



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



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

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

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

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

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

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

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control

ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- consideră că nu au fost respectate dispozițiile art. 105 din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, deoarece pentru perioada .....2006 – .....2010 societatea a mai fost supusă inspecției fiscale în cursul anului 2007, care a vizat aceleași impozite, respectiv impozitul pe profit și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, iar organele de control nu au prezentat o decizie a conducătorului inspecției fiscale prin care să se dispună reverificarea perioadei și de asemenea nu au fost respectate dispozițiile art. 98 coroborate cu cele ale art. 101 din Codul de procedură fiscală privind perioada verificată și întocmirea avizului de inspecție fiscală.

**A. În ceea ce privește impozitul pe profit**

- susține că nu datorează impozitul pe profit stabilit, deoarece la stabilirea acestuia organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile unele categorii de cheltuieli care sunt deductibile fiscal, astfel:

1. cheltuielile înregistrate în baza contractelor nr. Z, nr. Z și nr. Z încheiate cu SC "MI" SRL, respectiv SC "MP" SRL în sumă totală de Z lei (Z lei în 2006, Z lei în 2007 și Z lei în 2008) pentru care dovada prestării este evidența contabilă și raportările depuse;

2. cheltuielile efectuate conform facturii externe nr. Z în valoare de Z lei considerate nedeductibile de organele de control, reprezentând servicii de promovare în Cipru de către D LTD, arătând că a vândut un teren de Z mp în Z societății SC I SRL având acționar cipriot, contractul de prestări servicii nr. 4 încheiat cu societatea din Cipru fiind semnat ulterior, la data de Z;

3. cheltuielile în sumă de Z lei înregistrate în baza facturii nr. Z și a contractului de prestări servicii nr. Z încheiat cu SC "MP" SRL, arătând că serviciile nu pot fi atribuite direct terenurilor pentru că nu au fost individualizate pe cele Z achiziții, ci valoarea lor a fost stabilită ca sumă fixă;

4. pierderea fiscală în sumă de Z lei preluată în anul 2007 din anii anteriori (2005 și 2006), considerând în anul 2005 a înregistrat în contabilitate mai multe cheltuieli nedeductibile, care au generat pierderea contabilă, cu toate că pentru anul 2005 verificările sunt prescrise;

5. cheltuielile în sumă totală de Z lei privind impozitele și taxele aferente terenurilor din patrimoniul societății (Z lei în anul 2007, Z lei în anul 2008 și Z lei în anul 2010), considerate ca fiind nedeductibile pe motiv că nu are înregistrate venituri taxabile aferente acestor terenuri;

6. cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de Z lei din anul 2007, din care diferența de curs valutar în sumă de Z lei aferentă plății furnizorului D LTD este considerată nedeductibilă deoarece nici

serviciile realizate de acest furnizor nu au fost la rândul lor deductibile și suma de Z lei din reevaluarea soldurilor împrumuturilor primite pentru cumpărări de terenuri.

#### **B. Referitor la veniturile obținute din România de nerezidenți**

- precizează că pentru a maximiza posibilitățile de vânzare a terenurilor și imobilelor deținute a ales promovarea ofertelor pe piața imobiliară din Cipru, concretizată prin vânzarea terenului situat în Brașov către SC "I" SRL înființată de firma cipriotă A din N, iar societatea care a promovat imobilele pe piața din Cipru în vederea vânzării este D LTD cu care SC "X" SRL a încheiat contractul nr. Z având ca obiect "servicii de promovare și consultanță pentru piața imobiliară efectuate în Cipru, în vederea cumpărării și/ sau vânzării de terenuri și imobile aflate pe teritoriul României";

- menționează că prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate organele de control au apreciat că SC "X" SRL trebuia să rețină 5% din suma de Z lei (Z euro) plătită conform facturii externe nr. Z către D LTD și astfel nu a respectat prevederile cap. 3 din contract;

- arată că serviciilor realizate de către nerezident constând în promovarea proprietăților imobiliare din România pe piața din Cipru în vederea vânzării, nu le sunt aplicabile prevederile Titlului VII "Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România" din Codul fiscal, potrivit Convenției de evitare a dublei impuneri semnată cu Cipru în Z – art. 23 care precizează că "Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant care nu au fost menționate expres în articolele precedente ale prezentei convenții se impun numai în acel stat".

În concluzie, solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z ca nelegale și netemeinice și exonerarea societății de la plata sumei totale de Z lei, reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, majorări și penalități de întârziere aferente.

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

#### **1. Impozitul pe profit**

În perioada verificată (.....2006 – 2010), SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli efectuate în baza unor contracte încheiate cu firme române și cipriote, fără a fi însoțite de documente justificative, după cum urmează:

- suma de Z lei în baza contractelor încheiate cu SC "MI" SRL și SC "MP" SRL având ca obiect administrarea societății și a SC SRL, servicii de evidență contabilă, reprezentare, plata taxelor, ținerea corespondenței, amenajare birou, etc., facturile emise nefiind însoțite de documente care să justifice prestarea serviciilor și pentru că nu a înregistrat venituri de la societatea menționată;

- suma de Z lei plătită în baza facturii externe nr. Z pentru servicii de promovare și consultanță pe piața imobiliară din Cipru, pentru care a prezentat contractul nr. Z încheiat cu societatea cipriotă D LTD, având termenul de execuție de 15 zile (data de Z), constatând că nici în termen și nici ulterior societatea nu a înregistrat venituri din vânzări imobiliare către clienți din Cipru;

- suma de Z lei înregistrată potrivit facturii nr. Z și a contractului de prestări servicii nr. Z încheiat cu SC "MP" SRL în calitate de prestator, obiectul contractului constând în acordarea de servicii de consultanță și intermediere pentru achiziționarea unor terenuri și clădiri "la cele mai bune prețuri", în termen de 30 de zile, fără justificarea serviciilor prestate și a componenței acestei sume;

- suma de Z lei reprezentând pierdere preluată în anul 2007 din anii anteriori 2005 și 2006, în condițiile în care societatea nu declară pierdere prin declarația anuală privind impozitul pe profit pe 2006 și nici din Registrul de evidență fiscală nu reiese proveniența pierderii;

- suma de Z lei reprezentând impozitele și taxele aferente terenurilor din patrimoniu pentru care societatea nu înregistrează venituri, achitate în anii 2007, 2008 și 2010;

- suma de Z lei reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar din anul 2007, respectiv diferențe nefavorabile de curs valutar în sumă de Z lei ca urmare a plăților făcute către D LTD din Cipru care nu justifică serviciile prestate și diferențe nefavorabile în sumă de Z lei înregistrate cu ocazia reevaluării soldurilor împrumuturilor primite de la H și S pentru achiziționarea unor terenuri care nu au generat venituri.

În baza celor constatate organele de control au recalculat baza impozabilă și impozitul pe profit pe perioada 2006 – 2010, stabilind în sarcina societății pe anul 2007 o diferență de impozit pe profit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenul de scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de Z lei, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități în sumă de Z lei pe perioada .....2007 – .....2011.

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

În anul 2007 societatea a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în Contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” factura externă nr. Z în valoare de Z lei (Z euro) reprezentând servicii de

promovare și consultanță pentru piața imobiliară din Cipru, conform contractului nr. Z încheiat cu societatea Z LTD din Cipru, iar la data de Z conform ordinului de plată nr. Z a plătit societății cipriote suma de Z lei fără a reține și vira la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de Z lei, calculat prin aplicarea cotei de 5% asupra sumei virate către societatea cipriotă.

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2007 – .....2011 precum și penalități de întârziere în sumă de Z lei.

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

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Republicii nr. 16, jud. Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. J și are codul de înregistrare fiscală RO Z.

**1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe profit pe anul 2007 în sumă de Z lei stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. Z, în condițiile în care a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu prestări servicii de reprezentare, administrare, consultanță, intermediere și promovare înregistrate în baza unor contracte încheiate cu societăți române și străine pentru care contestatoarea nu a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea și necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri, cheltuieli cu impozite și taxe și cheltuieli cu diferențe nefavorabile de curs valutar aferente unor terenuri din patrimoniu care nu au generat venituri și pierderea nedeductibilă din anii 2005 - 2006.**

În fapt, în perioada .....2006 – .....2010 SC "X" SRL din Z a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli efectuate în baza unor contracte încheiate cu societăți române și cipriote, pentru care facturile emise nu au fost însoțite de documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea acestora, astfel:

- suma de Z lei în baza contractelor nr. Z și nr. Z încheiate cu SC "MI" SRL și a contractului nr. Z încheiat cu SC "MP" SRL având ca obiect reprezentarea, administrarea societății și a SC SH SRL, servicii de evidență contabilă, plata taxelor, ținerea corespondenței, etc., cu scopul de a achiziționa terenuri și imobile în România;

- suma de Z lei conform facturii externe nr. Z reprezentând servicii de promovare și consultanță pentru piața imobiliară din Cipru în baza contractului nr. Z încheiat cu firma cipriotă D LTD;

- suma de Z lei în baza facturii nr. Z, conform contractului de prestări servicii nr. Z încheiat între SC "X" SRL în calitate de beneficiar și SC "MP" SRL în calitate de prestator, obiectul contractului constând în acordarea de servicii de consultanță și intermediere pentru achiziționarea unor terenuri și clădiri "la cele mai bune prețuri".

De asemenea, societatea a mai dedus la calculul profitului impozabil în anul 2007 suma de Z lei reprezentând pierderea nedeductibilă din anii anteriori 2005 și 2006, în condițiile în care prin Declarația 101 privind impozitul pe profit depusă pe anul 2006 nu a declarat pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți, cheltuieli în sumă de Z lei reprezentând impozite și taxe aferente unor terenuri din patrimoniul societății pe anii 2007, 2008 și 2010 care nu au generat venituri impozabile, precum și suma de Z lei reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar din anul 2007, respectiv diferențe nefavorabile de curs valutar în sumă de Z lei ca urmare a achitării sumelor către D LTD și diferențe nefavorabile în sumă de Z lei cu ocazia reevaluării soldurilor creditoare a datoriilor în valută privind împrumuturile acordate în 2005 de către Heerik Hupverlening și Stichting Hupverlening pentru achiziții de terenuri care nu au produs venituri.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin.(1), art. 21 alin.(1) și alin.(4) lit. f) și m), art. 26 alin.(1), art. 34 alin.(1) și art. 35 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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

[...]

Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;

[...]

Art. 26. – (1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

[...]

Art. 34. Plata impozitului. (1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel.

Art. 35. – (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”,

coroborate cu cele ale pct. 12, 14, 22, 44, 48, 73 și 74 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

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

[...]

14. La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit prezentelor norme metodologice, după caz, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii.

[...]

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

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

[...]

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, **precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute**, respectiv valoarea totală a contractului, iar **defalcarea cheltuielilor** de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.

[...]

73. Recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

**74. Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, la calculul profitului impozabil fiind deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență, sau alte prestări de servicii care să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea concretă a serviciilor prestate și tarifele percepute pentru fiecare dintre servicii, defalcarea cheltuielilor pe durata contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, efectiv prestate și justificate prin situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare și pentru care este dovedită și necesitatea prin specificul activităților desfășurate.

În situația de față, SC “X” SRL avea obligația să prezinte documente din care să rezulte concret serviciile ce au fost prestate de către SC “MI” SRL și SC “MP” SRL în sumă de Z lei și în sumă de Z lei, respectiv de către firma din Cipru D LTD în sumă de Z lei (situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de piață, etc.), obligație neîndeplinită privind serviciile în cauză și defalcarea sumelor pe natura serviciilor, pe perioade și tarife, nefiind suficientă prezentarea doar a facturilor înregistrate pe cheltuieli pentru justificarea necesității și prestării serviciilor în scopul realizării unor venituri impozabile.



Potrivit actelor administrativ fiscale atacate organele de inspecție fiscală au reținut că, pentru cheltuielile în sumă de Z lei reprezentând servicii achiziționate de la SC "MP" SRL în baza contractului nr. Z având ca obiect acordarea de consultanță și intermediere pentru achiziționarea unor terenuri și clădiri "la cele mai bune prețuri", societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că serviciile în cauză au legătură cu achizițiile de terenuri, valoarea celor Z terenuri cumpărate în perioada derulării contractului fiind numai de Z lei, în sensul acesta aplicând dispozițiile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată că:

"Art. 11. - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal.

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a 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. "

Iar, cheltuielile în sumă de Z lei achitate către D LTD nu sunt deductibile fiscal nefiind justificate cu documente, deoarece contractul nr. Z a fost încheiat în data de Z având înscris termenul de execuție de 15 zile de la data semnării, astfel că nici în acest termen și nici în perioada următoare contestatoarea nu a obținut venituri din vânzarea unor bunuri imobile din România către clienți din Cipru, în timp ce tranzacția de vânzare a unui teren din Z invocată în contestație a avut loc la data de Z potrivit facturii nr. Z și a fost înregistrată în contabilitate în luna ianuarie 2007, deci anterior încheierii contractului.

În ceea ce privește invocările din contestație că dovada prestării serviciilor de către SC "MP" SRL și SC "MI" SRL sunt evidența contabilă și raportările la zi, acestea nu se susțin deoarece organele de inspecție fiscală au arătat că pentru deducerea sumelor acesta este doar unul dintre serviciile intruduse contract, iar documentele primare, declarațiile, etc. nu sunt semnate și ștampilate de nici una dintre cele 2 societăți, în contractele Z și Z a fost înscrisă din eroare SC S SRL în loc de SC "X" SRL, corectura nu poate fi luată în considerare fiindcă a fost făcută manual, nefiind confirmată prin semnăturile și ștampila părților și nu există încheiate acte adiționale la contracte care să modifice conținutul acestora.

Totodată, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și cheltuielile în sumă de Z lei reprezentând impozite și taxe pentru terenuri din patrimoniul societății pe anii 2007, 2008 și 2010 ce nu au generat venituri, precum și cheltuieli cu diferențele de curs valutar din anul 2007 în sumă de Z lei, adică suma de Z lei aferentă plăților făcute către D LTD din Cipru și suma de Z lei diferențe înregistrate din reevaluarea soldurilor

împrumuturilor primite în valută pentru cumpărări de terenuri fără corespondent în venituri.

De asemenea, pierderea în sumă de Z lei pe anii 2005 și 2006 nu poate fi reportată și recuperată din profitul impozabil al anului 2007 deoarece potrivit prevederilor art. 26(1) din Codul fiscal se poate recupera doar pierderea fiscală stabilită prin declarația de impozit pe profit a anului precedent, societatea nedeclarând pierdere prin Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2006 și din Registrul de evidență fiscală nu reiese modul de constituire și proveniența pierderii.

Ținând seama de considerentele prezentate, dar și de celelalte constatări cuprise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr. Z și necontestate de societate (cheltuielile de protocol deduse peste limita legală, taxe și onorarii notariale, comision potrivit facturii nr. Z, investiții în curs în baza facturii nr. Z, înregistrare eronată a impozitului pe profit pe perioada .....2007, cumpărări de bunuri de uz personal, cheltuieli privind utilitățile pentru imobilul din B, materiale de construcții și avize aferente construcției magazinelor autorizate din B, etc.), se mențin măsurile luate organele de inspecție fiscală privind recalcularea profitului impozabil sau a pierderii fiscale anuale prin excluderea acestor cheltuieli din categoria celor deductibile, stabilind în sarcina societății SC "X" SRL o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de Z lei pe anul 2007, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

**2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de Z lei, în condițiile în care societatea a plătit persoanei juridice nerezidente D LTD din Cipru în luna martie 2007 suma de Z lei (Z euro) pentru servicii de promovare și consultanță pe piața imobiliară cipriotă potrivit certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale din Cipru.**

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală SC "X" SRL a plătit în luna martie 2007 nerezidentului D LTD contravaloarea facturii fiscale nr. Z în suma de Z lei (Z euro) privind servicii de promovare și consultanță pentru piața imobiliară în Cipru în vederea cumpărării și/ sau vânzării de terenuri și imobile aflate pe teritoriul României, pentru care nu a calculat și nu a plătit la bugetul de stat impozitul în sumă de Z lei pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice potrivit clauzei de la cap.3 din Contractul nr. Z și a certificatului de rezidență fiscală eliberat de Ministerul de Finanțe din Z Cipru din data de .....2007.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 114, art. 115 alin.(1) lit. f), art. 116 alin.(1), alin.(2) lit.c) și alin.(5), art. 118 alin.(1)

și (2) și art. 119 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

[...]

f) comisioane de la un rezident;

[...]

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

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...]

c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/ dobândirii.

[...]

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. [...]

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidentă 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. [...]

Art. 119. - (1) Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.”,

coroborate cu dispozițiile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

”12.(1) Dispozițiile alin.(2) ale articolelor <<Dividende>>, <<Dobânzi>>, <<Comisioane>>, <<Redevențe>> din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Dispozițiile alin.(2) ale articolelor <<Dividende>>, <<Dobânzi>>, <<Comisioane>>, <<Redevențe>> din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului (1) al acestor articole din convențiile respective.

(3) Aplicarea alin.(2) al articolelor <<Dividende>>, <<Dobânzi>>, <<Comisioane>>, <<Redevențe>> din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

și completate cu cele ale art. 13 pct. 1 și 2 din anexa 4 a Decretului nr. 261/ 1982 pentru ratificarea unor tratate internaționale, care arată că:

”1. Comisioanele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acel celălalt stat.

2. Totuși, asemenea comisioane pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelui stat, însă **impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la sută din suma comisioanelor.**”

și cu cele ale art. 7 alin. (1) pct. 9 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

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

[...]

9. Comision - orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială;”

Potrivit prevederilor legale citate, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital și prezintă certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, **sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și cota de impozit care se aplică venitului obținut de acesta din România** nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție.

Prin urmare, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți a fost stabilit în baza prevederilor Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal coroborate cu cele ale Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu Cipru și ale art. 13 pct. 1 și 2 din Decretul nr. 261/ 1982 pentru ratificarea unor tratate internaționale, prin aplicarea cotei de 5% asupra contravalorii serviciilor în sumă de Z lei plătite nerezidentului D LTD din Cipru în anul 2007 asimilate comisioanelor care pot fi impuse în statul contractant din care provin, adică în România.

De altfel, există în contractul de prestări servicii nr. Z mențiunea făcută din proprie inițiativă între cele 2 părți de la cap. 3 că din valoarea totală a contractului de Z euro se plătește prestatorului suma Z euro, iar diferența de 5% se reține de societatea beneficiară a serviciilor pentru a se vărsa la buget, obligație nerespectată de către contestatoare.

Pe cale de consecință, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL din Z datorează bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru această obligație fiscală.

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

În ceea ce privește **majorările de întârziere și dobânzile în sumă de Z lei** aferente impozitului pe profit și impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și

ale Legii nr. 210/ 2005 și Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

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

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

[...]

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

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

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

De precizat este faptul că, SC "X" SRL nu a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru impozitul pe profit și impozitul venituri nerezidenți, de la înființare până în prezent, după cum explică organele de inspecție fiscală și după cum rezultă din dosarul fiscal și Registrul unic de control al societății, contrar celor afirmate în contestație, ci doar a avut loc o inspecție parțială privind TVA pe perioada iunie 2005 – decembrie 2010 finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr.Z, deficiențele consemnate fiind însușite la acea dată și necontestate.

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

## **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată pentru obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei.

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

director executiv

