în roșu în Contul 6022 suma de Z lei), cheltuieli cu diurna în sumă de Z lei fără să aibă la bază documente justificative sau acordate peste limita legală, cheltuieli nedeductibile în sumă de Z lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Rapoartele anterioare de inspecție fiscală nr. Z și nr. Z.

În același mod, în anul 2009 societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli nedeductibile privind amenzile și penalitățile datorate autorităților române în sumă de Z lei, cheltuieli în sumă de Z lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Raportul anterior de inspecție fiscală nr. Z, precum și cheltuieli în sumă de Z lei privind achiziții de combustibil înregistrate în Contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" și în contul 625 "Cheltuieli privind diurna", în baza unor chitanțe nefiscale pe care este înscris numărul, data, valoarea în euro, litri, nr. de înmatriculare al mijlocului de transport și ștampila unei unități S, nefiind înscrisă denumirea produsului vândut și datele de identificare ale furnizorului, astfel că înregistrările nu au la bază facturi sau bonuri fiscale.

În baza celor constatate organele de control au calculat pentru anul 2007 o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei, pentru 2008 în sumă de Z lei și pentru anul 2009 în sumă de Z lei.

## 2. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți

În perioada ..... 2008 – ..... 2009 SC "X" SRL a achiziționat de la persoana juridică nerezidentă "S" SRL din Italia servicii de închiriere de remorci în sumă totală de Z lei, plata contravalorii serviciilor fiind realizată prin compensare, pentru care nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă de Z lei.

Pe durata efectuării inspecției fiscale societatea a prezentat organelor de control certificatul de rezidență fiscală din data de .....2011 emis de Biroul Teritorial Conegliano din cadrul Agenției Fiscale ..... Italia.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă totală de Z lei pe perioada .....2007 –

.....2011 și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada  
.....2010 - .....2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, nr. cadastral Z, jud. Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr Z, are codul de înregistrare fiscală Z și sediul procedural ales la Cabinetul de Avocat Z din Z, str. Z, nr. Z, et. Z

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de Z lei stabilit pe perioada .....2007 – .....2009 prin Decizia de impunere nr. Z, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează acest impozit ținând cont că a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna salariaților pentru care nu a prezentat documente justificative de acordare, cheltuieli cu consumul nejustificat de motorină pentru activitatea de transport rutier intern și internațional de mărfuri și înregistrate pe baza de chitanțe nefiscale fără facturi, alte cheltuieli înregistrate fără documente justificative, cu amenzi și penalități de întârziere și cu taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Rapoartele de inspecție fiscală nr. Z și nr. Z aferentă consumului nejustificat de motorină.**

În fapt, SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurnă salariați în sumă totală de Z lei în anul 2007 și în sumă de Z lei în anul 2008, pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative (ordine de deplasare, foi de parcurs, CMR-uri sau orice alte documente) prin care să facă dovada efectuării deplasării, a scopului, perioadei și persoanei care a efectuat deplasarea.

De asemenea, societatea a desfășurat activități de transport rutier intern și internațional de mărfuri pentru care a înregistrat în evidența contabilă în perioada octombrie – decembrie 2007 un consum nejustificat de motorină în sumă totală de Z lei și în anul 2008 un consum nejustificat de motorină în sumă totală de Z lei.

Iar, în anul 2009 a înregistrat cheltuieli în sumă de 609.391 lei privind achiziții de combustibil înregistrate în Contul 602 "Cheltuieli privind combustibilul" și în contul 625 "Cheltuieli privind diurna", pe baza unor chitanțe nefiscale pe care este înscris numărul, data și numele societății care a făcut plata și valoarea în euro, litri, neavând înscrisă denumirea produselor vândute și informațiile necesare privind societatea furnizoare, cheltuielile fiind înregistrate fără a avea la baza facturi fiscale sau bonuri fiscale.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin.(1) și art. 21 alin.(1), alin.(3) lit. b) și (4) lit. b), f) și m) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

[...]

Art. 21. - (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.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/ sau din anii precedenți. Cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/ sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

b) dobânzile/ majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. [...]

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

[...]

coroborate cu cele ale pct. 12, 22 și 44 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/ 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare precum și orice alte

elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din 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.

[...]

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

și completate cu dispozițiile art. 46 din Hotărârea Guvernului nr. 1.860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, unde se arată:

“Art. 46. Persoana trimisă în delegare sau detașare este obligată să obțină pe ordinul de serviciu, de la unitatea la care se deplasează, viza și ștampila conducătorului unității sau înlocuitorului acestuia, indicând data și ora sosirii și a plecării.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, cheltuielile înregistrate fără documente justificative legale care să facă dovada efectuării operațiunilor în scopul realizării de venituri impozabile fiind cheltuieli nedeductibile, iar cele cu diurna salariaților fiind și limitate ca și cuantum.

În speță, sunt aplicabile și Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinse în Anexa nr. 2 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1.850/2004, menținute și prin cele ale Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, unde se arată:

“ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea; [...]
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/ din delegație;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma; [...].”

Drept urmare, pentru a justifica cheltuielile cu diurna SC “X” SRL avea obligația să întocmească pentru fiecare deplasare efectuată de salariații delegați câte un Ordin de deplasare (delegație – cod 14-5-4) pentru deplasările efectuate în țară sau Ordin de deplasare în străinătate (cod 14-5-4/ a) pentru deplasările efectuate în străinătate, prin care să facă dovada deplasării, a scopului și a duratei acesteia și a cheltuielilor efectuate în timpul deplasării, obligație neîndeplinită de către contestatoarea, aceasta prezentând doar parțial situații nominale privind calculul diurnelor, nesemnate și fără corespondență cu sumele din evidența contabilă, astfel că cheltuielile cu diurna fără documente legale și cele acordate peste limitele legale sunt nedeductibile fiscal.

De subliniat că, la calculul profitului impozabil chiar contestatoarea a considerat că din totalul cheltuielilor cu diurna înregistrate în anul 2007 în sumă de Z lei sunt nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă de Z lei, iar în anul 2008 societatea nu a dedus până la trimestrul III o parte din diurnă, modificând doar la sfârșitul anului în mod incorect tratamentul fiscal al acestor cheltuieli.

De altfel, societatea nu aduce nici în susținerea contestației documente pentru justificarea sumelor înregistrate ca diurnă și a deductibilității acestora, doar invocă definiția diurnei, însă din punct de vedere fiscal nu orice sumă acordată în orice scop unui angajat este deductibilă la calculul profitului impozabil, iar în lipsa documentelor justificative nu se poate face dovada că sumele în cauză chiar au fost încasate convenit de salariați.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală corect au stabilit că cheltuielile cu diurna acordată salariaților în sumă de Z lei înregistrate de SC “X” SRL în anul 2007 și în sumă de Z lei în anul 2008 sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în ceea ce privește cheltuielile cu motorina achiziționată și pentru care nu a prezentat documentele de consum,

Întrucât societatea a desfășurat transporturi rutiere de mărfuri intern și internațional, organele de control au admis ca deductibile cheltuieli în sumă de Z lei în 2007 și de Z lei în 2008 calculate pe baza distanțelor parcurse (facturate), a consumului mediu de ...../ 100 km din cărțile tehnice ale mijloacelor de transport și a prețului mediu de cumpărare, reprezentând aproximativ 50% din veniturile obținute din transporturi și au stabilit că cheltuielile în sumă de Z lei înregistrate în 2007 și în sumă de Z lei în 2008 sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil ca fiind consum nejustificat de motorină.

Iar, referitor la cheltuielile în sumă de Z lei înregistrate în 2009 sunt nedeductibile fiscal, nefiind justificată nici aprovizionarea acestor combustibili deoarece nu au la bază facturi sau bonuri fiscale de cumpărare sau alte înscrisuri care să îndeplinească condițiile legale, ci pe baza unor chitanțe nefiscale din care nu rezultă toate informațiile necesare, neavând înscrisă denumirea produsului vândut și datele de identificare ale furnizorului, în materie, sunt aplicabile prevederile art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

“Art. 155. Facturarea.

[...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/ prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/ numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/ numele furnizorului/ prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/ numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/ numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;



[...]

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă; [...]

**(11) România va accepta documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în formă electronică drept facturi, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de prezentul articol.”**

Având în vedere prevederile legale citate, în România se acceptă drept facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în formă electronică, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute pentru facturi la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, respectiv conțin informații privind: numărul de ordine care identifică factura în mod unic, data emiterii, data livrării bunurilor/ prestării serviciilor, **denumirea/ numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale furnizorului**, denumirea/ numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor și codul de TVA al beneficiarului, **denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau denumirea serviciilor prestate**, etc..

Mai mult, potrivit Normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din Anexa 2 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/ 2008, chitanța nu este document justificativ de înregistrare în conturile de cheltuieli, ci este document de decontare a încasărilor și plăților între părți, astfel chitanța pentru operațiuni în valută (Cod 14-4-1/ a):

“Servește ca:

- document justificativ pentru încasările și plățile în valută efectuate în numerar;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă în valută și în contabilitate.”

În afară de cheltuielile nedeductibile privind diurna și motorina tratate anterior, la calculul profitului impozabil sunt nedeductibile fiscal și alte cheltuieli cu privire la care societatea nu face niciun fel de mențiuni în contestația depusă, înregistrate de societate fără documente justificative sau prin erori de înregistrare în contabilitate, și anume cheltuielile în sumă de Z lei (factura fiscală nr. Z în sumă de Z lei înregistrată în negru care trebuia înregistrată în roșu și suma de Z lei înregistrată de două ori în Contul 6022), cheltuielile în sumă de Z lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă consumului nejustificat de motorină constatate anterior prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z și în sumă de Z lei prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z, cheltuielile în sumă de 6.936 lei stabilite ca nedeductibile prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z și cheltuielile cu amenzi și penalități în sumă de Z lei.

Drept urmare, având în vedere considerentele prezentate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de Z lei pentru anul 2007, în sumă de Z lei pentru anul 2008 și în sumă de Z lei pentru anul 2009, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru aceste sume.

**2. În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă totală de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul stabilit prin Decizia de impunere nr. Z având în vedere că aceasta a plătit persoanei juridice nerezidente S SRL din Italia în perioada martie 2008 – martie 2009 servicii de închiriere de remorci în sumă totală de Z lei pentru care nu a reținut și achitat acest impozit.**

În fapt, în perioada martie 2008 – martie 2009 SC "X" SRL a achiziționat de la persoana juridică nerezidentă Z SRL din Italia servicii de închiriere de remorci în valoare totală de Z lei, conform Contractului de închiriere și prestări servicii nr. Z și Actului adițional nr. 1 la contract, stinse prin compensare, pentru care nu a reținut, nu a declarat și nu a achitat la bugetul de stat impozitul în sumă de Z lei pe veniturile obținute din România calculat în cotă de 10%.

Societatea a prezentat organelor de control certificatul de rezidență fiscală al partenerului din Italia emis de Biroul Teritorial Z din cadrul Agenției Fiscale ..... Italia la data de Z.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 114, art. 115 alin. (1) lit. d), art. 116 alin (1) și (5)<sup>2</sup> lit. c), art. 118 alin. (1) și (2) și art. 119 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Art. 114. Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

Art. 115. Venituri impozabile obținute din România. (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

d) redevențe de la un rezident;

Art. 116. (1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. [...]

(5)<sup>2</sup> Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se

reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

[...]

Art. 118. Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri. (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

**(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. [...]**

Art. 119. Declarații anuale privind reținerea la sursă. (1) Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.”, coroborate cu dispozițiile art. 12 pct. 2 și 3 din Convenția între guvernul României și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și prevenirea evaziunii fiscale din Decretul Consiliului de Stat nr. 82/ 1977, pentru ratificarea unor tratate internaționale, unde se specifică:

“Art. 12. Redevențe

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

2. Totuși, aceste redevențe pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana care încasează redevențele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma redevențelor.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.

3. În sensul acestui articol **termenul redevențe indică remunerațiile de orice fel plătite** pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui drept de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele cinematografice și înregistrările pentru transmisii radiofonice și de televiziune, a brevetelor, a mărcilor de fabrică

sau de comerț, a desenelor sau modelelor, a planurilor, a formulelor sau procedeele secrete, ca și **pentru folosirea sau concesionarea folosirii echipamentelor industriale, comerciale sau științifice și pentru informații relative la experiențe cu caracter industrial, comercial sau științific.**”

În speță, se face și aplicarea prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 28 lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

“Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

[...]

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

[...]

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital și încasează din România redevențe pentru folosirea unor utilaje sau echipamente industriale, cota de impozit care se aplică veniturilor obținute de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție, în condițiile în care nerezidentul a prezentat plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Ca atare, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidentul S SRL din Italia se calculează coroborând prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu cele ale art. 12 pct. 1, 2, și 3 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale dintre guvernul României și guvernul Republicii Italiene, ratificată prin Decretul Consiliului de Stat nr. 82/ 1977, prin aplicarea cotei de 10% asupra contravalorii serviciilor de închiriere remorci în sumă de Z lei - redevențe plătite în perioada martie 2008 – martie 2009 conform Contractului de închiriere și prestări servicii nr. Z și Actului adițional nr. 1 la contract.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC “X” SRL datorează bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă totală de Z lei, urmând ca și pentru această obligație fiscală contestația să fie respinsă.

### **3. Obligații fiscale accesorii**

În ceea ce privește **majorările de întârziere și dobânzile în sumă de Z lei** aferente impozitului pe profit și impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitele principale, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă totală de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120<sup>1</sup>. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

4. În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. 36/ 24.01.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Z a răspuns prin Decizia nr. Z în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu

dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC “X” SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

