



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 369/2012

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. WR S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj,
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...11.2011, de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu privire la dispozitiile art. 4, alin. (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 3333/2011 privind conditiile de delegare a competentei de solutionare a contestatiilor altui organ de solutionare.

In temeiul prevederilor legale mentionate mai sus, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. transmite catre D.G.F.P. a jud. Cluj, spre competenta solutionare, dosarul privind contestatia depusa de **S.C. WR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, str. ..., nr. ..., jud. Cluj, C.U.I. .., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala intocmit de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscala Cluj la data de...09.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....09.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011, act administrativ fiscal prin care au fost retinute in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare reprezentand debit si majorari de intarziere in suma totala de y lei, la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, respectiv suma de y lei, defalcata pe surse de impozitare, dupa cum urmeaza:

- y lei impozit pe profit,

- y lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- y lei impozit pe venitul nerezidentilor,
- y lei accesorii aferente impozitului pe venitul nerezidentilor,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin Societatea Civila Profesionala de Avocati ... din mun. Cluj-Napoca-avocat asociat, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/-/B/....10.2011), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, intrucat actul administrativ fiscal a fost intocmit la data de09.2011 si comunicat petentei la data de ...09.2011 (potrivit datei pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de10.2011, fiind inregistrata sub nr. -/....10.2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. WR S.R.L.** cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Prin contestatia formulata petenta solicita anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011 cu privire la:

- baza impozabila in suma de y lei stabilita suplimentar, din care y lei aferenta impozitului pe profit, y lei aferenta TVA si y lei aferenta impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti,
- creantele fiscale principale stabilite suplimentar in cuantum de y lei,
- creantele fiscale accesorii creantelor fiscale principale stabilite suplimentar si contestate.

In sustinerea solicitarii sale, contesta invoca urmatoarele aspecte:

- inspectia fiscala finalizata prin emiterea deciziei contestate s-a desfasurat in perioada ..12.2010-....2011, cu depasirea termenului imperativ prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala,

- neemiterea raportului de inspectie fiscala in termenul prevazut de lege, atrage decaderea dreptului organului fiscal de a indeplini acest act care sta la baza emiterii deciziei de impunere,

- potrivit pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul nr. 519/2005 (in vigoare pana la 31.05.2011) si potrivit pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul nr. 2137/2011 (in vigoare dupa data de 31.05.2011), termenul in care organul fiscal trebuia sa puna in executare Decizia nr. - /2010 emisa de catre A.N.A.F., era de 30 zile de la comunicarea acesteia, termen care nu a fost respectat. Si raportat la acest termen a intervenit

decaderea intrucat inceperea inspectiei fiscale a avut loc dupa expirarea termenului imperativ prevazut de lege, fara a exista o justificare legala.

- organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind nedeductibile fiscal, sume reprezentand contravaloarea unor servicii de consultanta si management pentru motivul ca nu am justificat prestarea efectiva a serviciilor si nici necesitatea efectuarii lor, fara a se avea in vedere ca dispozitiile pct. 48 din Normele de aplicare a Titlului II din Codul fiscal cu privire la enumerarea actelor pentru justificarea prestarii efective a serviciilor este una exemplificativa si nu limitativa.

- chiar daca nu am prezentat organelor de inspectie fiscala situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau de piata, prezentarea de "*orice alte materiale corespunzatoare*" este de natura a dovedi faptul ca serviciile respective au fost prestate efectiv, iar atata vreme cat urmare a prestarii respectivelor servicii subscrisa am realizat profituri semnificative, nu se poate nega necesitatea serviciilor.

- notificarea prevazuta la pct. 38 al Normelor de aplicare a Titlului VI Cod fiscal pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, este o operatiune strict formala, importanta fiind exprimarea neechivoca a optiunii prevazuta de art. 141, alin. 3 Cod fiscal, optiune care a fost exprimata de catre locator prin emiterea facturii cu TVA, si care a fost acceptata de catre subscrisa prin acceptarea si achitarea contravalorii acestoara,

- in ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti organele de inspectie fiscala nu s-a conformat dispozitiilor exprimate de care Directia de Solutionare a Contestatiilor prin Decizia nr. - /2010 si a stabilit aceleasi obligatii de plata, cu toate ca prin actul respectiv s-a retinut ca subscrisa am probat rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit cu certificate de rezidenta fiscala,

- legea procesual fiscala nu reglementeaza sanctiunea aplicata in situatia in care organul fiscal investit printr-o decizie de desfiintare nu se conformeaza, conditii in care, raportat la dispozitiile art. 2, alin. 3 Cod de procedura fiscala, sanctiunea este cea prevazuta de legea procesual civila, adica nulitatea pentru incalcarea esentiala a legii,

- conform prevederilor pct. 3 din Normele de aplicare a Titlului V Cod fiscal veniturile obtinute din Romania din prestarile de servicii de management sau de consultanta in orice domeniu, care sunt efectuate in Romania sunt impozabile potrivit titlului V atunci cand nu sunt incheiate conventii de evitare a dublei impuneri intre Romania si statul de resedinta al beneficiarului de venit,

- asa cum am aratat prin notele explicative, serviciile prestate de noi nu au fost prestate in Romania, am prezentat organului de inspectie fiscala documente care atesta rezidenta fiscala a partenerilor nostri, iar intre Romania si Polonia, Cehia, Ungaria sunt incheiate conventii pentru evitarea

dublei impuneri, astfel incat impunerea acestori venituri ale nerezidentului trebuia sa se realizeze in conformitate cu aceste conventii,

- conventiile incheiate intre Romania si Polonia, Cehia, Ungaria prevad la art. 23 ca elementele de venit al unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente ale conventiei vor fi impozitate numai in acel stat contractant,

- este de precizat ca sumele achitate de noi partenerilor nostri nu reprezinta redevente, in sensul art. 115, alin. 1, lit. d) Cod fiscal, astfel cum a mentionat organul de inspectie fiscala in cuprinsul actului atacat, ci venituri din prestarea de servicii de management sau consultanta din orice domeniu, in sensul art. 115, alin. 1, lit. i) Cod fiscal,

- in ceea ce priveste anulara creantelor fiscale accesorii, in masura in care se va constata ca nu datoram debitul, consideram ca nici accesoriile aferente acestor obligatii nu sunt datorate in baza dispozitiilor art. 47, alin. 2 Cod procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011, sunt retinute in sarcina agentului economic obligatii de plata suplimentare fata de bugetul de stat (contestate partial de petenta), reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit, impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente si taxa pe valoarea adaugata, stabilite in baza masurilor din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de09.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....09.2011.

In baza constatarilor efectuate de catre organele de inspectie fiscala, au fost retinute in sarcina agentului economic, pentru perioada supusa verificarii obligatii de plata suplimentare in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

<u>sursa</u>	<u>debit</u>	<u>majorari</u>	<u>penalitati</u>
impozit pe profit	y y	y	
impozit nerezidenti	y y	y	
taxa pe valoarea adaugata	y y		y
total	y y	y	

A. Referitor la impozit pe profit

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de09.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/09.2011, la aceasta sursa de impozitare au fost retinute in sarcina agentului economic obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei), aferente perioadei ianuarie 2004-decembrie 2008.

Debitul suplimentar in suma totala de y lei a fost retinut in sarcina societatii de catre organele de inspectie fiscala ca urmare a considerarii ca

fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil a sumei totale de y lei, astfel:

- y lei, este suma inregistrata in anul 2004 in contul 611 si reprezinta cheltuieli care au fost efectuate pentru spatiul comercial din Brasov (y lei), respectiv cheltuieli cu marfa proprie care a fost refacturata catre S.C. T S.R.L. (y lei),

- y lei (y+y lei) reprezinta cheltuieli aferente unor facturi emise de catre firma WSM s.r.o. cu sediul in Praga si WSMC k.f.t cu sediul in Budapesta in baza unor contracte de consultanta si management incheiate cu societatea verificata, pentru care agentul economic nu a prezentat documente justificative care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor mentionate in contracte, cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile in baza prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal,

- y lei, reprezinta diferenta dintre valoarea ramasa neamortizata a unor mijloace fixe vandute si veniturile obtinute din valorificarea acestora prin unitati specializate sau licitatie organizata potrivit legii, suma care reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, asa cum este prevazut la art. 24, alin. (5) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar si a debitului respins prin decizia emisa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul ANAF, au fost retinute in sarcina petentei obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei).

B. Referitor la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de09.2011 rezulta ca organele de inspectie fiscala au retinut in sarcina societatii o obligatie de plata suplimentara la sursa impozit pe veniturile obtinute din Romania de catre nerezidenti-persoane juridice in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (ylei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei), aferente perioadei ianuarie 2004-decembrie 2005.

Impozitul in suma de y lei a fost stabilit prin aplicarea unei cote de 15% asupra platilor in suma totala de y lei, efectuate la extern de catre SC WR SRL, astfel:

- y lei plati efectuate in anul 2004 catre C-GS z.o.o. si GSS Polonia,
- y lei plati efectuate in anul 2005 catre WSM C k.f.t cu sediul in Ungaria,
- y lei plati efectuate in anul 2004-2005 catre WSM s.r.o. Cehia.

Intrucat societatile mentionate nu au prezentat platitorului de venit, la data efectuării platilor, certificate de rezidenta fiscala eliberate de catre autoritatile competente din statele lor de rezidenta, SC WR SRL avea obligatia calcularii, retinerii si virarii la bugetul de stat a impozitului pe veniturile obtinute de persoanele nerezidente din Romania, in conformitate cu prevederile art. 116. alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala constatand faptul ca societatea nu a dus la indeplinire obligatiile legale mentionate mai sus, au procedat la stabilirea in sarcina agentului economic verificat a unor obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe venitul nerezidentilor in suma totala de y lei, constand in debit suplimentar si accesorii aferente acestuia.

C. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Potrivit Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de09.2011 sunt retinute in sarcina contestatoarei la sursa taxa pe valoarea adaugata o obligatie de plata suplimentara in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei), aferente perioadei ianuarie 2004-decembrie 2007.

Retinerea in sarcina contestatoarei a debitului in suma de y lei s-a datorat neacordarii dreptului de deducere pentru urmatoarele sume:

- y lei aferenta serviciilor de inchiriere a unor bunuri imobile de la SC MI SRL Brasov, SC MC SRL Brasov, SC AG SRL Bucuresti, SC A Jilava SRL pentru care agentul economic nu a putut face dovada privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere,

- y lei provine din TVA dedusa de pe facturi fiscale pentru operatiuni de inchiriere a unor imobile de la SC NI SRL Cluj-Napoca, emise pentru perioada 01.04-14.04.2004 pentru care nu s-a facut dovada notificarii privind optiunea de taxare.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, au fost calculate in sarcina contestatoarei, obligatii fiscale accesorii in suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei).

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, referitoare la spetele analizate, se retin urmatoarele aspecte:

Perioada supusa verificarii:2004-.....2008.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petenta datoreaza obligatiile de plata suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/.....09.2011, in conditiile in care contestatoarea invoca faptul ca stabilirea acestor obligatii fiscale in

sarcina sa a fost efectuata fara a se avea in vedere documentele prezentate si aspectele precizate in Decizia nr. -/....08.2008 emisa de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

In fapt, prin Decizia nr. -/....08.2010 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost respinsa in parte contestatia formulata de SC WR SRL Cluj-Napoca impotriva Deciziei de impunere nr. -/ ---.04.2010 si s-a dispus desfiintarea acestei decizii de impunere pentru suma de y lei, reprezentand obligatii fiscale stabilite suplimentar la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca o noua decizie de impunere pentru aceleasi tipuri de impozite si pentru aceiasi perioada, respectiv2004-...12.2008.

Obligatiile fiscale in suma totala de y lei, pentru care s-a dispus desfiintarea Deciziei de Impunere nr. -/....04.2010 sunt cuprinse la pct. 1 din dispozitivul Deciziei nr. -/....08.2010 pentru solutionarea contestatiei formulate de catre petenta impotriva actului administrativ fiscal mentionat si sunt formate din urmatoarele sume:

- y lei impozit pe profit,
- y lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- y lei impozit pe venitul nerezidentilor,
- y lei accesorii aferente impozitului pe venitul nerezidentilor.
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata,

Desfiintarea Deciziei de impunere nr. -/....04.2010 pentru suma de y lei a fost dispusa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala pe considerentul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat prin actul administrativ fiscal atacat, toate aspectele care sa formeze convingerea organului de solutionare a contestatiei asupra faptului ca societatea contestatoare datoreaza sau nu bugetului de stat aceste obligatii fiscale retinute in sarcina societatii.

In cadrul considerentelor Deciziei nr. -/ ...08.2010 pentru solutionarea contestatiei, sunt prezentate pentru fiecare capat de cerere motivele care au condus la desfiintarea partiala a deciziei de impunere atacata, aspecte pe care organele de inspectie fiscala trebuie sa le aiba in vedere cu ocazia reverificarii societatii si asupra carora acestea au obligatia de a se pronunta, pentru a clarifica justetea stabilirii in sarcina petentei a acestor obligatii fiscale suplimentare.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de09.2011 ca urmare a inspectiei fiscale desfasurate la SC WR SRL Cluj-Napoca in perioada ...2010-...2011 si care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere

privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011, organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au constatat ca obligatiile fiscale datorate in continuare de societate pentru perioada ...-....2008, la sursele pentru care s-a dispus reverificarea, sunt in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei impozit pe profit,
- y lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- y lei impozit pe venitul nerezidentilor,
- y lei accesorii aferente impozitului pe venitul nerezidentilor,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Petenta contesta partial obligatiile fiscale de plata retinute ca datorate in continuare prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/....09.2011, obligatii recalculat in urma masurilor dispuse prin Decizia nr. -/....08.2010, solicitand anulara acestora si a bazelor impozabile aferent carora ele au fost calculate, invocand in sustinerea solicitarii sale motivele prezentate in esenta la punctul I al prezentei.

Din analiza motivelor invocate de catre petenta in contestatia formulata, coroborate cu documentele existente la dosarul cauzei (RIF, Decizia de impunere, Referat cu propuneri de solutionare a contestatiei), se retine ca obligatiile fiscale pentru care contestatoarea solicita anulara lor sunt in suma totala de y lei, defalcate pe surse de impozitare astfel:

- y lei impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei impozit pe venitul nerezidentilor,
- y lei majorari intarziere aferente impozitului pe venit nerezid.,
- y lei penalitati intarziere aferente impozitului pe venit nerezid.,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

A. Referitor la suma de y lei debit suplimentar, suma de y lei majorari de intarziere si suma de y lei penalitati de intarziere la sursa impozit pe profit, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina agentului economic s-a efectuat de catre organul de inspectie fiscala potrivit celor precizate in Cap. III Constatari fiscale din Raportul de inspectie fiscala nr. F-CJ -/....09.2011 si ale anexelor acestuia.

Astfel, din continutul acestui capitol al raportului de inspectie fiscala, se constata ca pentru perioada reverificata, in baza dispozitiilor stabilite prin Decizia nr. -/....08.2010 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, au fost

retinute in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare la acesta sursa de impozitare in suma totala de y lei (y lei debit si y lei accesorii).

Situatia obligatiilor fiscale retinute in sarcina petentei la aceasta sursa prin actul administrativ atacat si a celor contestate de catre societate, se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Denumirea	Retinute prin actul atacat	Oblig. necontest.	Oblig. contest.	Observ.
1.	- debit suplimentar	y	y	y	
2.	- majorari intarziere	y	y	y	
3.	- penalitati intarziere	y	y	y	
4.	Total acces. debit suplim. (rd.2+rd.3)	y	y	y	
5.	Accesorii retinute prin act atacat, din care:	y	y	y	
6.	Acces. pt. debit respins ANAF (rd.5-rd.4)	y	-	y	

Din situatia prezentata rezulta ca prin Decizia de impunere nr. F-CJ - /...09.2011 este retinut in sarcina agentului economic un debit suplimentar in suma de y lei pe care aceasta il contesta partial, respectiv suma de y lei, fara ca societatea sa conteste debitul suplimentar in suma de y lei aferent unor cheltuieli considerate nedeductibile fiscal (y lei), provenite din valoarea ramasa neamortizata a unor mijloace fixe care nu au fost valorificate prin unitati specializate sau prin licitatie.

Avand in vedere ca prin contestatia formulata agentul economic nu precizeaza cuantumul accesoriilor atacate, organul de solutionare a contestatiei retine ca accesoriile contestate de aceasta sunt in suma totala de y lei si au fost stabilite ca diferenta intre accesoriile retinute in sarcina sa prin actul administrativ atacat (y lei) si valoarea accesoriilor aferente debitului suplimentar care nu a fost contestat de catre agentul economic (y lei).

Prin urmare, in contextul aspectelor prezentate mai sus, analiza contestatiei formulate de catre petenta se va efectua cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar reprezentand debit in suma de y lei si obligatiile accesorii in suma totala de y lei.

A1. Referitor la suma de y lei debit suplimentar.

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 si anexelor acestuia, care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, diferenta de debit la impozit pe profit in suma totala de y lei contestat de catre societate, a rezultat ca urmare a constatarilor de catre organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma totala de **y lei** (y+y lei), acestea nerespectand conditiile prevazute de lege pentru a fi incadrate in categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil pentru perioada la care se refera.

Impozitul pe profit in suma de y lei este aferent cheltuielilor in suma totala de **y lei** pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea la calculul profitului impozabil pentru perioada .. 2004-decembrie 2007 si pentru care s-a dispus desfiintarea prin Decizia nr. - /...08.2010, Cap. III, punctele 2b si 2c, dupa cum urmeaza:

	<u>impozit</u>	<u>cheltuieli, din care:</u>	<u>pct. 2b</u>	<u>pct.2c</u>
anul 2004	y lei	y lei	-	y
anul 2005	y lei	y lei	y	y
anul 2006	y lei	y lei	y	y
anul 2007	y lei	y lei	y	-
total	y lei	y lei	y	y

In ceea ce priveste cheltuielile in suma de y lei.

Potrivit Deciziei nr. -/...08.2010 emisa de catre Decizia nr. -/.....08.2010 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat ca deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu serviciile de consultanta si management in suma de y lei, intrucat nu au fost prezentate documente care sa justifice realitatea si necesitatea serviciilor prestate in conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4). lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli avand in vedere si prevederile art. 7, pct. 21, lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 20 respectiv pct. 41 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal pe considerentul ca nu pot fi deduse cheltuieli de asemenea natura de catre o filiala care foloseste aceste servicii, luand in considerare relatia juridica dintre acestea.

Prin urmare, desfiintarea actului administrativ fiscal emis initial pentru suma de y lei (impozit aferent y lei) s-a dispus pentru ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea acestor cheltuieli si sa stabileasca daca sunt sau nu deductibile la calculul profitului impozabil ca urmare a incadrarii acestora, fie in categoria cheltuielilor cu serviciile de management si asistenta prestate de persoane juridice afiliate, fie in categoria cheltuielilor cu serviciile de consultanta prestate de o persoana juridica nerezidenta in calitate de prestator.

Potrivit raportului de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-CJ -/...09.2011 si a celorlalte documente existente la dosarul cauzei, se retine ca in perioada 2005-2007 societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu servicii de consultanta si management, in suma totala de y lei, efectuate in

baza Contractelor de servicii de management din data de01.2001, respectiv09.2006, incheiate cu SC WSM s.r.o. din Cehia in calitate de prestator si SC WR SRL (WR) in calitate de beneficiar.

Din analiza obiectului contractelor incheiate intre cele doua societati se retine ca:

"W... va presta urmatoarele servicii in conformitate cu termenii si conditiile acestui contract:

a) Va asista sau va reprezenta WR in dezvoltarea si mentinerea relatiilor cu furnizorii de materiale, relatii esentiale pentru afacerile sale;

b. Va asista sau va reprezenta WR in negocierile cu furnizorii importanti legate de pretul materialelor si produselor;

c. Va asista sau va reprezenta WR in negocierile cu furnizorii importanti in alegerea termenilor de plata avantajosi in domeniul achizitionarii de materiale si de produse;

d. Va acorda consiliere si asistenta in domeniul logisticii;

e. Va acorda consiliere si asistenta in domeniul cercetarii de piata;

f. Va acorda consiliere si asistenta in dezvoltarea gamei de produse a firmei, inclusiv, dar fara a se limita la cercetarea de noi produse si negocierile cu noii furnizori;

g. Servicii generale de consultanta si management, din sursa impozit pe profit.

h. Servicii de consultanta financiara, care includ, dar fara a se limita la controlul financiar si intocmirea bugetelor".

Aceste cheltuieli cu serviciile de consultanta si management au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii in baza facturilor emise de catre prestatori, documente care se regasesc in copie in anexa 2 pag. 9-24 (pentru anul 2005), anexa 2, pag. 30-37 (pentru anul 2006) si in anexa 2, pag. 39-44 (pentru anul 2007), impreuna cu un "raport de activitate" intocmit unilateral, in care se mentioneaza intr-un tabel activitatile desfasurate, fara insa a fi detaliate in ce consta serviciile respective sau sa contina informatii care pot sa fie verificate.

Din analiza contractelor incheiate se retine ca acestea nu contin prevederi cu privire la termenele de executie al serviciilor ce se vor presta si nici preturi sau tarife care se percep pentru fiecare serviciu in parte, la contracte fiind anexate doar tabele cu tarifele pe ora practicate pentru fiecare tip de consultant.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit, se precizeaza:

"ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte**”,

coroborate cu dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu “serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii”, se precizeaza ca:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;**

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate”.**

Din continutul dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie **sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare** la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata prin “situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare”.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca agentul economic nu a justificat cu documente (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de

lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare) prestarea efectiva si modul de derulare a obiectului Contractelor de servicii de management (servicii de consiliere si asistenta, consultanta si management, consultanta financiara) efectuate de catre reprezentantii SC WSM s.r.o. Cehia (din ianuarie 2007 SC WEE a.s.) pentru perioada ianuarie 2004-decembrie 2007, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

Prin omisiunea unor clauze in Contractele de servicii de management, precum tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, este imposibila cuantificarea prestatiei, verificarea termenelor la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei constata ca documentele prezentate de catre petenta pentru sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli privind servicii de consiliere si asistenta, consultanta si management, consultanta financiara, in suma totala de y lei (y lei in anul 2005; y lei in anul 2006 si y lei in anul 2007) nu au relevanta pentru sustinerea realitatii operatiunilor economice consemnate in acestea.

Acest fapt conduce la concluzia ca aceste servicii nu au fost efectiv realizate si ca inregistrarea in evidenta contabila a societatii a acestor cheltuieli s-a facut doar cu scopul de a diminua profitul impozabil realizat in perioada ianuarie 2005-octombrie 2007, cu consecinta diminuarii obligatiilor fiscale pe care societatea le datoreaza bugetului de stat la sursa impozit pe profit.

Avand in vedere cele de mai sus, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la considerarea acestor cheltuieli in suma totala de y lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2005- decembrie 2007.

In ceea ce priveste cheltuielile in suma de y lei.

Aceste cheltuieli in suma totala de y lei, aferent carora a fost stabilit un impozit suplimentar in suma de y lei, au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pentru perioada ianuarie 2004-decembrie 2006, astfel:

- y lei pentru anul 2004, aferente contractului incheiat cu SC WSM s.r.o. Cehia (x facturi),
- y lei pentru anul 2005, aferente contractului incheiat cu SC WSM Consulting k.f.t. Ungaria (x facturi),
- y lei pentru anul 2006, aferente contractului incheiat cu SC WSM Consulting k.f.t. Ungaria (x facturi).

Facturile in baza carora au fost inregistrate in evidenta contabila aceste cheltuieli au fost emise in baza Contractului de servicii de management incheiat la data de ...01.2001 cu SC WSM s.r.o. Cehia, respectiv Contractul de servicii de management incheiat la data de09.2005 cu SC WSM C k.f.t. Ungaria si sunt cuprinse in anexa nr. 3 pag. 1-57 la Raportul de inspectie fiscala.

Din analiza continutului contractelor incheiate de cele doua firme din Cehia, respectiv Ungaria in calitate de prestatori se servicii catre societatea din Romania, se retine ca in eseta cele doua contracte contin aceleasi prevederi in ceea ce priveste obiectul acestora, prevederi care au fost mentionate in cuprinsul prezentei la pag. 11.

Asa cum este prezentat la punctul anterior aceste contracte nu contin nici un termen pentru executia serviciilor ce urmeaza a fi prestate, respectiv tariful perceput pentru fiecare serviciu in parte, fiind anexat la acestea doar un tabel cu tarifele pe ora pentru fiecare tip de consultant.

Pentru sustinerea facturilor emise de societatile din Cehia si Ungaria, SC WR SRL prezinta un "*raport de activitate*" intocmit unilateral in care se mentioneaza intr-un tabel activitatile desfasurate, fara insa a fi detaliate in ce au constat serviciile respective, sau, sa ofere informatii care sa poata fi verificate sau corelate cu alte date din evidenta beneficiarului.

Mai mult, desi in contractul de servicii de management incheiat la data de ...01.2001 la punctul 7 litera g) se prevede ca "*toate serviciile prestate de WSM s.r.o Praga, vor fi prestate in afara teritoriului Romaniei*", in unele tabele cu activitatile desfasurate denumite de societate "*rapoarte de activitate*", apar mentionate activitati care au ca loc de desfasurare Bucuresti, deci pe teritoriul Romaniei, in acest sens mentionam anexele la facturile nr. -/..05.2004, -/07.2004, -/....09.2004.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca agentul economic nu face dovada efectuarii prestarilor de servicii mentionate in contractele, ori faptul ca exista incheiate un contracte intre cele doua parti contractante nu este suficient, contractul prin el insusi nu poate dovedi prestarea efectiva a serviciilor, iar in facturile emise nu sunt mentionate informatii asupra carora partile au convenit prin chiar continutul contractelor.

Intrucat intre serviciile mentionate in contracte nu exista concordanta si nu se pot identifica cu serviciile mentionate in facturi, de asemenea nu s-a facut dovada efectuarii acestor servicii prin documente justificative, sunt aspecte de natura sa puna sub semnul indoielii necesitatea efectuarii cheltuielilor cu serviciile prestate de WSM s.r.o. si SC WSMC k.f.t. Ungaria, precum si faptul ca acestea au fost efectiv prestate.

In contractele prezentate de SC WR SRL, contracte incheiate cu cele doua societati prestatoare, nu se prevede nici un termen de executare a serviciilor, tarifele nu sunt defalcate pe servicii prestate ci doar intr-un tabel

anexa la contract este prevazut un onorariu pe fiecare tip de consultant, contractele nu au o valoare totala, iar agentul economic nu a prezentat documente justificative care sa ateste realitatea prestarii serviciilor, din care sa reiasa concret in ce au constat serviciile de consultanta mentionate in facturi.

De mentionat este si faptul ca agentul economic nu a prezentat documente care sa justifice in ce a constat dezvoltarea relatiilor cu furnizorii, in ce au constat negocierile cu furnizorii importanti legate de pretul materialelor si produselor si alte prestari de servicii mentionate in contracte, documente care sa concretizeze aportul acestor servicii la bunul mers al societatii verificate, respectiv la contributia acestora asupra cresterii profitabilitatii agentului economic.

In contextul aspectelor prezentate mai sus, coroborate cu prevederile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, prevederi citate la punctul precedent, se constata ca legala si justificata masura luata de catre organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste considerarea ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal pentru cheltuielile in suma de y lei inregistrate in evidenta contabila in perioada ianuarie 2004-decembrie 2006.

Avand in vedere considerentele prezentate in cuprinsul prezentului punct (pct. A1) raportate la prevederile legale incidente spetei, se retine ca argumentele prezentate de petenta nu au relevanta in ceea ce priveste solutionarea favorabila a contestatiei privind deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, in drept fiind aplicabile prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la exercitarea dreptului de apreciere, se arata ca: ***“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”***.

In contextul aspectelor prezentate referitoare la deductibilitatea acestor cheltuieli privind calculul profitului impozabil pentru perioada ianuarie 2004–decembrie 2007, rezulta ca sustinerile petentei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei si pe cale de consecinta se constata ca masurile dispuse de organele de inspectie sunt justificate.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale incidente spetei dedusa judecatii, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la majorarea profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2004-decembrie 2007 cu suma de **y lei** si la mentinerea in sarcina agentului economic a unei diferente de impozit pe profit in suma de **y lei**, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

A2. Referitor la suma de y lei, reprezentand y lei majorari de intarziere si suma de y lei penalitati de intarziere la sursa impozit pe profit.

Asa cum rezulta din situatia prezentata la pag. 9 al prezentei, se constata ca obligatiile fiscale in suma de y lei reprezentand accesorii contestate la sursa impozit pe profit sunt aferente atat debitului in suma de y lei (y+y lei) respins prin Decizia nr. -/...08.2010 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cat si debitului suplimentar in suma de y lei mentinut in continuare ca datorat de catre petenta prin Decizia nr. F-CJ -/....09.2011 emisa de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj in urma reverificarii (debit contestat de catre petenta).

Din considerentele Deciziei nr. -/....08.2010 emisa de catre ANAF, se retine ca intrucat pentru debitul in suma de y lei contestatia se respinge ca neantemeiata si nemotivata, potrivit principiului de drept conform caruia "*accesoriul urmeaza principalul*", astfel ca societatea datoreaza bugetului de stat accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de y lei pentru care contestatia se respinge ca neatemeiata si accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de y lei pentru care contestatia se respinge ca nemotivata.

Intrucat din continutul anexelor la raportul de inspectie care a stat la baza emiterii deciziei de impunere impotriva careia petenta a depus contestatia solutionata prin Decizia nr. -/....08.2010, organul competent din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu a putut stabili quantumul accesoriiilor aferente impozitului pe profit in suma de y lei (y+ y lei) pentru care dispus respingerea, s-a procedat la desfiintarea in totalitate a accesoriiilor aferente sumelor contestate, fara a se face distinctie intre quantumul accesoriiilor aferente debitului pentru care s-a dispus desfiintarea si cele aferente debitului respins.

In urma reverificarii efectuate de catre organele de inspectie fiscala, ca urmare a masurii de desfiintare pentru o parte a debitului retinut initial in sarcina agentului economic, acestea au procedat la calcularea obligatiilor accesorii aferente debitului respins prin decizia emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, accesorii care asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 si situatia prezentata la pag. 9 al prezentei sunt in suma totala de y lei (y lei majorari de intarziere si y lei penalitati de intarziere).

Prin urmare, pentru obligatiile fiscale accesorii in suma de **y lei** reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) aferente debitului suplimentar in suma de y lei, contestatia formulata de

catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata si nemotivata, astfel cum s-a subliniat si in considerentele prezentate in decizia emisa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

In ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare in suma de y lei (y-y lei), reprezentad majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei), se constata ca acestea sunt aferente debitului mentinut in continuare ca datorat bugetului de stat in suma de y lei si care este contestat de catre agentul economic.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul A1 ale prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura impozitul pe profit aferent perioadei ianuarie 2004-decembrie 2007 in suma totala de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** (majorari y lei+penalitati y lei) cu titlu de accesorii aferente debitului suplimentar, calcularea acestora reprezentand masura accesorie in raport cu debitul mentinut in continuare ca datorat bugetului de stat, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Facem precizarea ca accesoriile aferente debitului mentionat, au fost calculate pentru perioada2004-....2010 prin aplicarea cotelor prevazute de dispozitiile legale asupra debitului stabilit ca datorat bugetului de stat la fiecare scadenta (anexa nr. 5, pag. 11-14 la RIF), fara ca petenta sa aduca vreun argument contrar in ceea ce priveste modul de calcul al acestora.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 108, alin. (1), art. 109, alin. (1) si (5), art. 114, alin. (1) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 941/29.12.2003, unde se precizeaza:

"ART. 108 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere" [...].

"ART. 109 Dobanzi

(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...].

(5) Nivelul dobanzii se stabileste prin hotarare a Guvernului, la propunerea Ministerului Finantelor Publice, corelat cu nivelul dobanzii de referinta a Bancii Nationale a Romaniei, o data pe an, in luna decembrie, pentru anul urmat, sau in cursul anului, daca aceasta se modifica cu peste 5 puncte procentuale [...].

"ART. 114 Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Aceste prevederi legale citate mai sus, au devenit ulterior:

- art. 114, alin. (1), art. 115, alin. (1) si (5), art. 120, alin. (1) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 560/24.06.2004,

- art. 115, alin. (1), art. 116, alin. (1) si (5), art. 120, alin. (1) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005,

- art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, dispozitii legale care in esenta stipuleaza aceleasi aspecte cu cele citate mai sus, cu precizarea ca aplicarea prevederilor referitoare la penalitatile de intarziere au fost abrogate incepand cu data de 01.01.2006, prin Legea nr. 210/04.07.2005.

Asa fiind, in contextul considerentelor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe profit.

B. Referitor la suma de y lei debit suplimentar, suma de y lei majorari de intarziere si suma de y lei penalitati de intarziere la sursa impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente.

Potrivit Deciziei de impunere nr. -/....09.2011 si a constatarilor mentionate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011, in sarcina agentului economic au fost mentinute ca datorate bugetului de stat obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (ylei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y) aferente perioadei ianuarie 2004-decembrie 2005.

Obligatiile fiscale suplimentare mentionate mai sus, au fost retinute in sarcina agentului economic in urma reverificarii dispuse prin Decizia nr. - /...08.2010 emisa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul

Agentiei Nationale de Administrare Fiscala ca urmare a desfiintarii partiale a actului administrativ fiscal anterior, pentru aceleasi obligatii de plata.

Desfiintarea a fost dispusa pentru ca organul de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea platilor efectuate la extern in functie de natura acestora si incadrarea lor in prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si statele de rezidenta al beneficiarilor de venit.

B1. Referitor la suma de y lei debit suplimentar.

Din continutul Deciziei de impunere nr. -/....09.2011 si celorlalte documente existente la dosarul cauzei (raport de inspectie fiscala, anexe ale acestuia, etc.) rezulta ca debitul suplimentar in suma de **y lei** retinut in sarcina petentei la aceasta sursa de impozitare, provine din aplicarea cotei de 15% asupra platilor la extern in suma de y lei, efectuate de catre SC WR SRL, astfel:

- y lei plati efectuate in anul 2004 catre C-GS z.o.o. Polonia in baza contractului de consultanta incheiat la data de01.2004 si GSS Polonia in baza contractului de consultanta incheiat la data de05.2004, (impozit aferent y lei).

- y lei plati efectuate in anul 2005 catre WSM C k.f.t cu sediul in Ungaria in baza contractului de servicii de management incheiat la data de09.2005, (impozit aferent y lei).

- y lei plati efectuate in anii 2004-2005 catre WSM s.r.o. Cehia in baza contractului de servicii de management incheiat la data de01.2001, (impozit aferent y lei).

Stabilirea in sarcina agentului economic a obligatiilor fiscale in suma de y lei (y+y+y lei) aferent platilor la extern mentionate mai sus, s-a efectuat avand in vedere prevederile art. 118 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile in perioada derularii operatiunilor economice), unde se arata:

"ART. 118 Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri

(1) In intelesul art. 116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala.

(3) Macheta certificatului de rezidenta fiscala si termenul de depunere a acestuia de catre nerezident se stabilesc prin norme".

De asemenea, dispozitiile pct. 12 (9), pct. 15 (1)-(3) si pct. 13 (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitor la aplicarea titlului V din Codul fiscal privind impunerea veniturilor realizate in Romania de catre nerezidenti si a Conventiilor de evitare a dublei impuneri, precizeaza ca:

"12. (9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplica atunci cand beneficiarul venitului realizat din Romania este rezident al unui stat cu care Romania nu are încheiata conventie de evitare a dublei impuneri sau cand beneficiarul venitului realizat din Romania, rezident al unui stat cu care România are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1)".

"15. (1) Nerezidentii care sunt beneficiari ai veniturilor din Romania vor depune anual, la platitorul de venit, originalul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin. (1), tradus si legalizat de organul autorizat din Romania in momentul platii venitului, dar nu mai tarziu de o luna calculata de la data platii acestuia.

(2) Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) este valabil pentru anul fiscal pentru care a fost emis.

(3) Platitorul de venit este raspunzator pentru primirea in termenul stabilit a originalului certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) si pentru aplicarea prevederilor din conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu diverse state".

"13. (3) In cazul in care nerezidentul beneficiar al venitului din Romania nu a prezentat originalul sau copia tradusa si legalizata a certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la alin. (1), se vor aplica prevederile titlului V din Codul fiscal, si nu cele din conventiile de evitare a dublei impuneri".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca veniturile obtinute din Romania din prestari de servicii de management sau de consultanta in orice domeniu, care nu sunt efectuate in Romania, sunt impozabile potrivit titlului V din Codul Fiscal atunci cand nu sunt incheiate conventii de evitare a dublei impuneri intre Romania si statul de rezidenta al beneficiarului de venit, sau daca beneficiarul de venit nu prezinta documentul care atesta rezidenta sa fiscala.

Intrucat la data platii veniturilor catre persoanele juridice nerezidente, acestea nu au prezentat platitorului de venit certificatele de rezidenta fiscala, SC WR SRL avea obligatia sa aplice prevederile art. 116, alin. (2), lit. c) ale titlului V din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, respectiv sa calculeze impozitul datorat de nerezidenti prin aplicarea cotei de 15% asupra veniturilor impozabile obtinute din Romania (venituri brute),

impozit care nu a fost retinut la data platii din veniturile platite, nerezydentului fiindu-i achitate integral facturile emise.

Fata de prevederile legale citate mai sus, se retine ca prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat ca:

“2. In baza conventiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislatia interna in materie:

In situatia prezentarii, in termenul de prescriptie a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intrun stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezydent din Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile.”

In contextul prevederilor legale de mai sus, se retine ca pentru a putea beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, beneficiarul venitului are obligatia de a prezenta, **in termenul de prescriptie**, certificatul de rezidenta fiscala valabil prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscala din tara de rezidenta a beneficiarului de venit.

Prin urmare, in situatia prezentarii in termenul de prescriptie a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intrun stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezydent din Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile, producand efecte inclusiv asupra calculului de obligatii fiscale accesorii aferente, acestea calculandu-se numai pentru impozitul calculat conform conventiei si neachitat in termen.

Din continutul Deciziei nr. -/...08.2010 emisa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul ANAF, se retine ca intrucat pentru platile efectuate la extern in perioada 2004-2005 catre C-GS z.o.o. Polonia, GSS Polonia, WSM C k.f.t Ungaria si WSM s.r.o. Cehia, **societatea verificata a probat rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit** cu certificate de rezidenta fiscala, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederilor

conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele respective.

De asemenea, prin decizia mentionata mai sus s-a precizat ca *"avand in vedere faptul ca societatea a probat rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit cu certificatele de rezidenta fiscala, **se impune reanalizarea platilor la extern in functie de natura acestora, iar in situatia in care platile reprezinta contravaloarea unor prestari de servicii pentru care conventia prevede impozitarea in statul de rezidenta al beneficiarului de venit, societatii ii pot fi aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri"**.*

Pentru acest motiv, decizia de impunere initiala a fost desfiintata de catre organul competent din cadrul ANAF pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa se pronunte acestui aspect si sa ia masurile legale care se impun.

Analizand continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 in urma reverificarii, act care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/....09.2011, se retine ca organele fiscale au procedat la o analiza a indeplinirii conditiei de rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit. **aspect asupra caruia s-a pronuntat organul competent din cadrul ANAF** si la aplicarea selectiva a prevederilor legale incidente spetei supuse analizei, fara a se avea in vedere prevederile Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/19.09.2005 cu privire la aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la conventiile de evitare a dublei impuneri.

Astfel, prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa enumere temeiurile legale in baza carora societatea avea obligatia sa calculeze, sa retina si sa achite la buget impozitul pe venitul realizat de persoanele juridice nerezidente din Romania, fara sa analizeze natura prestatiilor pentru care au fost efectuate aceste plati, iar in raport de aceasta sa stabileasca daca ele se incadreaza in conditiile pentru aplicarea conventiei de evitare a dublei impuneri.

Fata de aceste aspecte rezultate din documentele existente la dosarul cauzei, precizam ca dispozitiile art. 5 din O. G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, (aplicabile incepand cu 28 aprilie 2010), referitor la aplicarea unitara a legislatiei, arata ca:

"ART. 5 Aplicarea unitara a legislatiei

*(1) **Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.***

(2) Comisia fiscala centrala constituită potrivit art. 6 din Codul fiscal are responsabilitati de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitara a

prezentului cod, a legislației subsecvente acestuia, precum și a legislației care intra în sfera de aplicare a Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.

Se reține și faptul că, deși organele de inspecție fiscală au invocat prevederile pct. 12.9 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora :

“(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 impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, 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 platitorul de venit”, la reanalizarea dispusă prin Decizia nr. -/...08.2010 nu au avut în vedere că există convenții de evitare de dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale persoanelor juridice beneficiare ale veniturilor și că societatea contestatoare a prezentat documente care certifică rezidența fiscală a acestora.

În drept, dispozițiile art. 23 din Legea nr. 6/10.01.1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Varșovia la 23 iunie 1994, dispoziții care se regăsesc și în Convențiile încheiate cu Republica Cehă și Republica Ungară, precizează ca:

“Art. 23 Alte venituri

1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant care nu sunt tratate la articolele precedente ale prezentului acord vor fi impozabile numai în acel stat contractant.

2. Prevederile paragrafului 1 nu se vor aplica asupra veniturilor, altele decât veniturile provenind din proprietățile imobiliare, așa cum sunt definite în paragraful 2 al art. 6, dacă primitorul unor astfel de venituri, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo, sau exercită în acel celălalt stat contractant profesii independente printr-o bază fixă situată acolo și dreptul sau proprietatea în legătură cu care venitul este plătit sunt efectiv legate de un asemenea sediu permanent sau bază fixă. În această situație se vor aplica prevederile art. 7 sau 15, după caz”.

Prin urmare, în vederea stabilirii dacă pentru plățile la extern societatea avea obligația să rețină și să vireze la buget impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente care au obținut venituri din România este necesară încadrarea acestora în una din categoriile de venituri prevăzute de convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit, organele de inspecție fiscală având obligația să

constate natura platilor efectuate catre persoanele juridice nerezidente si in functie de acest aspect sa stabileasca impozitul datorat de societatea contestatoare.

Din continutul raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala nu au analizat daca veniturile realizate din Romania de catre persoanele juridice nerezidente se incadreaza in categoria "*alte venituri*" pentru care potrivit conventiilor de evitare a dublei impuneri, nu se prevede plata impozitului retinut la sursa sau daca acestea se incadreaza in anumite categorii de venituri pentru care conventiile prevad conditiile si cotele de impozitare la sursa a acestor venituri realizate de persoanele juridice nerezidente.

Ori, in contextul in care organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestor aspecte care au determinat organele de solutionare a contestatiei din cadrul ANAF sa dispuna masura de desfiintare a deciziei de impunere initiala, respectiv daca "*platile reprezinta contravaloarea unor prestari de servicii pentru care conventia prevede impozitarea in statul de rezidenta al beneficiarului de venit*", se impune ca aceasta sa se realizeze cu ocazia unei noi reverificari care se va putea face doar in urma desfiintarii acestui capat de cerere din contestatia formulata de catre petenta.

Potrivit prevederilor art. 94, alin. (2) din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

" (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor personae privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale ".

In baza normelor legale citate mai sus, organele de inspectie fiscala trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in vederea stabilirii daca platile la extern catre C-GS z.o.o. Polonia, GSS Polonia, WSM C k.f.t Ungaria si WSM s.r.o. Cehia efectuate de SC WR SRL, se incadreaza in categoria prestarilor de servicii pentru care sunt incidente prevederile conventiilor pentru evitarea dublei impuneri si in functie de aceasta incadrare sa procedeze la stabilirea tratamentului fiscal aplicabil pentru beneficiarii de venit din Romania.

Asa cum se retine de altfel si din Decizia nr. -/...08.2010 emisa de ANAF societatea a probat rezidenta fiscala a beneficiarilor de venit, astfel incat se impune reanalizarea platilor la extern in functie de natura acestora, iar in situatia in care platile reprezinta contravaloarea unor prestari servicii pentru care conventia prevede impozitarea in statul de rezidenta al beneficiarului de venit, societatii ii pot fi aplicate prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat daca platile la extern se incadreaza la art. 23 "*Alte venituri*" din Conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Polonia, Ungaria si Cehia, organul de solutionare va face aplicatiunea prevederilor art. 216, alin. (3) din O. G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare", in sensul ca **se va desfiinta partial Decizia de impunere nr. -/...09.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, pentru suma de ylei, reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea cauzei in functie de cele precizate prin prezenta decizie si de prevederile legale.

De asemenea, se vor avea in vedere prevederile pct. 11.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, conform caruia:

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

In contextul prevederilor legale aratate, facem precizarea ca organele de inspectie fiscala au obligatia ca prin noul act administrativ fiscal ce urmeaza a se emite sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei, urmand a proceda la revalidarea acestui caput de cerere in functie de toate documentele depuse de contestator in sustinerea cauzei si tinand seama de toate prevederile legislatiei fiscale incidente care reglementeaza speta supusa solutionarii.

Pe cale de consecinta, se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente in suma de ylei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea platilor la extern efectuate de societatea contestatoare catre cele patru persoane juridice nerezidente in sensul daca acestea se incadreaza in categoria "*alte venituri*", din conventiile de evitare a dublei impuneri si

pentru care nu exista obligatia retinerii impozitului din veniturile platite persoanelor nerezidente in tara de sursa sau daca acestea se incadreaza in anumite categorii de venituri, prevazute la celelalte articole din conventiile de evitare a dublei impuneri, pentru care sunt prevazute conditiile si cotele de impozitare a acestora si in tara de sursa.

B2. Referitor la suma de y lei, reprezentand y lei majorari de intarziere si suma de y lei penalitati de intarziere la sursa impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost calculate pentru debitul de plata in suma de y lei stabilit suplimentar in sarcina petentei si contestat de catre aceasta.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul B1 al prezentei s-a procedat la desfiintarea capatului de cerere privind debitul de natura impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente in suma de y lei, se constata ca si capetele de cerere privind accesoriile in suma de y lei cu titlu de majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) aferente debitului datorat, urmeaza a se desfiinta in conformitate cu principiul de drept *“accesorium sequitur principale”*.

C. Referitor la suma de y lei debit suplimentar, suma de y lei majorari de intarziere si suma de y lei penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

In urma reverificarii dispuse prin Decizia nr. -/...08.2010 emisa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, organele de inspectie retin in sarcina petentei obligatii fiscale la sursa TVA in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei).

C1. Referitor la suma de y lei debit suplimentar

Stabilirea in sarcina agentului economic a unui debit suplimentar in suma de y lei (y+y lei) se datoreaza faptului ca organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta unor operatiuni de inchiriere de bunuri imobile datorita lipsei notificarilor prin care locatorii isi exprimau optiunea ca acestea sa fie operatiuni taxabile.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei este aferenta unor facturi fiscale privind operatiuni de inchiriere a unor bunuri imobile efectuate in perioada 2004-2006, in conditiile in care agentul economic supus inspectiei

fiscale nu a prezentat notificari care sa justifice optiunea pentru aplicarea regimului de taxare a acestora.

Facturile fiscale aferent operatiunilor de inchiriere de bunuri imobile pentru care nu s-a admis dreptul de deducere au fost emise de catre SC MI SRL Brasov, SC MC SRL Brasov, SC AG SRL Bucuresti si SC AJ SA, situatia acestora fiind prezentata in anexa nr. 6, pag. 45-49 la RIF, din care rezulta deducerea nejustificata a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de y lei (y lei in anul 2004, y lei in anul 2005 si y lei in anul 2006).

Prin adresele transmise de organele de inspectie fiscala catre Administratia Finantelor Publice a mun. Brasov, Administratia Finantelor Publice sector 2 Bucuresti, Administratia Finantelor Publice Ilfov, acestea solicita informatii in ceea ce priveste depunerea de catre societatile care isi au sediul in raza de activitate a acestor organe fiscale a unor notificari privind taxarea operatiunilor de inchiriere a bunurilor imobile.

In urma demersurilor efectuate, s-au primit urmatoarele raspunsuri:

-cu adresa inregistrata la DGFP Cluj sub nr. -/....2010 (anexa 6, pag. 33 la RIF) AFP pentru Contribuabili Mijlocii Brasov precizeaza ca SC MI SRL – CUI nu a depus notificare la AFP pentru contribuabili Mijlocii Brasov.

-cu adresa inregistrata la DGFP Cluj sub nr. -/.....2011 (anexa 6, pag. 32 la RIF) AFP Brasov precizeaza ca SC MC SRL - CUI nu a depus notificare la AFP Brasov.

-cu adresa inregistrata la DGFP Cluj sub nr. -/.....2011 (anexa 6, pag. 15 la RIF) AFP Sector 2 Bucuresti comunica faptul ca SC AG SRL - CUI a depus notificari pentru perioada solicitata, registrul intrari/iesiri pentru contribuabilul mai sus mentionat fiind prezentat in anexa 6 pag. 19 si 20 la RIF). Din analiza notificarilor prezentate s-a constatat faptul ca pentru adresa Bucuresti str. NT nr. .. bl. ... unde se afla spatiul inchiriat de catre SC WR SRL, nu s-a depus notificare privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere.

-cu adresa inregistrata la DGFP Cluj sub nr. -/....2010 (anexa 6 pag 1) AFP pentru Contribuabili Mijlocii Ilfov comunica faptul ca SC AJ SA - CUI ... nu a depus notificare la AFP pentru Contribuabili Mijlocii Ilfov, pentru anii 2004, 2005 si 2006.

In drept, prevederile art. 141, alin. (2), lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 42, alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitor la taxarea operatiunilor de inchiriere a bunurilor imobile, stipuleaza ca:

„Art. 141 Scutiri pentru operatiunile din interiorul tarii

*[...]. (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:***

[...]. k) arendarea, concesiunea si **inchirierea de bunuri imobile**, [...].

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2), lit. k), in conditiile stabilite prin norme".

"42. (3) *Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operatiune prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. **Optiunea de aplicare a regimului de taxare se notifica organelor fiscale teritoriale pe formularul prevazut in anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice si se aplica de la data inregistrata in notificare.** [...]*".

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine faptul ca inchirierea este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, iar in cazul in care se opteaza pentru taxarea acestei operatiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie sa depuna o notificare in acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operatiunii se aplica, potrivit prevederilor legale in vigoare in perioada 2004-2006, de la data inregistrata in notificare.

Referitor la motivele invocate de catre petenta, aratam faptul ca exercitarea unui drept este conditionat de respectarea prevederilor legale, in cazul in speta dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor operatiuni de inchiriere a unor bunuri imobile ia nastere nu numai prin detinerea unei facturi, care trebuie sa contina toate informatiile prevazute de legea fiscala si in care este inregistrata taxa pe valoarea adaugata, ci si prin existenta unei notificari depuse de catre prestator care certifica faptul ca dreptul de deducere exista, taxa pe valoarea adaugata fiind inregistrata in mod legal de prestator in factura emisa si acceptata de catre beneficiar.

In consecinta, intrucat contestatoarea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala notificari solicitate, iar din adresele primite de la AFP-urile unde societatile emitente a facturilor fiscale isi au sediul social rezulta ca acestea nu au depus astfel de notificari privind optiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere a imobilelor puse la dispozitia SC WR SRL Cluj-Napoca pentru deschiderea unor puncte de lucru in localitatile respective, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 se retine ca in perioada 01.04.2004-31.03.2007 SC WR SRL a dedus TVA in suma de y lei de pe facturi fiscale reprezentand contravaloarea chiriei facturate conform contractului de inchiriere incheiat cu SC NI SRL Cluj Napoca CUI - ... ce are ca obiect inchirierea de catre locator a unei suprafete de x mp constand in platforma betonata, hala

depozitare materiale de constructie si spatii de birouri situat in Cluj Napoca, str. nr. (anexa 7 pag. 20-21 la RIF).

Operatiunii economice care face obiectul analizei privind acest capat de cerere din contestatia formulata de catre petenta, ii sunt aplicabile prevederile art. 141, alin. (2), lit. k) si alin. (3) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 42, alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004, dispozitii legale care au fost citate la punctul anterior.

In vederea solutionarii acestui capat de cerere, trebuie mentionat faptul ca prin adresa nr. -/.....2010, SC NI SRL Cluj-Napoca depune la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj Napoca notificare privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141, alin. (2), lit. k) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, pentru imobilul situat in Cluj Napoca, str., nr., data de la care se opteaza pentru taxare este2004 (anexa 7 pag. 22 la RIF).

Avand in vedere faptul ca notificarea privind optiunea de taxare este incepand din data de2004, iar inchirierea spatiilor s-a facut incepand cu data de2004, se constata ca pentru perioada2004-.....2004 nu exista optiune privind taxarea operatiuni de inchiriere a imobilului mentionat mai sus. In situatia data, nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei aferenta perioadei2004-....2004, calculata astfel:

$$y \text{ lei} / 30 \text{ zile} = y \text{ lei/zi}$$

$$y \text{ lei} * 14 \text{ zile} = y \text{ lei (rol)} = y \text{ lei (ron)}.$$

Fata de constatările prezentate mai sus si prevederile legale aplicabile spetei supuse analizei la acest capat de cerere, se retine ca masura dispusa de catre organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei (y+y lei) aferenta operatiunilor de inchiriere pentru care SC WR SRL Cluj-Napoca nu a prezentat notificari privind optiunea de taxare, este legala, temeinica si justificata.

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale aplicabile, se constata ca taxa pe valoarea adaugata a fost calculata de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale aplicabile in perioada supusa inspectiei fiscale, drept pentru care contestatia formulata de SC WR SRL Cluj-Napoca, urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

C2. Referitor la suma de y lei, reprezentand y lei majorari de intarziere si suma de y lei penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei (Decizia nr. -/.....2010 emisa de ANAF, Decizia de impunere, Raport de inspectie fiscala, anexe la RIF, etc.), se constata ca obligatiile fiscale in suma de **y lei**, reprezentand accesorii contestate la sursa taxa pe valoarea adaugata, sunt aferente atat debitului in suma de y lei respins prin Decizia nr. -/.....2010 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cat si debitului suplimentar in suma de y lei mentinut in continuare ca datorat de catre petenta prin Decizia nr. -/....09.2011 emisa in urma reverificarii.

Din considerentele Deciziei nr. -/....08.2010 se retine ca intrucat pentru debitul in suma de y lei contestatia se respinge ca neantemeiata, potrivit principiului de drept conform caruia "*accesoriul urmeaza principalul*", se constata ca societatea datoreaza bugetului de stat si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata pentru care contestatia se respinge ca neatemeiata.

Intrucat din continutul anexei nr. 65 la raportul de inspectie care a stat la baza emiterii deciziei de impunere impotriva careia petenta a depus contestatia solutionata prin Decizia nr. -/....08.2010, organul competent din cadrul Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu a putut stabili quantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei pentru care a dispus respingerea, s-a procedat la desfiintarea in totalitate a accesoriilor aferente sumelor contestate, fara a se face distinctie intre quantumul accesoriilor aferente debitului pentru care s-a dispus desfiintarea si cele aferente debitului respins.

In urma reverificarii efectuate de catre organele de inspectie fiscala, ca urmare a masurii de desfiintare pentru o parte a debitului retinut initial in sarcina agentului economic, acestea au procedat la calcularea obligatiilor accesorii aferente debitului respins prin decizia emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, accesorii care asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 si anexei nr. 8, pag. 11 la RIF acestea sunt in suma de y lei si reprezinta majorari de intarziere.

Prin urmare, pentru obligatiile fiscale accesorii in suma de y lei reprezentand majorari de intarziere aferente debitului suplimentar in suma de y lei, contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata, astfel cum s-a subliniat si in considerentele prezentate in decizia emisa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

In ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare in suma de y lei (y-y lei), reprezentad majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) (anexa nr. 8, pag. 14-15 la RIF, se constata ca acestea sunt aferente

debitului in suma de y lei mentinut in continuare ca datorat bugetului de stat la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul C1 ale prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata aferent perioadei ianuarie 2004-decembrie 2006 in suma totala de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** (majorari y lei+penalitati y lei) cu titlu de accesorii aferente debitului suplimentar, calcularea acestora reprezentand masura accesorie in raport cu debitul mentinut in continuare ca datorat bugetului de stat, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Facem precizarea ca accesoriile aferente debitului mentionat, au fost calculate pentru perioada2004-....2010 prin aplicarea cotelor prevazute de dispozitiile legale asupra debitului stabilit ca datorat bugetului de stat la fiecare scadenta (anexa nr. 8, pag. 14-15 la RIF), fara ca petenta sa aduca vreun argument contrar in ceea ce priveste modul de calcul al acestora.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 108, alin. (1), art. 109, alin. (1) si (5), art. 114, alin. (1) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 941/29.12.2003, prevederi legale devenite ulterior:

- art. 114, alin. (1), art. 115, alin. (1) si (5), art. 120, alin. (1) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 560/24.06.2004,

- art. 115, alin. (1), art. 116, alin. (1) si (5), art. 120, alin. (1) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005,

- art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu precizarea ca aplicarea prevederilor referitoare la penalitatile de intarziere au fost abrogate incepand cu data de 01.01.2006, prin Legea nr. 210/04.07.2005.

In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere/dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta de debit si pana la data stingerii acesteia inclusiv, in cazul analizat pentru perioada2004-.....2010.

Asa fiind, in contextul considerentelor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (**y lei**) si penalitati de intarziere (**y lei**) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

D. Referitor la invocarea nulitatii actelor administrative atacate pentru incalcarea prevederilor art. 104, alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011, organele de inspectie fiscala au efectuat un control fiscal ca urmare a masurilor dispuse prin Decizia nr. -/....08.2010 privind solutionarea contestatiei formulata de SC WR SRL Cluj-Napoca prin care s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/2010, astfel ca s-a efectuat o noua verificare pe aceeasi perioada si acelasi tip de taxa tinand seama de prevederile legale in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale.

Prin contestatia formulata petenta invoca nulitatea actelor intocmite in cursul inspectiei, pentru depasirea termenului de 3 luni prevazut la art. 104, alin. (1) din Codul de procedura fiscala, privind durata efectuării inspectiei fiscale.

In drept, dispozitiile art. 104, alin. (1) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la durata efectuării inspectiei fiscale, precizeaza ca:

(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni. [...]

In alta ordine de idei, facem precizarea ca reglementarile legale din O. G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, nu dispun nici o sanctiune pentru depasirea duratei inspectiei fiscale sau pentru necomunicarea avizului de inspectie fiscala dupa reprogramarea acesteia (situatii care de altfel nu se regasesc in speta analizata), astfel incat limitarea duratei inspectiei fiscale la **3 luni**, reprezinta doar **un termen de recomandare** prevazut de lege, iar nerespectarea acestora nu se sanctioneaza de legiuitor cu nulitatea actelor intocmite in urma efectuării inspectiei fiscale, asa cum sustine petenta in contestatia formulata.

De altfel, **sanctionarea cu nulitatea unui act administrativ fiscal** a fost prevazuta de legiuitor la art. 46 din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde se prevede ca:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

In consecinta, numai pentru lipsa unuia din elementele enumerate in dispozitiile legale citate mai sus, legiuitorul a prevazut ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.

Pe de alta parte, facem precizarea ca nici nerespectarea termenului prevazut de pct. 12.7 din Ordinul nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv ale pct. 11.6 din Ordinul nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, nu atrage nulitatea actelor intocmite, intrucat nepunerea in executare a deciziei de desfiintare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, nu se regaseste printre elementele enumerate la art. 46 din OG nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal atacat.

Prin urmare, din considerentele prezentate, se retine ca invocarea de catre petenta a exceptiei privind nulitatea actului atacat, pentru motivele mentionate mai sus, este **neintemeiata** si pe cale de consecinta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) si alin. (3) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Desfiintarea partiala contestatiei formulata de **S.C. WR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, C.U.I RO, pentru suma totala de **y lei** retinuta ca datorata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011, reprezentand debit si accesorii la sursa impozit pe veniturile nerezidentilor, astfel:

- y lei impozit pe venitul nerezidentilor,
- y lei majorari intarziere aferente impozitului pe venit nerezid.,
- y lei penalitati intarziere aferente impozitului pe venit nerezid.,

De asemenea, se desfiinteaza pct. 9) Cap. III Constatari fiscale din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de09.2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....09.2011, referitor la impozitul pe

venitul persoanelor nerezidente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze conform prevederilor legale aplicabile in speta si in conformitate cu cele retinute din cuprinsul prezentei.

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. WR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, C.U.I RO y, pentru suma totala de **y lei** mentinute ca datorate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011, reprezentand debit si accesorii la sursele impozit pe profit, impozit pe veniturile nerezidentilor si taxa pe valoarea adaugata, astfel:

- y lei impozit pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

3. Respingerea ca neantemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de **S.C. WR S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, C.U.I RO ..., pentru suma totala de **y lei** mentinute ca datorate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/....09.2011, reprezentand accesorii la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata aferente debitelor respinse prin Decizia nr. - /....08.2010, astfel:

- y lei majorari intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei penalitati intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei majorari intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

4. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

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

DIRECTOR EXECUTIV