



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 343/23.11.2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 908852/11.11.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr..X./30.10.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908852/11.11.2009 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. cu sediul în Mun..X., str. X, nr.X, jud..X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr.J08/X/2008, având cod unic de înregistrare X, împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009, încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X.-Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală de .X./ lei, reprezentând:

- impozit pe venitul nerezidenților: .X./ lei,
- accesorii aferente impozitului pe venitul nerezidenților: .X./ lei,
- impozit pe profit: .X./ lei,
- accesorii aferente impozitului pe profit: .X./ lei,
- taxa pe valoarea adăugată: .X./ lei,
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată: .X./ lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009, respectiv 12.08.2009, potrivit confirmării de primire anexate la dosarul cauzei și de data transmiterii prin poștă a contestației respectiv 10.09.2009, așa cum rezultă din ștampila aplicată de oficiul poștal pe plicul anexat la dosarul cauzei și înregistrată la Direcția generală a

finanțelor publice .X. la data de 14.09.2010, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr..X./30.07.2009, emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X.–Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

a) Cu privire la impozitul pe veniturile nerezidenților și obligațiile accesorii aferente:

Societatea invocă faptul că o „*parte din constatările inspecției fiscale sunt eronate*”, întrucât „*impozitul pe veniturile nerezidenților este incorect reținut*”, deoarece „*certIFICATELE de rezidență fiscală au fost prezentate*”, iar acestea fac dovada rezidenței fiscale conform art.1 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea precizează că „*în unele cazuri, elementele menționate de inspectorii fiscali ca lipsind din textul certificatelor de rezidență fiscală, nu sunt obligatorii (spre exemplu: scopul pentru care certificatul a fost obținut), iar în alte cazuri elemente precum perioada de valabilitate poate fi dedusă din data emiterii certificatului, respectiv coroborată cu celelalte documente disponibile, (extras Registrul Comerțului) sau pot fi confirmate direct cu autoritatea fiscală locală*”.

Societatea menționează că a solicitat prestatorilor săi și a depus la dosarul cauzei, certificate de rezidență fiscală incluzând toate elementele obligatorii pentru următorii prestatori de servicii:

- X./ din Letonia
- X./ din Letonia
- X./ din Letonia
- X./ din Bulgaria
- X./Bulgaria-X./
- X./ din Bulgaria.

Referitor la certificatul de rezidență fiscală obținut cu privire la X,

societatea menționează că inspectorii fiscali au invocat faptul că: *"Din analiza certificatului de rezidență fiscală prezentat pentru firma X nu rezultă toate elementele prevăzute de legislația în vigoare pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri și anume: perioada de impunere și anul pentru care a fost emis, acesta fiind eliberat cu alta mențiune decât cea pentru evitarea dublei impuneri, „[...] a fost eliberat la cererea contribuabilului, pentru a fi utilizat la S.C. .X. S.R.L. str. Sos. X nr.X, .X. pentru încheierea unui contract"*.

Față de susținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la certificatul de rezidență fiscală a societății .X./, societatea arată că dacă orice prevedere a Codului fiscal contravine unei prevederi a unui tratat la care Romania este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.

În acest sens, societatea invocă prevederile art.118 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.15 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizând că în opinia sa mențiunea referitoare la scopul pentru care certificatul de rezidență fiscală este emis, nu reprezintă un element obligatoriu, iar perioada de impunere și anul pentru care a fost emis pot fi dovedite cu documente emise de Registrul Comerțului.

Prin prezentarea certificatelor de rezidență suplimentare S.C. .X. S.R.L. susține că impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente este calculat eronat, iar potrivit calculelor efectuate de societate este în cuantum de .X./ lei, iar majorările aferente sunt în sumă de .X./ lei.

Societatea precizează că *„astfel cum rezultă din textul art.118 alin.(1) Cod fiscal, cât și din dispozițiile art.15 pct.12 și 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, existența certificatului de rezidență fiscală impune aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri chiar dacă certificatul de rezidență fiscală este obținut ulterior datei plății serviciilor respective. Eventualele obligații accesorii se pot calcula doar în cazul în care există diferențe temporale între data scadenței și data plății pentru impozitele calculate în temeiul prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri"*.

Mai mult, societatea susține că *"dacă există anumite neclarități privind forma și conținutul unui anumit certificat de rezidență fiscală organele fiscale române pot considera documentul prezentat ca un început de dovadă și solicită obținerea unui nou care să conțină toate elementele sau pot solicita dovada rezidenței fiscale direct autorității fiscale din țara de rezidență a prestatorului în baza procedurii schimbului de informații/procedurii amiabile"*

și precizează că *“refuzarea dreptului societății de a invoca prevederile convențiilor de aplicare a dublei impuneri respective, în contextul în care s-a prezentat dovada rezidenței fiscale, fie ea și incompletă este, abuzivă”*. Față de cele arătate, societatea consideră că o parte semnificativă din suma de 4.304.362 lei, stabilite de organele de inspecție ca fiind datorată de către S.C. .X. S.R.L., nu este datorată în realitate.

Având în vedere aceste aspecte, se solicită reanalizarea tratamentului fiscal al serviciilor prestate de nerezidenți în România și recalcularea impozitului pe veniturile nerezidenților persoane juridice obținute din România, precum și recalcularea obligațiilor accesorii.

Cu privire la impozitul pe profit:

b1) Referitor la costurile cu serviciile de punere la dispoziție de personal, societatea arată că *“principalul motiv pentru care costurile cu serviciile de punere la dispoziție de personal au fost tratate drept nedeductibile fiscal a fost faptul că nu toate contractele de muncă ale personalului nerezident au fost declarate la Inspectoratul Teritorial de Muncă”* și precizează că *„declararea sau nedeclararea la ITM nu pot constitui un motiv pentru aplicarea unui anumit tratament fiscal asupra costurilor (deductibile sau nedeductibile)”*.

Societatea susține că *“pentru nerespectarea în totalitate a prevederilor legale în această materie pot fi sancționați prestatorii respectivi - persoane juridice nerezidente și/sau societatea, dar nu se poate reține în sarcina societății nedeductibilitatea costurilor, atâta timp cât toate condițiile impuse de codul fiscal pentru admiterea deductibilității au fost îndeplinite.”*

Societatea menționează că *“inspectorii fiscali nu au analizat și/sau luat în considerare criteriile de deductibilitate și/sau alte documente care să probeze prestarea serviciilor cum ar fi documente de identitate ale persoanelor respective, documente de transport și cazare”* și consideră că *“este important a fi menționat faptul că nu au fost realizate estimări privind necesarul de personal în raport cu volumul de muncă necesar pentru realizarea proiectului de construcții montaj. Nu au fost luate în considerare pontajele zilnice întocmite de prestatorii de servicii.”*

În acest sens, societatea subliniază faptul că, *“în susținerea necesității acestui tip de serviciu și a deductibilității costurilor respective la sediul companiei există arhivat un număr important de dosare / bibliorafuri cu alte informații tehnice ce pot fi puse la dispoziție dacă este considerat relevant pentru soluționarea contestației”*.

Față de cele arătate, în opinia societății *“tratarea ca și cheltuieli nedeductibile fiscal a acestei categorii de costuri este eronată și, în atare*

condiții, solicităm reconsiderarea acestora drept costuri deductibile fiscal, precum și recalcularea obligațiilor accesorii”.

b2) Referitor la costurile cu cazare și transport, societatea menționează că *„s-a obligat prin contractele încheiate cu persoanele juridice nerezidente care au pus la dispoziție personal (e.g. .X./ LTD Bulgaria, .X./Bulgaria .X./X Bulgaria, .X./, X Comex KFT, X KFT Ungaria) să suporte costurile cu cazarea și transportul personalului detașat de la firmele nerezidente pentru efectuarea lucrărilor.”*

Societatea invocă prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și punctul 27 lit.b) din Normele de aplicare a Codului fiscal și art.6 din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, precizând că aceste costuri cu cazarea și transportul *„trebuie considerate costuri efectuate în scopul obținerii de venituri și trebuie admise la deducere”* și solicită *„reconsiderarea acestor cheltuieli drept cheltuieli deductibile fiscal și recalcularea obligațiilor accesorii”.*

b3) Referitor la recalcularea costurilor de închiriere a utilajelor de construcții montaj și respectiv de transport a personalului de la locul de cazare la șantier, societatea precizează că *„inspectorii fiscali au invocat prevederile art.11 Cod fiscal și au recalculat costurile de închiriere a utilajelor de construcții montaj în baza unor informații sumare și nefundamentate din punct de vedere al compatibilității cu proiectul analizat. S-a invocat faptul că aceasta este opinia Gărzii Financiare pe care inspectorii ANAF au găsit de cuviință să o preia ca atare.”*

Societatea opinează că întrucât *“nu s-a ținut cont de circumstanțele tehnice și topografice concrete ale proiectului dat precum și de caracteristicile tehnice ale echipamentelor utilizate a condus la o recalculare eronată a cheltuielilor cu închirierea utilajelor de construcții montaj și respectiv a mijloacelor de transport personal de la locul de cazare la locul de muncă (șantier).”*

Societatea menționează că *„dacă se considera părțile din contractele de închiriere utilaje de construcții montaj sau transport de personal drept părți afiliate, pentru fundamentarea poziției companiei ar fi trebuit solicitat dosarul prețurilor de transfer”.*

Societatea invocă prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și punctul 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, precizând că serviciile de

care a beneficiat S.C. .X. S.R.L. „satisfac condițiile impuse de lege în sensul că:

- există contracte scrise încheiate cu prestatorii de servicii,
- toate serviciile au fost prestate în conformitate cu specificul activității,
- există rapoarte de activitate sau alte documente suport prin care să se justifice prestarea efectivă a acestor servicii”.

Totodată, societatea precizează că ”invocarea articolului 11 din Codul fiscal, nu poate fi realizată pentru reconsiderarea unor tranzacții, prin compararea acestora cu alte tranzacții, diferite prin particularitățile tehnice ale acestora.”

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

S.C. .X. S.R.L. susține că „în temeiul Codului Fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a acestuia, cheltuielile cu cazarea și transportul persoanelor fizice asimilate sunt deductibile fiscal, în măsura în care compania suportă drepturile legale convenite acestora. Prin persoana fizică asimilată se înțelege o persoană rezidentă sau nerezidentă care este detașată, potrivit legii.”

În argumentarea celor prezentate, societatea susține faptul că sunt incidente dispozițiile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și pct.27 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în temeiul cărora este îndreptățită să beneficieze de deducerea costurilor cu cazarea și transportul, având încheiate contracte de prestări servicii cu companiile nerezidente pentru detașarea personalului în România. Având în vedere aceste argumente, în opinia societății, cheltuielile respective sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, respectiv sunt achiziții efectuate în scopul realizării de operațiuni impozabile.

În acest sens, societatea susține că potrivit prevederilor art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, are dreptul de deducere a TVA, iar suma stabilită de organele de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă costurilor cu cazarea și transportul este eronată, aceasta nefiind datorată bugetului de stat, astfel că, societatea solicită acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă și anularea obligațiilor accesorii.

Ca argumente de drept în susținerea obiecțiilor, societatea invocă dispozițiile Codului Fiscal, potrivit căreia “se prevede ca și o regulă fundamentală pentru deducerea TVA achitată sau datorată de către o persoană impozabilă, existența unei legături directe între achizițiile efectuate și între operațiunile taxabile în folosul cărora au fost efectuate aceste achiziții

precum și existența unei facturi întocmite conform prevederilor legale în vigoare”. Astfel, societatea invocă prevederile art.145, alin.(2) lit.a) coroborat cu art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, susținând că toate aceste achiziții sunt efectuate în scopul efectuării de operațiuni impozabile.

Societatea precizează faptul că „efectuarea cheltuielilor cu transportul și cazarea a fost realizată în strictă conformitate cu prevederile contractuale existente între .X. și prestatorii săi nerezidenți, iar facturile primite de la furnizori îndeplinesc condițiile menționate de art.155 alin.(5) Cod fiscal.”

Societatea menționează că „aceste costuri reprezintă cheltuieli adiționale pentru serviciul de punere la dispoziție de personal și trebuie tratate ca un tarif variabil suportat de companie în cadrul acestor contracte. Ca atare, nu există niciun dubiu asupra faptului că aceste costuri au fost realizate în scopul realizării de operațiuni taxabile (contravaloarea serviciilor prestate de nerezidenți a fost facturată către clientului societății – .X.)”. Față de argumentele prezentate mai sus, societatea consideră că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

În concluzie, față de argumentele expuse și în baza documentelor justificative anexate, societatea solicită următoarele:

“1. Anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./ din 30.07.2009 comunicată în data de 11.08.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./ încheiat în data de 30.07.2009, în ceea ce privește impozitul pe venitul nerezidenților persoane juridice, impozitul pe profit și anularea dreptului de deducere privind TVA și pe cale de consecință:

- anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr..X./ din 30.07.2009 constând în impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de .X./ Ron și a majorărilor de întârziere aferente în cuantum de .X./ Ron;

- anularea obligațiilor fiscale suplimentare constând în impozit pe profit .X./ Ron și a majorărilor de întârziere aferente;

- reanalizarea modului de acordare a dreptului de deducere a TVA în cazul cheltuielilor cu cazarea, transportul și masa muncitorilor puși la dispoziție în baza contractelor de detașare încheiate cu prestatori nerezidenți și acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X./ Ron, taxa rezultată din operațiuni care dau dreptul la deducere și anularea majorărilor de întârziere aferente.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.07.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009, organele de

**inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. –
Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:**

Perioada supusă verificării: februarie 2008-martie 2009.

Cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente:

a) În perioada aprilie 2008-septembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți către diverse firme din străinătate, după cum urmează:

- în data de 14.04.2008 a plătit suma de .X./ Euro către SIA .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./10/14.04.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 27.06.2008 a plătit suma de .X./ Euro către .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr.X/25.06.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 18.09.2008 a plătit suma de .X./ Euro către .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr.X/09.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 19.09.2008 a plătit suma de .X./ Euro către .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./17.09.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 19.09.2008 a plătit suma de .X./ Euro către .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./29.09.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 10.07.2008 a plătit suma de .X./ Euro către .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./30.06.2008 și a dispoziției de plată externă.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că între aceste societăți nu au fost identificate documente care să ateste desfășurarea unor relații comerciale, nu există contracte și/sau alte documente din care să rezulte informații cu privire la natura obligațiilor dintre aceste societăți, precum și faptul că sumele de bani au ca beneficiar final .X./.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. a plătit următoarele sume:

- în data de 05.11.2008 suma de .X./ Euro către .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./04.11.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 05.11.2008 suma de .X./ Euro către d-na .X./, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./04.11.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 05.11.2008 suma de .X./ Euro către d-na .X./, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./04.11.2008 și a dispoziției de plată externă.

- în data de 07.11.2008 suma de .X./04 Euro către .X./, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza facturii nr..X./06.11.2008 și a dispoziției de plată externă.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că între aceste societăți nu au fost identificate documente care să ateste desfășurarea unor relații comerciale, precum și faptul că sumele plătite prin aceste societăți și persoane fizice, au avut ca beneficiar final .X./.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada august 2008 - decembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. a plătit prin dispoziții de plată externe către .X./ suma de .X./ Euro echivalentul în lei de .X./ lei.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a plătit în data de 21.03.2008, suma de .X./ Euro către Ambasada Turciei din Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, în baza dispoziției de plată externă, având ca beneficiar final .X./, astfel că a condus la același tratament fiscal, în sensul reluării acestora la analiza veniturilor realizate de .X./.

Întrucât, societatea .X. S.R.L. nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente care să permită încadrarea acestor venituri în categoria „veniturilor din prestări servicii de management sau de consultanță”, organele de inspecție fiscală le-au încadrat în categoria generală, „alte prestări de servicii”, conform art.115 alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X./ lei, iar pentru neplata în termen, au calculat majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

c) Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. .X. S.R.L. a plătit în perioada aprilie 2008-decembrie 2008 suma de X Euro la X Letonia, echivalentul sumei de X lei, în baza facturilor și a dispozițiilor de plată externă, sume ce au fost înregistrate în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, pe facturile înregistrate în cursul anului, fiind precizat „plata anticipată conform contractului”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2008, societatea a modificat natura prestațiilor de servicii în servicii de închiriere fără însă a atribui cu exactitate furnizorul corespondent, astfel:

- prin nota de contabilitate nr..X./31.12.2008, societatea a stornat suma de X./ Euro, echivalentul a .X./ lei, din contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, în baza facturilor storno emise de .X./,

- prin nota de contabilitate nr..X./31.12.2008, societatea a înregistrat suma de .X./ Euro, echivalentul a .X./ lei, în contul 612 „Cheltuieli cu redevențe, locațiile de gestiune și chirii”, pentru care în timpul inspecției fiscale nu a prezentat alte facturi care să justifice înregistrarea acestei sume, ci contractul încheiat între trei părți – adițional la contractul de închiriere echipament din data de 01.05.2008 până în 05.05.2009, prin care S.C. .X. S.R.L. .X., .X./ Letonia și .X./ Letonia consimt la stingerea reciprocă a unor datorii, respectiv creanțe. Potrivit pct.25 din Nota explicativă dată de administratorul societății la controlul efectuat de Garda Financiară .X., consemnat în procesul verbal de constatare nr..X./22.04.2009 suma de 5.X./ Euro, reprezintă o plată în numele .X./.

S.C. .X. S.R.L. a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală pentru firma .X./ din Letonia emis în data de 13.05.2009. Analizând datele din certificatul de rezidență fiscală prezentat, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu este prezentat în forma și în condițiile prevăzute de dispozițiile legale, respectiv art.118 alin.(1) alin.(2) coroborat cu pct.13 alin.(1) și pct.15 alin.(2)-alin.(4) din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobat prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, întrucât acesta nu cuprinde mențiuni referitoare la perioada de impunere, având înscrisă doar data emiterii acestuia, 13.05.2009, astfel că nu sunt întrunite condițiile pentru aplicarea prevederilor convenției de evitarea dublei impuneri.

În consecință, organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, pentru suma de 646.308,17 Euro echivalentul sumei de .X./ lei, plătită în perioada aprilie 2008-martie 2009 aferentă contractului de închiriere de utilaje, potrivit prevederilor Titlul I Cap.III art.7, pct.28 lit.d), Titlul V Cap.I art.113, art.114, art.115 lit.d) și lit k) art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, iar pentru neplata în termen, au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

Prin urmare, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” a rămas înregistrată suma de .X./ Euro, echivalentul sumei de X lei, potrivit facturii nr..X./23.04.2008. În data de 25.04.2008, societatea a plătit prin dispoziția de plată externă, suma de .X./ Euro, echivalentul sumei de .X./ lei în baza contractului pentru servicii de consultanță nr..X./2008.

Deși acest contract este definit ca și contract de consultanță, în lipsa unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente care

să permită încadrarea acestor venituri în categoria „veniturilor din prestări servicii de management sau de consultanță”, organele de inspecție fiscală au încadrat suma de .X./ Euro care a stat la baza acestui contract în categoria generală „alte prestări de servicii”, potrivit art.115 alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Luând în considerare aspectele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că plata efectuată în contul acestei societăți, la nivelul sumei de .X./ Euro, reprezintă venituri realizate de .X./, ca persoană juridică nerezidentă, în relația cu S.C. .X. S.R.L., sub aspectul fiscal fiind sub incidența prevederilor Titlului V din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru impunerea acestor sume, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală, identificându-se elementele obligatorii cerute expres prin dispozițiile legale, respectiv elemente de identificare a nerezidentului, autoritatea care a emis certificatul de rezidență fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și de data emiterii certificatului, perioada de impunere: septembrie 2008-septembrie 2009, pentru perioada septembrie 2008-martie 2009.

Având în vedere faptul că certificatul de rezidență prezentat avea precizat intervalul de impunere pentru care s-a emis perioada septembrie 2008-martie 2009, suma de .X./ Euro achitată în data de 25.04.2008, echivalentul sumei de .X./ lei, anterior perioadei precizate în certificatul de rezidență fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile Titlul V, cap.I, art.115 lit.k) coroborate cu art.116 alin.(1), alin.(2) lit.c) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota de impozit fiind de 16%, fără posibilitatea coroborării cu Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statul de rezidență al .X./.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

d) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2009-martie 2009, S.C. .X. S.R.L. a plătit prin dispoziții de plată externe către .X./ din Letonia suma de .X./ Euro echivalentul în lei de .X./ lei.

La rubrica tranzacții pentru care s-au efectuat plățile, organele de inspecție fiscală au identificat facturile emise de societatea .X./ și nu de .X./, către S.C. .X. S.R.L. având ca obiect rate de închirieri echipament pus la

dispoziție, conform contractului încheiat între părți la data de 01.05.2008, astfel că acestea au tratat fiscal sumele plătite de S.C. .X. S.R.L. la .X./ și nu la .X./.

Având în vedere prevederile Titlului I cap.III art.7 pct.28 lit.d), Titlul V cap.I art.113, art.114, art.115 lit.d) și lit i) art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.81 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobat prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, iar pentru neplata în termen, au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

e) Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 30.04.2008, S.C. .X. S.R.L. a plătit suma de .X./ Euro la .X./ Letonia, echivalentul sumei de .X./ lei, „în baza facturii nr.01.04.2008”, reprezentând plata unui avans conform contractului și a dispoziției de plată externă. Din conținutul contractului pentru servicii de consultanță nr..X./2008 în valoare de .X./ Euro, prezentat în timpul inspecției fiscale organelor de inspecție fiscală, a rezultat că, contractorul va asigura servicii de consultanță, respectiv o serie de informații în planificarea organizatoare/managerială și activitățile de management de proiect pentru clădirile noi.

S.C. .X. S.R.L. a prezentat organelor de inspecție fiscală, certificatul de rezidență fiscală pentru societatea .X./ din Letonia emis în data de 19.05.2009, fără însă a avea precizată perioada obținerii veniturilor, în anul de realizare a acestora, informație obligatorie care trebuie consemnată pentru recunoașterea acestui certificat în condițiile reglementate de prevederile art.118 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.15 alin.(1) – alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobat prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Deși contractul este denumit contract de consultanță, în lipsa unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente care să permită încadrarea acestor venituri în categoria „veniturilor din prestări servicii de management, organele de inspecție fiscală au încadrat suma de .X./ Euro care a stat la baza contractului de consultanță nr..X./2008 în categoria generală „alte prestări de servicii”, potrivit art.115 alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, iar pentru neplata în termen, au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

f) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea .X. S.R.L. a efectuat plăți către X Ungaria, .X./ LTD Bulgaria, .X./Bulgaria .X./ Eood, .X./ din Bulgaria, în baza unor contracte de prestări servicii având același obiect, respectiv punerea la dispoziția S.C. .X. S.R.L. de angajați proprii în vederea realizării de lucrări de construcții pentru obiectivul situat în România, Mun..X., str.X, nr.X, Fabrica X.

Din analiza certificatelor de rezidență fiscală prezentate de societatea .X. SRL pentru X Ungaria, .X./ LTD Bulgaria, .X./Bulgaria .X./ X, .X./ din Bulgaria, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu conține toate datele necesare și obligatorii minime, conform prevederilor legale, astfel că potrivit prevederilor art.113, art.114, art.115 alin.(1) lit.k), art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c), art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Titlul V, cap.I, pct.15 alin.(2)–alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobat prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente astfel:

- pentru plățile în sumă totală de .X./ Euro echivalentul sumei de X lei, către X Ungaria, efectuate în perioada martie 2008–ianuarie 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, iar pentru neplata în termen au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

- pentru plățile în sumă totală de .X./ Euro echivalentul sumei de .X./ lei, către .X./ LTD Bulgaria, efectuate în perioada aprilie 2008–martie 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, și majorări de întârziere aferente în sumă de **.X./ lei**.

- pentru plățile în sumă totală de .X./ Euro echivalentul sumei de .X./ lei, către .X./Bulgaria .X./ Eood, efectuate în perioada iulie 2008–martie 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, și majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

- pentru plățile în sumă totală de .X./ Euro echivalentul sumei de .X./ lei, către .X./ din Bulgaria, efectuate în perioada februarie-martie 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **.X./ lei**, iar pentru neplata în termen, au calculat majorări de întârziere în sumă de **.X./ lei**.

Cu privire la impozitul pe profit:

g) Referitor la costurile cu serviciile de punere la dispoziție de personal, în vederea stabilirii realității tranzacțiilor economice efectuate între S.C. .X. S.R.L. și societățile X Ungaria, .X./ LTD Bulgaria, X Bulgaria .X./ X, X Ungaria, organele de inspecție fiscală au solicitat informații

la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. în conformitate cu prevederile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și a H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.

În urma verificării concordanțelor dintre situația personalului regăsit în evidențele operative ale societății și situația declarată și înregistrată la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- numărul de personal care a stat la baza cuantificării orelor de lucru facturate de aceste societăți este mai mare decât cel declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., potrivit art.6 alin.(1) și alin.(2) din H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României,
- perioadele de lucru diferă de intervalul declarat,
- aceste cheltuieli au fost înregistrate de societate în afara perioadei de lucru declarate la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X.,
- niciuna din societățile străine nu s-a înregistrat cu obligații de plată aferente veniturilor salariale, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că, în condițiile prezentate, calitatea de salariați detașați nu a putut fi recunoscută.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat quantumul cheltuielilor cu salariile personalului străin pentru care societatea deține documente care au elementele asiguratorii deductibilității, și au stabilit următoarele :

- pentru **anul 2008**, o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal în sumă de **.X./ lei**, calculată ca diferență între cheltuiala cu serviciile de punere la dispoziție de personal înregistrată de societate în sumă de .X./ lei, și cheltuiala deductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei,
- pentru **trimestrul I.2009**, o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal în sumă de **.X./ lei**, calculată ca diferență între cheltuiala cu serviciile de punere la dispoziție de personal înregistrată de societate în sumă de .X./ lei, și cheltuiala deductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de .X./ lei.

h) Referitor la costurile cu închirierea utilajelor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă

cheltuieli cu chiria unor utilaje în baza contractelor încheiate cu .X./ Latvia și .X./, pentru care s-au practicat tarife ce depășesc cu mult prețul practicat pe piața din România pentru aceste tranzacții.

În ceea ce privește deplasarea și transportul utilajelor închiriate de la .X./ Latvia Letonia, până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documente care să ateste deplasarea și transportul utilajelor din Letonia în România.

Organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit pontajelor puse la dispoziție de către societate că numărul de ore de funcționare al utilajelor a fost mărit în mod artificial cu scopul creșterii datoriei S.C. .X. S.R.L. către .X./ Latvia. De asemenea, în timpul inspecției fiscale societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun alt document din care să rezulte intensitatea activității, particularitatea acesteia și alte elemente care să justifice cuantificările orelor de lucru în baza cărora s-au emis facturi între cele două societăți.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.5 și art.6 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicat, prin modificările și completările ulterioare, și prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile de închiriere utilaje, luând în considerare condițiile normale pentru aceste operațiuni, cursul de schimb al B.N.R. Euro/leu de la finele fiecărei luni, și ținând cont de documentele justificative din evidența operativă întocmite de către .X./ Latvia și au stabilit ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile reprezentând chirii utilaje facturate de societăți nerezidente, în sumă de .X./ lei pentru anul 2008 și în sumă de .X./ lei pentru trimestrul I.2009.

i) Referitor la costurile cu chiria, cazare, masă și transport personal, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L., în baza contractelor încheiate cu cele patru societăți care au furnizat forța de muncă străină, a acceptat să suporte și să plătească suplimentar față de valoarea manoperei prestate și costurile privind cazarea, masa și transportul respectivilor muncitori, fără ca apoi să recupereze contravaloarea acestor servicii de la societățile respective.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractele individuale de muncă ale muncitorilor români care au beneficiat de servicii de chirie, cazare, masă servită și transport nu erau stipulate „sporuri, indemnizații sau adaosuri” la punctul J „salarizare/salariu”, în baza cărora societatea să acorde alte drepturi salariale și/sau asimilate acestora,

care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea, masa și transportul salariaților.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în apartamentele închiriate de la S.C. X S.R.L. a locuit X și X, iar în cele închiriate de la S.C. X au locuit X. Domnul X a fost administratorul S.C. X S.R.L. în perioada 14.04.2008-11.08.2008, când prin actul adițional nr.X/11.08.2008 înscris la Oficiul Registrului Comerțului cu mențiunea nr.X1/08.09.2008, se numește în calitate de administrator al societății domnul X, fără ca aceste două persoane să înregistreze cu societatea raporturi de muncă, iar domnul X deține calitatea de asociat al S.C. X S.R.L.

În timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat contractele colective de muncă pe anii 2008 și 2009, înregistrate la Direcția de Muncă și Solidaritate Socială și Familie X.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) și lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.43 lit.c) și e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și cu art.236 alin.(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, art.25 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.130/1996 privind Contractul colectiv de muncă, republicată, art.2 din H.G. nr.1860/21.12.2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății deductibilitatea costurilor cu cazarea, masa și transportul salariaților, plătite societăților: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X XS.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X, S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.A., etc., stabilind astfel ca și cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de X lei, pentru anul 2008 și suma de X lei pentru trimestrul I.2009.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

j) Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aferentă facturilor reprezentând:

- servicii de catering, respectiv mesele servite, facturate de S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L.

- cheltuieli cu cazarea și chiria pentru personalul muncitor român și străin pe baza facturilor emise de către următoarele societăți: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X Company S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X Familiei

S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L.

- servicii de transport facturate de S.C. X S.R.L. și de S.C. X X S.R.L., întrucât au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.236 alin.(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, art.25 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.130/1996 privind Contractul colectiv de muncă, republicată, art.2 din H.G. nr.1860/21.12.2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, deoarece a dedus taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care prin contractele de muncă nu sunt prevăzute acordarea de alte avantaje, respectiv „sporuri, indemnizații sau alte adaosuri”, o parte din cheltuieli au fost efectuate în favoarea administratorilor societății care nu au avut raporturi de muncă cu societatea, o altă parte din cheltuieli au fost efectuate în favoarea asociatului societății, iar o altă parte din cheltuieli au fost suportate suplimentar față de valoarea manoperei prestate prevăzută în contractele încheiate cu cele patru societăți care au furnizat forța de muncă străină, fără ca societatea .X. S.R.L. să recupereze aceste cheltuieli de la societățile respective.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă pentru plățile la extern derulate în perioada verificată, contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit, în condițiile în care societatea depune în susținerea contestației traducerea legalizată a certificatelor de rezidență fiscală valabile pentru perioada în care au fost efectuate plățile la extern.

În fapt, în perioada verificată S.C. .X. S.R.L. a efectuat plăți la extern către persoane juridice nerezidente și întrucât pentru plățile efectuate societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale acestora, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente datorat prin aplicarea cotelor de impozitare prevăzute prin legislația internă, astfel:

- pentru plata din data de 21.03.2008, efectuată de societate în baza contractului de consultanță din data de 10.03.2008, în sumă de **.X./ Euro**, echivalentul sumei de **.X./ lei**, către Ambasada Turciei din Letonia, reprezentând o plată în numele și pentru furnizorul **.X./** din Letonia, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de **.X./ lei**,

- pentru plata din data de 25.04.2008, efectuată de societate în sumă de **.X./ Euro**, echivalentul sumei de **.X./ lei**, către **.X./** din Letonia în baza contractului de consultanță nr.**.X./2008**, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de **.X./ lei**,

- pentru plata din data de 30.04.2008, efectuată de societate în sumă de **.X./ Euro**, echivalentul sumei de **.X./ lei**, către **.X./** din Letonia în baza contractului de consultanță nr.**.X./2008**, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de **.X./ lei**,

- pentru plățile efectuate de societate în perioada 29.04.2008-04.12.2008 în sumă de **X Euro**, echivalentul sumei de **X lei**, către **.X./ Eood** din Bulgaria reprezentând contravaloarea punerii la dispoziție de personal, conform contractului de servicii FN/17.04.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de **X lei**,

- pentru plățile efectuate de societate în perioada 07.07.2008-19.03.2009 în sumă de **.X./ Euro**, echivalentul sumei de **.X./ lei**, către **.X./Bulgaria** din Bulgaria reprezentând contravaloarea punerii la dispoziție de personal, conform contractului de servicii FN/25.06.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de **.X./ lei**,

- pentru plățile efectuate de societate în perioada 18.02.2009-19.03.2009 în sumă de **.X./ Euro**, echivalentul sumei de **.X./ lei**, către **.X./** din Bulgaria reprezentând contravaloarea punerii la dispoziție de personal, conform contractului de servicii P5/04.02.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de **.X./ lei**.

În susținerea contestației, S.C. **.X. S.R.L.** precizează că pentru aceste plăți derulate la extern, deține certificate de rezidență fiscală pe care le anexează la dosarul cauzei.

În drept, art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, precizează:

“ART. 118

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri [...]

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Astfel, pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să ateste că este rezident al statului respectiv.

De asemenea, potrivit art.7 alin.(1) din Legea nr.606/06.11.2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Letonia pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital:

„1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă acelui sediu permanent.”

Totodată, potrivit art.7 alin.(1) din Legea nr.5/10.01.1995 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Bulgaria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital:

„1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt

stat contractant, dar numai acea parte dintre ele care este atribuibilă aceluia sediu permanent.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă aceluia sediu permanent.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.07.2009, se reține că în lipsa unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte documente care să permită încadrarea veniturilor din consultanță în categoria „veniturilor din prestări servicii de management”, organele de inspecție fiscală au încadrat plățile la extern în categoria generală a **„altor prestări de servicii”, încadrare necontestată de societate prin contestația formulată.**

În susținerea contestației, S.C. .X. S.R.L. precizează că pentru aceste plăți derulate la extern, deține certificate de rezidență fiscală pe care le anexează la dosarul cauzei. Astfel:

- certificatul de rezidență fiscală autentificat la notar sub nr.X/30.07.2009 care atestă că pe perioada de impunere 2008-2009, firma .X./ este „rezident în Letonia, în conformitate cu prevederile Acordului privind impunerile, acord încheiat între România și Letonia”,

- certificatul de rezidență fiscală autentificat la notar sub nr.X/30.07.2009 care atestă că pe perioada de impunere 2008, firma .X./ este „rezident în Letonia, în conformitate cu prevederile Acordului privind impunerile, acord încheiat între România și Letonia”,

- certificatul de rezidență fiscală autentificat la notar sub nr.X/30.07.2009 care atestă că pe perioada de impunere 2008 și 2009, firma .X./ este „rezident în Letonia, în conformitate cu prevederile Acordului privind impunerile, acord încheiat între România și Letonia”,

- adeverința autentificată la notar sub nr.X/25.08.2009 care atestă că firma .X./ LTD „este persoană juridică bulgară în scopuri fiscale pentru anii 2008 și 2009”,

- adeverința autentificată la notar sub nr.X/04.09.2009 care atestă că firma .X./Bulgaria .X./ „este persoană juridică bulgară în scopuri fiscale pentru anii 2008 și 2009”,

- adeverința autentificată la notar sub nr.X/26.08.2009 care atestă că firma .X./ „este persoană locală bulgară în scopuri fiscale pentru anul 2009”.

Referitor la plățile efectuate la extern în anul 2008, către firmele .X./, .X./ și .X./ din Letonia, societatea a prezentat traducerea legalizată a certificatelor de rezidență fiscală ce atestă că firmele respective sunt companii rezidente în Letonia în anul în care au fost efectuate plățile.

În ceea ce privește plățile efectuate la extern în anii 2008 și 2009, către firmele .X./ LTD X, .X./Bulgaria .X./ și .X./ din Bulgaria, societatea a prezentat traducerea legalizată a adevărințelor de rezidență fiscală ce atestă că firmele respective sunt companii rezidente în Bulgaria în anii în care au fost efectuate plățile.

În condițiile în care pentru plățile la extern mai sus analizate, încadrate de organele de inspecție fiscală în categoria prestărilor de servicii, societatea a probat rezidența fiscală a beneficiarilor de venit la momentul efectuării plăților, aceasta ar fi îndreptățită să beneficieze de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele ai căror rezidenți sunt beneficiari de venit, corespunzător categoriei de venituri plătite la extern.

În consecință, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

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

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală să aplice convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele ai căror rezidenți sunt beneficiari de venit.

2). Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III pct.1) din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X./30.07.2009 și pentru suma de X lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

3). Referitor la impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă pentru plățile la extern derulate în perioada verificată contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit, în condițiile în care societatea nu a dovedit cu documente că sunt îndeplinite cerințele pentru recunoașterea rezidenței persoanelor juridice în perioada derulării plăților la extern.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2008-ianuarie 2009, societatea a efectuat plăți către societatea X din Ungaria, în baza contractului de prestări servicii FN/26.03.2008 ce are ca obiect punerea la dispoziția S.C. .X. S.R.L. de angajați proprii în vederea realizării de lucrări de construcții pentru obiectivul situat în România, Mun..X., str.X, nr.1, Fabrica OSB. Din analiza certificatului de rezidență fiscală prezentat de societatea contestatoare pentru societatea Tred Bau KFT din Ungaria, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu conține toate datele necesare și obligatorii minime, conform art.118 alin.(1) alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.15 alin.(2)–alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobat prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sumă de .X./ lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 12.03.2009, societatea a efectuat o plată în sumă de X Euro, echivalentul a X lei, către societatea .X./ LTD din Bulgaria, în baza contractului de prestări servicii FN/17.04.2008, fără să îndeplinească

cerințele pentru recunoașterea rezidenței pentru anul 2009 pentru firma .X./ din Bulgaria, și potrivit art.118 alin.(1) alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.15 alin.(2)–alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobat prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de **X lei**.

În drept, art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, precizează:

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Astfel, pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să ateste că este rezident al statului respectiv.

Pct.13 alin.(1) și pct.15 alin.(2) și alin.(4) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada verificată, precizează:

“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă

autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.”

“15.[...]

(2) În certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la pct. 13 alin.(1), prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin.(1). [...]

(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct.13 alin.(1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.(1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.(1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat. În certificatul de rezidență fiscală, prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală. Certificatul de rezidență fiscală trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru societatea X din Ungaria, S.C. .X. S.R.L. a anexat un extras de registru din 20.07.2009 emis de Serviciul de înregistrări firme și informații electronice din cadrul Ministerului Justiției din Budapesta, dar din analiza acestuia se reține că **nu este eliberat de autoritatea fiscală a statului ungar**, astfel că acesta

nu se poate substitui certificatului de rezidență fiscală sau documentului prevăzut la pct.13 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada verificată.

În ceea ce privește societatea .X./ LTD din Bulgaria, S.C. .X. S.R.L. a anexat la dosarul cauzei, adeverința autentificată la notar sub nr.X/25.08.2009, din analiza căreia se reține faptul că societatea .X./ LTD este persoană juridică bulgară înregistrată „în scopuri fiscale pentru anul 2008”. Prin urmare, întrucât în această adeverință se face referire doar la anul 2008, nu și la anul 2009, și având în vedere faptul că plata către .X./ LTD din Bulgaria a fost efectuată de S.C. .X. S.R.L. în data de 12.03.2009, se reține faptul că nu sunt îndeplinite cerințele pentru recunoașterea rezidenței societății .X./ LTD din Bulgaria pentru anul 2009.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare aplicabile speței, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

4). Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X./ lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III pct.3) din prezenta decizie s-a respins contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de .X./ lei, reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit pentru plățile externe efectuate de S.C. .X. S.R.L. către X din Ungaria, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 și pentru suma de .X./ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X./ lei.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor.

5). Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se

pronunțe dacă pentru redevențele plătite către .X./ din Letonia, societatea poate beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, în condițiile în care societatea nu a reținut la sursă impozitul pe venit datorat de nerezidenți.

În fapt, în perioada 14.04.2008-19.03.2009, societatea .X. S.R.L. a efectuat plăți către societăți și persoane fizice, având ca beneficiar final .X./ din Letonia, în baza contractului de închiriere de utilaje, în sumă totală de X Euro, echivalentul sumei de X lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au încadrat plățile efectuate de societate la extern la redevențe, **încadrare necontestată de societate prin contestația formulată.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 16% asupra redevențelor plătite în sumă de totală de X Euro, echivalentul sumei de X lei, astfel că au stabilit un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de X lei, fapt din care rezultă că societatea a virat la extern întreaga sumă din contract, fără a reține și vira la bugetul de stat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

În drept, pct.12 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„(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 plătitorul de venit.”

Prin aceste dispoziții, legiuitorul a instituit ca și condiție pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri, reținerea impozitului din suma brută cuvenită beneficiarului nerezident.

În speță, societatea a virat la extern întreaga sumă facturată, și nu s-a conformat acestei cerințe, motiv pentru care este inutilă analiza convenției de evitare a dublei impuneri, condițiile impuse de legiuitor și anume deținerea certificatului de rezidență fiscală conform art.118 alin.(1) alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și reținerea impozitului din suma brută, trebuie îndeplinite cumulativ sub sancțiunea aplicării cotelor de impunere din legea internă.

În același sens s-a pronunțat și Direcția generală de legislație impozite directe din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor prin adresa nr.X/19.06.2007, anexată în copie la dosarul cauzei.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în perioada 14.04.2008-19.03.2009, societatea .X. S.R.L. a efectuat plăți către societăți și persoane fizice, având ca beneficiar final .X./ din Letonia, în sumă totală de X Euro, echivalentul sumei de X lei, iar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.07.2009, organele de inspecție fiscală au încadrat plățile la extern mai sus menționate, în categoria redevențelor, încadrare necontestată de societate prin contestația formulată.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare aplicabile speței, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

6). Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III pct.5) din prezenta decizie s-a respins contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 și pentru suma de **X lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor.

7) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. datorează impozit pe profit aferent cheltuielilor cu chiria utilajelor și a unui mijloc de transport, în condițiile în care societatea a practicat un tarif de închiriere mult mai mare decât tariful practicat pentru utilaje

identice de societățile independente cu același obiect de activitate ca și contestatoarea.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2008-februarie 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile cheltuielile cu chiria unor utilaje și a unui mijloc de transport, în baza contractelor încheiate cu .X./ Latvia și .X./, pentru care s-au practicat tarife ce depășesc cu mult prețul practicat pe piața din România pentru aceste tranzacții. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că numărul de ore de funcționare al utilajelor și a mijlocului de transport a fost mărit în mod artificial cu scopul creșterii datoriei S.C. .X. S.R.L. către .X./ Latvia, iar societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun alt document din care să rezulte intensitatea activității, particularitatea acesteia și alte elemente care să justifice cuantificările orelor de lucru în baza cărora s-au emis facturi între cele două societăți.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.5 și art.6 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicat, prin modificările și completările ulterioare, și prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au recalculat cheltuielile de închiriere utilaje și a mijlocului de transport, luând în considerare condițiile normale pentru aceste operațiuni, cursul de schimb al B.N.R. Euro/leu de la finele fiecărei luni, și ținând cont de documentele justificative din evidența operativă întocmite de către .X./ Latvia, au stabilit ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile reprezentând chiriile utilaje facturate de societăți nerezidente, în sumă de .X./ lei pentru anul 2008 și în sumă de .X./ lei pentru trimestrul I.2009.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2008, prevede:

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

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” pe baza facturilor emise de către societățile nerezidente .X./ Latvia și .X./, cheltuielile cu închirierea următoarelor utilaje aparținând .X./ Latvia:

- două excavatoare JCB model JS200, chiria fiind de 60 Euro/oră/utilaj,
- un buldo-excavator JCB model 3CX, chiria fiind de 60 Euro/oră/utilaj,
- un utilaj Manitou JCB 540, chiria fiind de 80 Euro/oră/utilaj,
- un autobuz Mercedes Benz, chiria fiind de 80 Euro/oră/utilaj.

Organele de inspecție fiscală au constatat că tarifele practicate de aceste societăți pentru utilajele închiriate la S.C. .X. S.R.L. depășește cu mult prețul practicat pe piața din România pentru aceste tranzacții. Astfel, acestea

au analizat tarifele practicate de societățile X România Utilaje de Construcții S.R.L. și X S.A. .X., societăți care au ca obiect de activitate închirierea de utilaje, respectiv autobuze, identice cu cele închiriate de S.C. .X. S.R.L. și au constatat că:

- prețul de închiriere a unui excavator JCB model JS200, fără conducător auto și fără carburant este de X Euro/lună + TVA,
- prețul de închiriere a unui buldoexcavator JCB model 3CX, fără conducător auto și fără carburant este de X Euro/lună + TVA,
- prețul de închiriere a unui utilaj Manitou JCB 535-140 (similar cu JCB 540), fără conducător auto și fără carburant este de X Euro/lună + TVA,
- prețul de închiriere a unui autobuz de 40 locuri, mediu ca vechime, fără conducător auto și fără carburant este de X Euro/lună + TVA.

De asemenea, potrivit pontajelor puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că numărul de ore de funcționare al utilajelor a fost mărit în mod artificial cu scopul creșterii datoriei S.C. .X. S.R.L. către .X./ Latvia. Astfel, spre exemplificare:

- în luna mai 2008, două excavatoare JKB200 – seria X și JKB200 – seria 1X au avut în repetate rânduri pontate 20 de ore de funcționare/zi, iar autobuzul Mercedes a avut 12 ore de funcționare aproape pe zi.

- în luna iunie 2008 media orelor de funcționare/zi pentru excavatoare a fost de 19,06 ore, iar autobuzul Mercedes a avut în medie 13,44 ore de funcționare/zi, în condițiile în care acest mijloc de transport a fost închiriat de S.C. .X. S.R.L. pentru transportul muncitorilor de pe șantier.

Se reține că societatea a anexat la dosarul cauzei la anexa nr.7, documente pe care le-a numit „time sheet echipamente”, ce constau în tabele în care se menționează pe perioada mai 2008-martie 2009, numărul de ore/zi de funcționare a utilajelor și a mijlocului de transport, menționate mai sus, însă acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, potrivit pct.1 și pct.2 lit.A din anexa 1 „Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile” a Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare până la data de 31.12.2008 și a Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.351.X./2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare începând cu data de 01.01.2009.

Astfel, din analiza documentelor numite de societate „time sheet echipamente”, se reține că acestea nu conțin denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul, numărul documentului și data întocmirii acestuia, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu

atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare aplicabile speței, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile reprezentând chirii utilaje facturate de societăți nerezidente, în sumă de **.X./ lei** pentru anul 2008 și în sumă de **.X./ lei** pentru trimestrul I.2009, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de S.C. **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr..**X./30.07.2009**, pentru suma de **X lei**, reprezentând impozitul pe profit.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia „*inspectorii fiscali au invocat prevederile art.11 Cod fiscal și au recalculat costurile de închiriere a utilajelor de construcții montaj în baza unor informații sumare și nefundamentate din punct de vedere al compatibilității cu proiectul analizat. S-a invocat faptul că aceasta este opinia Gărzii Financiare pe care inspectorii ANAF au găsit de cuviință să o preia ca atare*” și nu au ținut cont „*de circumstanțele tehnice și topografice concrete ale proiectului dat precum și de caracteristicile tehnice ale echipamentelor utilizate*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile pornind de la tarifele practicate de societățile independente cu același obiect de activitate și pentru utilaje identice.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „*dacă se considera părțile din contractele de închiriere utilaje de construcții montaj sau transport de personal drept părți afiliate, pentru fundamentarea poziției companiei ar fi trebuit solicitat dosarul prețurilor de transfer*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au constatat prin raportul de inspecție fiscală că există relații de afiliere și nu au reîncadrat tranzacțiile în baza art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

8) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. **.X. S.R.L. datorează impozit pe profit aferent cheltuielilor cu personalul străin detașat pentru efectuarea de prestări de servicii în România, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.**

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile de prestări servicii respectiv punerea la dispoziție de personal de către societățile nerezidente care au furnizat forța de muncă străină, fără să prezinte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul II- Impozit pe profit pct.48 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2008-martie 2009 există neconcordanțe între situația personalului regăsit în pontajele prezentate de societatea .X. S.R.L., precum și a perioadei de lucru față de situațiile declarate și înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., potrivit art.6 alin.(1) și alin.(2) din H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României, în sensul că numărul de personal care a stat la baza cuantificării orelor de lucru facturate de către societățile nerezidente care au furnizat forța de muncă străină este mai mare decât cel declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, iar intervalul de lucru diferă față de intervalul declarat, precum și faptul că societatea a înregistrat aceste cheltuieli în mod nejustificat în afara perioadei de lucru declarate la Inspectoratul Teritorial de Muncă.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în sumă de X lei.

În drept, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, prevede:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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

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

Pentru explicitarea acestor prevederi, la pct.48 Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, s-a stipulat:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de terți la calculul profitului impozabil este condiționată de prestarea efectivă a acestora atestată printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării acestuia și prin documente emise în executarea serviciilor care să justifice prestarea acestora, contribuabilul trebuind să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.07.2009, se reține că în timpul inspecției fiscale, pentru justificarea necesității serviciilor de punere la dispoziție de personal, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul II- Impozit pe profit, pct.48 din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. .X. S.R.L. contractele încheiate cu societățile care au furnizat forța de muncă străină, și în funcție de prevederile menționate în aceste contracte, următoarele documente:

- procese verbale pentru orele de lucru care au stat la baza facturilor acceptate la plată,

- lista cu numele angajaților, calificările, specializările,
- procesele verbale prin care angajații au fost instruiți cu privire la circumstanțele lucrării pe care trebuie să o desfășoare pentru S.C. .X. S.R.L.,
- regulamentele de procedură semnate de către angajați,
- rapoartele zilnice aprobate de către subantreprenor, care să conțină numărul personalului implicat împreună cu dirigințele de șantier, sumele care au fost facturate,
- asigurarea de construcții-instalații,
- documente privind responsabilitatea implementării,
- rapoarte de predare-primire.

Se reține, că societatea a pus la dispoziția atât a organelor de inspecție fiscală, cât și a celor de soluționare a contestației „pontaje” și situațiile declarate și înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., potrivit art.6 alin.(1) și alin.(2) din H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României, fără să prezinte și alte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv documente din care să rezulte că serviciile de punere la dispoziție de personal străin au fost efectiv realizate de numărul de personal înregistrat în evidența operativă a societății.

Se reține că societatea a anexat la dosarul cauzei la anexa nr.6, documente pe care le-a numit „pontaje zilnice”, ce constau în tabele în care se menționează luna, numele și prenumele personalului muncitor, numărul de ore lucrate/zi pentru fiecare persoană, iar în unele situații se menționează și valoarea în euro pentru orele lucrate pentru fiecare persoană, însă acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât au un caracter general și nu conțin denumirea documentului, numărul documentului și data întocmirii acestuia, anul pentru care acesta a fost întocmit, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada martie 2008-martie 2009 există neconcordanțe între situația personalului regăsit în pontajele prezentate de societatea .X. S.R.L., precum și a perioadei de lucru față de situațiile declarate și înregistrate la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., în sensul că numărul de personal care a stat la baza cuantificării orelor de lucru facturate de către societățile nerezidente care au furnizat forța de muncă străină este mai mare decât cel declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă, iar intervalul de lucru diferă față de intervalul declarat, precum și faptul că societatea a înregistrat aceste

cheltuieli în mod nejustificat în afara perioadei de lucru declarate la Inspectoratul Teritorial de Muncă, nerespectând prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României, care precizează:

„(1) Întreprinderile prevăzute la art. 1 din Lege au obligația de a transmite o comunicare privind detașarea salariaților potrivit anexei nr. 1, în limba română, inspectoratului teritorial de muncă în a cărui rază urmează să se desfășoare activitatea, cu minimum 5 zile anterior începerii activității salariaților detașați pe teritoriul României, dar nu mai târziu de prima zi de activitate.

(2) Întreprinderile prevăzute la art.1 din Lege vor transmite inspectoratului teritorial de muncă orice modificare a elementelor prevăzute în anexa nr. 1, în termen de 5 zile de la data producerii acesteia.”

Astfel:

- pentru personalul pus la dispoziție de societatea X din Ungaria, S.C. .X. S.R.L. avea menționat în pontaje un număr de 60 persoane pentru perioada 26.03.2008-05.11.2008, iar numărul de personal declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. era de 53, pentru perioada 01.10.2008-01.04.2009,

- pentru personalul pus la dispoziție de societatea .X./, S.C. .X. S.R.L. avea menționat în pontaje un număr de 6-79 persoane pentru perioada 24.04.2008-13.03.2009, iar la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. nu a fost declarat niciunul,

- pentru personalul pus la dispoziție de societatea .X./Bulgaria, S.C. .X. S.R.L. avea menționat în pontaje un număr de 9-133 persoane pentru perioada 25.06.2008-31.01.2009, iar numărul de personal declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. era de 40, pentru perioada 08.10.2008-08.04.2009,

- pentru personalul pus la dispoziție de societatea X, S.C. .X. S.R.L. avea menționat în pontaje un număr de 14-51 persoane pentru perioada 14.10.2008-31.03.2009, iar numărul de personal declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. era de 27, pentru perioada 20.10.2008-31.07.2009.

Mai mult, din analiza comunicărilor către Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., se reține că acestea au fost făcute de către S.C. .X. S.R.L., pentru îndeplinirea acestor proceduri societatea acționând ca și reprezentant al societăților străine, motiv pentru care personalul efectiv care a contribuit la realizarea serviciilor prestate și recunoscut de către beneficiarul acestora, S.C. .X. S.R.L., trebuia să fie același cu cel declarat la Inspectoratul Teritorial de Muncă.

Totodată, se reține că potrivit art.6 alin.(2) din H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României, S.C. .X. S.R.L. avea posibilitatea să corecteze neconcordanțele datelor comunicate Inspectoratul Teritorial de Muncă. Mai mult, se reține că pentru societatea X din Ungaria declararea la Inspectoratul Teritorial de Muncă s-a realizat cu întârziere, în timpul inspecției fiscale, respectiv în data de 28.05.2009.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au recalculat cuantumul cheltuielilor cu personalul străin pentru care societatea nu deține documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nesustținută cu documente, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit pe profit.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *“principalul motiv pentru care costurile cu serviciile de punere la dispoziție de personal au fost tratate drept nedeductibile fiscal a fost faptul că nu toate contractele de muncă ale personalului nerezident au fost declarate la Inspectoratul Teritorial de Muncă”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că în vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor economice efectuate între S.C. .X. S.R.L. și următoarele societăți comerciale: X Ungaria, X KFT Ungaria, .X./LTD Bulgaria și .X./Bulgaria .X./ Eood, reprezentând prestări de servicii în domeniul construcțiilor, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală pe lângă faptul că au efectuat o serie de demersuri și adrese către Inspectoratul Teritorial de Muncă .X., în conformitate cu prevederile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și a H.G. nr.104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României, au solicitat societății .X. S.R.L. și documente justificative pentru serviciile prestate de societățile mai sus menționate, respectiv fișele de activitate privind orele de lucru întocmite zilnic cu personalul, tariful unitar, suma totală pe fiecare lună, precum și justificarea altor cheltuieli cuprinse în facturile întocmite și stipulate cu aceste societăți.

9) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L.

datorează impozit pe profit aferente cheltuielilor cu cazarea și transportul muncitorilor români și a personalului străin detașat, în condițiile în care aceștia fie nu au calitatea de salariați ai societății, fie aceste cheltuieli nu au fost prevăzute în contractele de muncă.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2008 și în trimestrul I.2009, în baza contractelor încheiate cu societățile care au furnizat forța de muncă străină, respectiv cu societățile X Ungaria, X KFT Ungaria, .X./ LTD Bulgaria, .X./ din Bulgaria și .X./Bulgaria .X./ X, S.C. .X. S.R.L. a acceptat să suporte și să plătească suplimentar față de valoarea manoperei prestate și costurile privind cazarea și transportul respectivilor muncitori, fără ca apoi să recupereze contravaloarea acestor servicii de la societățile respective.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractele individuale de muncă ale muncitorilor români care au beneficiat de servicii de cazare și transport nu erau stipulate „sporuri, indemnizații sau adaosuri” la punctul J „salarizare/salariu”, în baza cărora societatea să acorde alte drepturi salariale și/sau asimilate acestora, care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea și transportul acestora.

În drept, art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, prevede:

„ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:
[...]

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Pct.27 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

„27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul [art. 21 alin. \(2\) lit.e\)](#) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme, respectiv pentru acele persoane fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, pentru care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.07.2009, se reține că în baza contractelor încheiate cu societățile X Ungaria, .X./ LTD Bulgaria, .X./X./ X și X KFT Ungaria, care au furnizat forța de muncă străină, societatea .X. S.R.L. a acceptat să suporte și să plătească suplimentar față de valoarea manoperei prestate și costurile privind cazarea și transportul respectivilor muncitori.

De asemenea, se reține că S.C. .X. S.R.L. a achitat și a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise de societățile mai sus menționate reprezentând servicii de punere la dispoziție de personal și nu drepturile salariale ale personalului nerezident, aparținând firmelor nerezidente, astfel că aceste drepturi salariale nu au fost impozitate în România, ca stat de sursă pentru veniturile realizate din activitatea desfășurată în cadrul societății comerciale române, motiv pentru care persoanele fizice străine nu pot fi asimilate salariaților, iar societatea .X. S.R.L. nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu cazarea și transportul acestui personal detașat la calculul profitului impozabil.

Totodată, se reține că prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. se referă doar la cheltuieli cu cazarea și transportul personalului detașat de la firmele nerezidente, fără să aducă nici o motivație cu privire la cheltuielile nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală în legătură cu serviciile de cazare și transport efectuate pentru muncitorii români care nu aveau stipulate „sporuri, indemnizații sau adaosuri” la punctul J „salarizare/salariu” din contractele individuale de muncă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva

Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozit pe profit.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.27 lit.b) din Normele de aplicare a Codului fiscal și art.6 din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit acestor prevederi sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, cheltuielile efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme. Persoanele fizice asimilate salariaților cuprind persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, **în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.** Or, în cauză, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, societatea nu face dovada că suportă drepturile salariale cuvenite acestora și care să fie impozitate în România.

10) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care prin contestația formulată societatea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei stabilit ca fiind de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./30.07.2009.

În drept, potrivit prevederilor art. 206 lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la forma și conținutul contestației:

***“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]
c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază;”***

iar la pct.12.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr..X./2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu pct.2.4 din OPANAF nr..X./2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

11). Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X./ lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că:

- la cap.III pct.7) și pct.9) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma totală de X lei, reprezentând impozitul pe profit,

- la cap.III pct.8) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozitul pe profit,

- iar la cap.III pct.10) din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozitul pe profit, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere

nr..X./30.07.2009 și pentru suma de .X./ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor.

12) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri și servicii achiziționate, în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv au fost destinate pentru cazarea, masa, transportul și chiria muncitorilor români și a personalului străin detașat, cheltuieli care fie nu au fost prevăzute în contractele de muncă, fie au fost suportate suplimentar față de valoarea manoperei prestate prevăzută în contracte.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturile de servicii catering, transport, cazare și chirie pentru personalul muncitor român și străin, în condițiile în care prin contractele individuale de muncă nu sunt prevăzute acordarea de alte avantaje, o parte din cheltuieli au fost efectuate în favoarea administratorilor societății care nu au avut raporturi de muncă cu societatea sau în favoarea asociatului societății, iar o altă parte din cheltuieli au fost suportate suplimentar față de valoarea manoperei prestate prevăzută în contractele încheiate cu societățile nerezidente care au furnizat forța de muncă străină, fără ca societatea .X. S.R.L. să recupereze aceste cheltuieli de la societățile respective, astfel că au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./,11 lei, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.236 alin.(4) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, art.25 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.130/1996 privind Contractul colectiv de muncă, republicată, art.2 din H.G. nr.1860/21.12.2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, prevede:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea, art.236 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, în vigoare în perioada supusă verificării, prevede:

„(1) Contractul colectiv de muncă este convenția încheiată în formă scrisă între angajator sau organizația patronală, de o parte, și salariați, reprezentați prin sindicate ori în alt mod prevăzut de lege, de cealaltă parte, prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă.”

coroborat cu art.25 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.130/1996 privind Contractul colectiv de muncă, republicată, care precizează:

„(1) Contractul colectiv de muncă se încheie în formă scrisă, se semnează de către părți, se depune și se înregistrează la direcția generală de muncă și protecție socială județeană sau a municipiului București, după caz.[...]

(3) Contractele colective de muncă se aplică de la data înregistrării. Părțile pot conveni ca data aplicării clauzelor negociate să fie ulterioară zilei de înregistrare a contractului.”

și cu art.2 din H.G. nr.1860/21.12.2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, care stipulează:

„Pentru salariații din cadrul companiilor naționale, societăților comerciale și regiilor autonome la care drepturile salariale se acordă prin negociere, drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul

localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru salariații din cadrul companiilor naționale, societăților comerciale și regiilor autonome la care drepturile salariale se acordă prin negociere, drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.07.2009, se reține că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, aferentă facturilor reprezentând:

- servicii de catering, respectiv mesele servite, facturate de S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L.
- cheltuieli cu cazarea și chirie pentru personalul muncitor român și străin pe baza facturilor emise de către următoarele societăți XXXXX.
X S.R.L.

De asemenea, se reține că, în baza contractelor încheiate cu societățile X Ungaria, .X./ LTD Bulgaria, .X./X./ X Bulgaria și X KFT Ungaria, care au furnizat forța de muncă străină, societatea .X. S.R.L. a acceptat să suporte și să plătească suplimentar față de valoarea manoperei prestate și costurile privind cazarea, masa și transportul personalului străin detașat.

Totodată, se reține că S.C. .X. S.R.L. a achitat și a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea facturilor emise de societățile mai sus menționate, reprezentând servicii de punere la dispoziție de personal și nu drepturile salariale ale personalului nerezident aparținând firmelor nerezidente, astfel că aceste drepturi salariale nu au fost impozitate în România, ca stat de sursă pentru veniturile realizate din activitatea desfășurată în cadrul societății comerciale române, motiv pentru care persoanele fizice străine nu pot fi asimilate salariaților.

Astfel, se reține că societatea .X. S.R.L. nu are dreptul la deducerea a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cazare, masă și transport pentru personalul muncitor străin, întrucât aceste cheltuieli sunt destinate realizării serviciilor de către societățile nerezidente și nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile de către S.C. .X. S.R.L.

De asemenea, din analiza contractelor individuale de muncă cu muncitorii români anexate la dosarul cauzei, respectiv cu X, X, X, X și X, se reține că acestea nu au înscrise la punctul J „Salarizare/Salariul”, „sporuri,

indemnizații sau adaosuri”, în baza cărora societatea să acorde alte drepturi salariale și/sau asimilate acestora, care să justifice deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor cu cazarea, masa și transportul salariaților.

Totodată, se reține că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici organelor de soluționare a contestației contractele colective de muncă pe anii 2008 și 2009, înregistrate la Direcția de Muncă și Solidaritate Socială și Familie .X., pentru a face dovada că serviciile de catering, transport, cazare și chirie pentru personalul muncitor român sunt prevăzute în acestea.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de servicii catering, transport, cazare și chirie pentru personalul muncitor român și străin, motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X./ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la argumentul societății că aceste achiziții sunt în scopul realizării de operațiuni impozabile, întrucât „efectuarea cheltuielilor cu transportul și cazarea a fost realizată în strictă conformitate cu prevederile contractuale existente între .X. și prestatorii săi nerezidenți, iar facturile primite de la furnizori îndeplinesc condițiile menționate de art.155 alin.(5) Cod fiscal”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât simpla deținere a unor contracte și a facturilor emise în baza acestora nu sunt suficiente pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, deoarece dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

13). Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III pct.12) din prezenta decizie s-a respins contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de .X./ lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se respingă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere

nr..X./30.07.2009 și pentru suma de .X./ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.

Pentru considerentele arătate în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma totală de X, reprezentând:

- impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. din .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând:

- impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de 1.790.904 lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de X lei,
- impozit pe profit în sumă de X lei,
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X./ lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. din .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozitului pe profit.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**