

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE**  
**FISCALA**

Directia generala de solutionare a  
contestatiilor

**DECIZIA NR. 225 / 15.12.2005**

privind solutionarea contestatiei depusa de societate si  
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala  
sub nr.340986/07.06.2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr.566128/06.06.2005, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.340986/07.06.2005 asupra contestatiei formulata de societate.

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr.565829/22.04.2005 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili si priveste suma totala de ... lei reprezentand :

- impozit pe salarii,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- penalitati 10%
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap urmare aplicarii OMF nr.620/1997,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- contributia la fondul special de sustinere a invatamantului,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere.
- impozit pe venitul persoanelor nerezidente,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- penalitati 10%,

- TVA,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- TVA nerezidenti,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere.
- impozit pe dividende,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere,
- penalitati 10%,
- impozit pe profit,
- majorari de intarziere,
- penalitati de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere ca decizia de impunere a fost comunicata societatii in data de 22.04.2005, iar contestatia societatii a fost inregistrata la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.6523/12.05.2005, conform stampilei aplicate de serviciul registratura pe originalul contestatiei aflata la dosarul cauzei.

Constantand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de societate.

I. Prin contestatia formulata contestatoarea sustine urmatoarele :

- referitor la modul de aplicare a prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, societatea considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat in mod nelegal pct.2.3 din actul normativ mentionat, motivand ca pe perioada verificata stingerea obligatiilor bugetare era reglementata de prevederile art.8 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996. Societatea sustine ca potrivit prevederilor pct.2.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.620/1997 plata obligatiilor bugetare se efectueaza in ordinea vechimii urmand majorarile de intarziere aferente, iar daca prin plata efectuata nu se acopera integral majorarile de intarziere, urmatoarea plata va indestula mai intai diferenta de majorari neachitate si regula se aplica in continuare. Prin acest mod de calcul se impune imputarea cu prioritate a

majorarilor de intarziere care atrage dupa sine calculul de noi majorari, fapt pentru care societatea considera ca dispozitiile Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 privind ordinea de stingere a obligatiilor bugetare exced cadrulul legal determinat de Ordonanta Guvernului nr.11/1996.

- referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente societatea considera nelegal faptul ca organul fiscal a stabilit ca nu au fost respectate prevederile art.2 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr.635/2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state. Societatea arata ca pe perioada controlului fiscal, respectiv ianuarie 1999 - decembrie 2001, Ordinul ministrului finantelor publice nr.635/2002 nu era in vigoare nefiind publicat in Monitorul Oficial si, pe cale de consecinta acest act normativ nu poate produce efecte retroactiv, iar pentru acea perioada erau in vigoare numai prevederile art.12 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998.

De asemenea, societatea contesta calcularea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente si TVA aferente prin recalcularea valorii brute a contractului pe considerentele ca aceste contracte au fost incheiate la valoarea bruta si ca in mod eronat s-a achitat furnizorului extern intreaga valoare din contractul de prestari servicii, pe care o considera "o problema comerciala care urmeaza a fi reglementata pe cale amiabila intre partile contractante".

Cu privire la contractul nr.101/05.01.1999, societatea contesta verificarea modului de derulare si evidentiere a operatiunilor efectuate in baza acestui contract de prestari servicii, aratand ca acestea au fost supuse controlului Garzii Financiare Centrale in anul 2000 fiind dispuse masuri de natura fiscala si, in consecinta nu exista temei legal ca organul fiscal sa reverifice aceste operatiuni. Societatea precizeaza ca inspectia fiscala se poate efectua o singura data pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioada invocand in acest sens prevederile art.102 alin.3 teza 1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata.

- referitor la impozitul pe dividende, societatea contesta nerecunoasterea de catre organele de inspectie fiscala a compensarii din oficiu a impozitului pe dividende retinut in plus in anul 2000 pe motivul ca nu s-a formulat cerere de compensare la organul fiscal teritorial. In sustinerea afirmatiilor sale societatea invoca prevederile art.86 si art.88 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996.

- referitor la impozitul pe profit, societatea contesta nerecunoasterea de catre organul de inspectie fiscala a unor categorii de cheltuieli ca deductibile la calculul profitului impozabil si considera ca

in mod nejustificat au fost solicitate documente justificative privind efectuarea cheltuielilor de deplasare ale personalului strain in Romania in conditiile in care acestea erau incluse in pretul total al tranzactiei si erau efectuate in scopul obtinerii de venituri.

In ceea ce priveste cheltuielile de transport "aferele exercitiului financiar 2004" societatea considera ca netemeinica aprecierea ca nedeductibile a cheltuielilor cu transportul facturate de firma germana T GmbH intrucat operatiunea s-a desfasurat in baza unei facturi externe din care rezulta achizitionarea de echipamente si ca livrarea s-a efectuat la poarta vanzatorului. In aceste conditii cerinta existentei unui contract scris si a posibilitatii verificarii prestatorilor in legatura cu natura serviciilor prestate este solicitata de lege *ad probationem iar nu ad validitatem*, iar potrivit uzantelor comerciale factura primita si acceptata la plata are valoare de contract scris intre parti.

De asemenea, societatea considera ca cheltuielile de deplasare interne si externe au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri si sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform art.4 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994.

Referitor la cheltuielile reprezentand impozitul pe veniturile nerezidentilor, contestatoarea solicita ca, in cazul in care "organul de solutionare al contestatiei va considera intemeiate sustinerile organului de inspectie fiscala cu privire la faptul ca societatea a aplicat cotele de impozit la valoarea neta facturata si achitata prestatorului extern, atunci cheltuiala in suma de ... lei este deductibila la calculul profitului impozabil fiind efectuata potrivit contractelor de prestari de servicii incheiate cu persoane juridice nerezidente".

Societatea solicita ca in baza prevederilor art.184 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 suspendarea executarii pana la solutionarea contestatiei.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.04.2005, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.565829/22.04.2005 contestata, inspectorii fiscali din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Directia de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

- impozitul pe veniturile de natura salariala

Societatea nu a respectat prevederile pct.2.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.620/1997, respectiv stingerea cu prioritate a debitului aferent celui mai vechi termen scadent si majorarilor de intarziere aferente, fapt ce a condus la stabilirea de obligatii suplimentare la data de 31.12.2000 in suma de ... lei.

Totodata, au fost constatate diferente intre evidenta fiscala si evidenta contabila a societatii in suma de ... lei.

Pentru diferentele stabilite au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, din care stinse conform OMF nr.620/1997 suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei si penalitati 10% in suma de ... lei.

- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap - cota 4%

Societatea nu a respectat prevederile pct.2.3 din ordinul ministrului finantelor nr.620/1997, respectiv, stingerea cu prioritate a debitului aferent celui mai vechi termen scadent si a majorarilor de intarziere aferente, au rezultat obligatii suplimentare la data de 31.12.2001 in suma de ... lei.

Pentru diferentele stabilite au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, din care stinse conform OMF nr.620/1997 suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

- contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap - cota 3%

Societatea nu a respectat prevederile pct.2.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.620/1997, respectiv, stingerea cu prioritate a debitului aferent celui mai vechi termen scadent si a majorarilor de intarziere aferente, au rezultat obligatii suplimentare in suma de ... lei.

Pentru diferentele stabilite au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, din care stinse conform OMF nr.620/1997 suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

- fondul special de sustinere a invatamantului de stat

Prin nerespectarea prevederilor pct.2.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.620/1997 au rezultat obligatii suplimentare la data de 31.12.2001 in suma de ... lei. De asemenea, au fost constatate diferente intre evidenta fiscala si evidenta contabila a societatii in suma totala de ... lei.

Pentru diferentele stabilite au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, din care stinse conform OMF nr.620/1997 suma de .... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

- impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente

Fata de impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente constituit si virat au fost stabilite diferente in suma totala de ... lei urmare neretinerii si nevirarii de catre societate a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, a aplicarii eronate a cotelor de impozit asupra valorii nete facturate si achitate prestatorului extern, incalcandu-se astfel prevederile art.2 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, precum si nedetinerii certificatelor de rezidenta fiscala la data efectuarii platilor catre societatile emitente ale facturilor.

Pentru diferentele stabilite au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, din care stinse conform OMF nr.620/1997 suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei si penalitati in cota de 10% in suma de ... lei.

- taxa pe valoarea adaugata

In urma verificarilor s-au constatat diferente suplimentare fata de taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate in suma totala de ... lei aferent careia au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei. Totodata, s-au constatat diferente suplimentare in suma de ... lei la TVA datorata de societate pentru serviciile achizitionate de la prestatorii cu sediul sau domiciliul in strainatate, prin aplicarea cotelor procentuale legale asupra valorii brute reintregite a serviciilor externe prestate in Romania. Pentru nevirarea diferentelor de impozit stabilit au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei. De asemenea, s-a constatat ca societatea nu a respectat prevederile pct.2.3 din OMF nr.620/1997, rezultand obligatii suplimentare de plata in suma de ... lei, aferent carora au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, din care stinse conform OMF nr.620/1997 suma de ... lei, si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

- impozitul pe dividende

S-a constatat ca la nivelul anului 2000 societatea a retinut si virat impozitul pe dividende in cota de 10% atat pentru persoanele fizice cat si pentru persoanele juridice. Intrucat societatea si-a compensat din oficiu impozitul virat in plus la nivelul anului 2000 cu cel aferent anului 2001, organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta de virat in suma de ... lei pentru care au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei si penalitati 10% in suma de ... lei.

De asemenea, s-a constatat o diferenta intre evidenta fiscala si evidenta contabila a societatii in suma de ... lei, aferent careia au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei si penalitati 10% in suma de ... lei.

- impozitul pe profit

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat cheltuieli nedeductibile care pentru anul 1999 au reprezentat suma de ... lei, pentru anul 2000 suma de .... lei, iar pentru anul 2001 suma de ... lei.

Cheltuielile efectuate de societate si care au fost incadrate de catre organele de inspectie fiscala ca nedeductibile privesc

- cheltuielile de deplasare interne si externe pentru care societatea nu a justificat scopul in care acestea au fost efectuate,

- cheltuielile de transport facturate de societatea nerezidenta E - Germania pentru care societatea nu a prezentat contract sau comenzi scrise,

- impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, impozit pe care societatea l-a considerat deductibil fiscal.

Pentru plata cu intarziere a impozitului pe profit au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatoarei in raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare si de organul de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

**1. Referitor la aplicarea prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 si stabilirea de obligatii suplimentare de plata reprezentand : impozit pe salarii in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei si penalitati 10% in suma de ... lei, contributie la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap - cota 4% in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei, contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap - cota 3% in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei, contributie la fondul special de sustinere a invatamantului de stat in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei,**

cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale aveau dreptul sa stinga din platile efectuate de societate in contul debitelor restante si majorarile de intarziere aferente in conditiile in care societatea nu a achitat odata cu debitele si majorarile aferente, iar in perioada 30 aprilie - 30 noiembrie 1999 dispozitiile Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 erau suspendate.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stins obligatiile de plata restante ale societatii contestatoare prin aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare si a Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1996, pentru perioada 30 aprilie - 30 noiembrie 1999 cand dispozitiile punctelor 2.3 din Ordinul ministrului finantelor nr.620/1997 erau suspendate.

In drept, art.8 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare prevede ca : *"Plata obligatiilor bugetare se face distinct, pentru fiecare sumă datorată în parte, în contul bugetar corespunzător, în ordinea vechimii acestora, astfel:*

*a) restantele din anii precedenti, o dată cu majorările de întârziere aferente, datorate potrivit legii;*

*b) restantele anului curent, o dată cu majorările de întârziere aferente, datorate potrivit legii;*

*c) sumele datorate la termenele legale de plată;*

*d) sumele cu termene scadente viitoare.*

*Restituirea sau rambursarea sumelor, în cazurile prevăzute de lege, se face din contul bugetar corespunzător".*

In speta sunt incidente prevederile alin.2 ale art.1 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.68/1999 privind stimularea platii obligatiilor fata de bugetul de stat potrivit carora : *"Majorarile de intarziere datorate bugetului de stat de debitori, persoane juridice, pana la data de 30 aprilie 1999 si neplatite pana la data intrarii in vigoare a prezentei ordonante de urgenta se amana la plata pana la data de 30 noiembrie 1999."*

De asemenea, pct.1.1 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.68/1999 privind stimularea platii obligatiilor fata de bugetul de stat, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr.608/1999 precizeaza ca : *"Potrivit art. 1 din Ordonanta de urgentă a Guvernului nr. 68/1999, denumită în continuare ordonantă, majorările de întârziere datorate bugetului de stat, în condițiile legii, până la data de 30 aprilie 1999, si neachitate până la data de 21 mai 1999 (data intrării în vigoare a ordonantei) de către debitori, persoane juridice, indiferent de modul de organizare si de forma de proprietate, **se amână la plată până la data de 30 noiembrie 1999.**"* iar pct.1.2 din acelasi act normativ prevede ca : *"In perioada 30 aprilie - 30 noiembrie 1999, in care majorarile de intarziere sunt amanate la plata, prevederile Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 nu se aplica pentru debitele restante la 30 aprilie 1999."*

In legatura cu stingerea obligatiilor fiscale pct.1 din Ordinul ministrului finantelor nr.1616/24.12.1999 pentru modificarea Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 privind aprobarea Normele metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, aprobata si modificata prin Legea nr.108/1996 referitoare la plata obligatiilor bugetare si majorarile de intarziere prevede ca :



*"Plata obligatiilor bugetare se face distinct, pe fiecare fel de impozit, taxa, contributie si alte venituri bugetare, iar in cadrul acestora, in ordinea vechimii",*

Incalcarea dispozitiilor pct.1.2 din Ordinul ministrului finantelor nr.608/1999 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.68/1999 privind stimularea platii obligatiilor fata de bugetul de stat de catre organele de inspectie fiscala prin aplicarea eronata pe perioada suspendarii rezulta din anexele la raportul de inspectie fiscala, astfel

la impozitul pe salarii, din anexa nr.2 reiese ca :

- din ordinul de plata nr.2079/11.05.1999 in suma de ... lei organele de inspectie fiscala au stins majorari de intarziere in suma de ... lei, desi pe ordinul de plata contestatoarea indicase "impozit pe salarii luna aprilie 1999", schimbând astfel destinatia sumelor indicata de societate,

- din ordinul de plata nr.3654/11.08.1999 organele de inspectie fiscala au stins majorari de intarziere in suma de ... lei, desi pe ordinul de plata contestatoarea indicase "impozit pe salarii",

- din ordinul de plata nr.5989/11.11.1999 organele de inspectie fiscala au stins majorari de intarziere in suma de ... lei, desi pe ordinul de plata contestatoarea indicase "impozit pe salarii luna octombrie 1999";

la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap - cota 3%, din anexa nr.4.1 reiese ca :

- din ordinul de plata nr.5987/11.11.1999 organele de inspectie fiscala au stins majorari de intarziere in suma de ... lei, desi contestatoarea indicase "fond solidaritate handicapati 3%",

la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap - cota 4%, din anexa nr.3.2 reiese ca :

- din ordinul de plata nr.514/11.10.1999 organele de inspectie fiscala au stins majorari de intarziere in suma de ... lei, desi contestatoarea indicase "fondul pentru solidaritate sociala pentru persoane cu handicap",

la fondul special de sustinere a invatamantului de stat, anexa nr.5.1, reiese ca :

- din ordinul de plata nr.5143/14.10.1999 organele de inspectie fiscala au stins majorari de intarziere in suma de ... lei, desi contestatoarea indicase "fond special de sustinere a invatamantului de stat".

Avand in vedere prevederile legale si documentele aflate la dosar se retine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au aplicat, pentru perioada 30 aprilie - 30 noiembrie 1999, prevederile Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997 pentru aprobarea Normelor

metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare cand au fost stinse majorari de intarziere in conditiile in care pe ordinul de plata contestatoarea indicase impozitul sau taxa care urma a fi achitata.

Intrucat din actele aflate la dosar nu se poate stabili distinct cuantumul debitelor si accesoriilor calculate la impozitul pe salarii, la contributia la fondul social de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap - cota 3% si 4%, si la fondul special de sustinere a invatamantului de stat, ca urmare a stingerii majorarilor de intarziere din platile efectuate de societate in contul obligatiilor principale prin aplicarea prevederilor Ordinului ministrului finantelor nr.620/1997, se vor desfiinta din decizia de impunere nr.565829/22.04.2005 capitolele privind impozitul pe venituri de natura salariala, contributi la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap (4%), contributi la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap (3%), fondul special de sustinere a invatamantului de stat, in suma totala de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma totala de ... lei, penalitati de intarziere aferente in suma totala de ... lei si penalitati in cota de 10% in suma totala de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avuta in vedere prin actul administrativ fiscal desfiintat, in raport de dispozitiile actelor normative incidente cauzei, in sensul celor retinute in prezenta decizie.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor analiza si vor raspunde punctual la argumentele contribuabilului cuprinse in contestatie.

## **2. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**

### **2.a) impozitul, stabilit suplimentar pe anul 1999,**

cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra legalitatii reverificarii acelorasi obligatii bugetare pentru aceeasi perioada in conditiile in care din documentele depuse la dosar nu rezulta care au fost elementele noi necunoscute inspectorilor fiscali la verificarea anterioara.

In fapt, societatea a fost supusa de Garda Financiara Centrala unui control in luna aprilie 2000 cu privire la modul de derulare si evidentiere a operatiunilor referitoare la contractul de prestarii servicii incheiat cu firma S, control finalizat cu incheierea procesului verbal nr.2658/26.04.2000. prin care societatea a fost obligata la plata

impozitului pe venitul nerezidentilor in suma de ... lei, aferent platilor efectuate la extern catre firma S.

In urma verificarilor si incheierii procesului verbal nr.2658/26.04.2000 comisarii Garzii Financiare Centrale au constatat ca in baza contractului de prestarii servicii nr.101/05.01.1999 incheiat cu firma S. din Cipru, contestatoarea a virat prestatorului tariful convenit, prin contract si actul aditional la acest contract din 01.09.1999, in suma de ... USD.

Reprezentantii garzii financiare au stabilit de plata in sarcina contestatoarei un impozit pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ... lei, prin aplicarea cotei de 5% asupra valorii brute cuvenite prestatorului extern.

In urma reverificarii acestor operatiuni, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.04.2005 organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 1999 firma S "a prezentat un certificat care nu este eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta prin care sa ateste ca este rezident al statului respectiv si ca ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri".

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe venitul nerezidentilor aferenta platilor efectuate in anul 1999 catre firma S. in baza contractului de prestari servicii nr.101/05.01.1999 in suma de ... lei.

Din anexa nr.6.2 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca la stabilirea acestei diferente a fost avuta in vedere suma cu titlu de impozit pe venitul nerezidentilor stabilita de Garda Financiara Centrala prin procesul verbal nr.2658/26.04.2000.

Societatea arata prin contestatia formulata ca : "in ceea ce priveste modul de derulare si evidentiere a operatiunilor efectuate in baza contractului de prestari servicii nr.101/05.01.1999 si a actului aditional la acesta din 01.09.1999, acestea au fost supuse controlului Garzii Financiare Centrale, in anul 2000."

Intrucat impozitul pe venit aferent platilor la extern derulate in anul 1999 a facut obiectul a doua verificari, respectiv cea a Garzii Financiare Centrale la data de 26.04.2000 si cea a Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de 22.04.2005, in speta sunt incidente prevederile art.19 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, in vigoare pentru perioada primei verificari, care precizeaza :

*"Controlul fiscal la sediul contribuabilului sau în alt loc stabilit de comun acord cu acesta se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioadă supusă impozitării.*

*Prin exceptie de la prevederile alin. 1, conducătorul organului fiscal competent poate decide reverificarea unei anumite*

*perioade dacă, de la data încheierii controlului fiscal si până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță, apar date suplimentare, necunoscute organului fiscal la data efectuării controlului, care influențează sau modifică rezultatele acestuia.”*

De asemenea, prin Hotararea Guvernului nr.886/28.10.1999 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr.70/1997 se precizeaz la art.10.alin.1 elementele suplimentare necunoscute organelor de control si care pot apărea în situatii cum sunt :

*“a) efectuarea unor controale fiscale încrucisate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul în cauză;*

*b) obtinerea, pe parcursul actiunilor de control efectuate la alti contribuabili, a unor date sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;*

*c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;*

*d) informatii obtinute de la terti, de natură să modifice sau să influențeze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior”.*

În același sens sunt si prevederile art.103 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, în vigoare la data reverificării, precizeaza :

*“Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor sau erori de calcul care influențeaza rezultatele acestora.”*

În conformitate cu prevederile pct.102.4 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

*“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscală la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:*

*a) efectuarea unui control încrucisat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul în cauză;*

*b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, intr-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale;*

*c) solicitari ale organelor de urmarire penala sau ale altor organe ori institutii indreptatite potrivit legii;*

*d) informatii obtinute in orice alt mod, de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior.*

In temeiul prevederilor mentionate se retine ca reverificarea aceleasi perioade si aceluasi tip de obligatie bugetara reprezinta o exceptie care opereaza numai in cazurile expres prevazute de lege, respectiv in situatia in care de la incheierea inspectiei fiscale si pana la implinirea termenului de prescriptie apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca reverificarea anului 1999 cu privire la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente s-a efectuat fara sa rezulte datele suplimentare necunoscute la data efectuarii controlului de catre reprezentantii Garzii Financiare Centrale.

In consecinta, in conditiile in care din actele aflate la dosar nu rezulta datele suplimentare noi aparute care sa justifice reverificarea si in raport de prevederile legale aplicabile in speta se retine ca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta asupra legalitatii acestei reverificari, fapt pentru care urmeaza a se desfiinta capitolul privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ... lei din decizia de impunere nr.565829/22.04.2005, iar organele de inspectie fiscala vor reanaliza cauza pentru aceeasi perioada si acelasi tip de obligatii bugetare in conformitate cu prevederile legale incidente in speta si cele precizate in prezenta decizie.

De asemenea, potrivit art.183 alin.5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala :

*“Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”,* iar in conformitate cu pct.12.6 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata : *“In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare”,* fapt pentru care organul de solutionare nu se va mai

pronunța pe fondul cauzei cu privire la celelalte susțineri ale contestației vizând impozitul pe venitul nerezidenților pe anul 1999, acestea urmând a fi avute în vedere de către organele de inspecție la reanalizarea cauzei.

**2.b) impozitul stabilit suplimentar pentru perioada 2000 - 2001,**

cauza supusă soluționării este dacă impozitul datorat de societate pentru plățile la extern derulate în perioada 2000 - 2001 este datorat în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care pe parcursul soluționării contestației contestația a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale firmei L., iar aferent acestor plăți organele fiscale nu au aplicat beneficiul convenției de evitare a dublei impuneri.

În fapt, în perioada 2000 - 2001 societatea a beneficiat de diverse prestări de servicii constând în servicii de creație publicitară, reclame, asistență tehnică, instruire de personal, transporturi, furnizate de prestatori cu sediul în străinătate.

La data efectuării plăților la extern societatea nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală și nici în termenul de o lună, așa cum era prevăzut în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.635/2002, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul datorat stabilind obligații fiscale suplimentare prin aplicarea cotelor de impozitare din legislația internă în locul cotelor prevăzute în convenția de evitare a dublei impuneri.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că pentru unele plăți la extern impozitul a fost calculat asupra valorii nete facturate și achitate prestatorului extern și nu asupra valorii brute.

În timpul soluționării contestației, societatea a depus cu adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.341044/20.06.2005, copiile legalizate ale certificatelor de rezidență fiscală ale firmei L, din care rezultă că în perioada 2000 - 2001 aceasta a avut rezidență fiscală în Cipru.

De asemenea, prin adresa nr.1183/20.10.2005, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.341780/21.10.2005, societatea a depus în susținerea contestației certificatul de schimbare a denumirii firmei S. în L.

În drept, art.12 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate în România de persoane fizice și juridice nerezidente prevede că :

*“În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.*

*Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidentă fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”*

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat ca :

*“În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:*

*În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidentă fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidentă fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”*

Astfel, pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Republica Cipru beneficiarul venitului avea obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidență fiscală, iar acest înscris oficial eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit probează rezidența fiscală a firmei L. începând cu data de 06.03.1996.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de impozit pe venitul persoanelor nerezidente analizată la acest capitol și ca urmare a aplicării eronate a cotelor de impozit asupra valorii nete facturate și achitate prestatorului extern precum și nedetinerii certificatelor de rezidență fiscală la data efectuării plății la extern, acestea fiind prezentate la o dată ulterioară.

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit distinct impozitul pe venitul nerezidentilor corespunzator platilor derulate catre firma L. in perioada 2000 - 2001 carora le sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri si nu cele din legislatia interna asa cum stabilisera organele de inspectie fiscala, urmeaza sa se desfiinteze capitolul privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ... lei din decizia de impunere nr.565829/22.04.2005, in conformitate cu prevederile art.186 *“Solutii asupra contestatiei”* alin.3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata potrivit caruia : *“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”*

La reanalizare, pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare, organele de inspectie fiscala vor tine cont de considerentele prezentei decizii, precum si de sustinerile contestatoarei.

**2.c) Cu privire la majorarile de intarziere aferente impozitului pe venitul nerezidentilor, a penalitatilor de intarziere, a penalitatilor in cota de 10% ,**

cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii in conditiile in care baza de calcul a acestora este suma pentru care la capitolul precedent a fost desfiintata decizia de impunere.

In fapt, pentru nevirarea in termen a impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma totala de ... lei.

In drept, art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca : *“Orice obligatie bugetară neachitată la scadentă generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv.”*

Totodata, in conformitate cu prevederile art.13<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr.11/1996 : *Nevirarea sumelor calculate si retinute la sursă potrivit legii de către plătitorii obligatiilor bugetare se sanctionează cu o penalitate de 10% din suma retinută si nevirată într-un termen mai mare de 30 de zile. [...]*

*Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor venituri bugetare, cu exceptia majorărilor de întârziere, a penalităților si a amenzilor, se sanctionează cu o penalitate de întârziere*



*de 0,5% pentru fiecare lună si/sau pentru fiecare fractiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligatia de plată a majorărilor de întârziere si/sau a penalităților.”*

In temeiul acestor prevederi legale se retine ca nevirarea in termen a obligatiilor bugetare genereaza plata de majorari si penalitati de intarziere.

In conditiile in care capitolul privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente din decizia de impunere a fost desfiintat, pe cale de consecinta, se va desfiinta si capitolul privind accesoriile acestuia urmand ca organele de inspectie fiscala sa recalculeze obligatiile de plata in functie de rezultatele inspectiei privind impozitul pe venitul nerezidentilor.

**2.d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii efectuate de nerezidenti, majorarile si penalitatile de intarziere,**

cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra cuantumului diferentei de TVA stabilita de organele fiscale in conditiile in care aceasta are ca baza de calcul suma bruta convenita prestatorului extern care cuprinde si impozitul pe venitul nerezidentilor pentru care la capitolul precedent a fost desfiintata decizia de impunere.

In fapt, ca urmare a stabilirii unei diferente de impozit pe venitul persoanelor nerezidente, organele fiscale au reintregit suma bruta convenita prestatorului extern cu diferenta de impozit pe venit stabilita in timpul inspectiei fiscale.

Asupra valorii brute recalculatelor organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adaugata, rezultand o diferenta in suma totala de ... lei, calculata de organele de inspectie fiscala si taxa evidentiata de societate.

In sarcina societatii a fost stabilita de plata cu titlu de TVA suma de ... lei.

In drept, art.13 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992 republicata privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pentru perioada 01.01.1999 - 14.03.2000 precizeaza ca :

*“Baza de impozitare reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adaugata.”*

Acelesi prevederi legale se regasesc si in Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare de la data de 15 martie 2000.

In conditiile in care capitolul din decizia de impunere privind impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente a fost desfiintat, pe cale de consecinta, se va desfiinta si capitolul privind taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, accesoriile aferente in suma totala de ... lei.

### **3. Referitor la impozitul pe dividende, majorari de intarziere aferente, penalitati de intarziere si penalitati in cota de 10%,**

cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste debite in conditiile in care contestatoarea sustine ca a compensat impozitul pe dividende datorat cu impozitul de aceeași natura aferent anului 2001 recunoscut de organele fiscale ca fiind virat in plus insa nu a depus cerere de compensare la organul fiscal teritorial.

In fapt, la nivelul anului 2000 societatea a retinut si virat impozit pe dividende in cota de 10% atat pentru persoanele fizice cat si pentru persoanele juridice. In acest mod a rezultat un impozit pe dividende peste cota de 5% prevazuta de legislatia in materie pentru impozitarea dividendelor convenite persoanelor fizice, virat in plus.

Societatea a compensat din oficiu impozitul virat in plus in anul 2000 cu cel aferent anului 2001, fara sa solicite organului fiscal teritorial efectuarea compensarii.

In drept, art.87 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind colectarea creantelor bugetare cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca :

*“Sumele plătite în plus se compensează după cum urmează: [...] - cu obligatii bugetare viitoare, numai la cererea plătitorului.”*

iar art.88 din același act normativ precizeaza :

*“Compensarea sumelor se face de **organul de specialitate competent, din oficiu sau la cererea plătitorului**, în termen de 30 de zile, cu alte obligatii bugetare, indiferent de natura lor.”*

In speta sunt incidente si prevederile pct.3.1 din Ordinul ministrului finantelor nr.2051/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.11/1997 privind executarea creantelor bugetare, aprobate si modificate prin Legea nr.108/1996, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.53/1997 referitor la compensarea, restituirii si scaderea pentru cauze de insolvabilitate a obligatiilor bugetare care mentioneaza :

*“Compensarea sumelor plătite în plus de contribuabili se face din oficiu sau la cererea acestora, de către organele de specialitate competente prevăzute la pct. 1.2, cu aprobarea conducerii acestora.”*

iar pct.3.4 din același act normativ precizează ca :

“Rezultatul verificării se înscrie sub formă de referat pe cererea plătitorului și se aprobă de către conducătorul organului de specialitate competent, urmând ca pe baza acestuia să se întocmească documentul intitulat Notă privind compensarea impozitelor și taxelor vărsate în plus la buget, conform modelului prezentat în anexa nr. 1, pe baza căruia compensarea să fie înregistrată atât în evidența analitică a plătitorului, cât și în contabilitatea trezoreriei.”

În temeiul acestor prevederi legale citate se reține că societatea putea beneficia de compensarea sumelor plătite în plus în cursul anului 2000 cu impozitul pe dividende datorat pe anul 2001 în condițiile depunerii la organul fiscal teritorial a unei cereri în acest sens. În urma verificărilor efectuate de organele de specialitate, acestea puteau aviza compensarea sumelor achitate în plus cu obligațiile de aceeași natură sau cu alte impozite și taxe datorate de societate.

Referitor la afirmația contestatoarei că deși organele de inspecție fiscală au reținut suma plătită în plus în anul 2000 “nu au recunoscut compensarea din oficiu efectuată de societate”, aceasta nu are susținere legală și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât compensarea din oficiu o poate efectua numai organul fiscal competent atunci când suma virată în plus este certă sau în urma unor verificări care să stabilească cuantumul sumei virate în plus.

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speta și documentele aflate la dosar urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât în sarcina societății a fost reținută ca datorată suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalului, aceasta datorează și majorările de întârziere în suma de ... lei, penalitățile de întârziere aferente în suma de ... lei și penalitățile de 10% în suma de ... lei, reținându-se totodată că societatea nu contestă modul de calcul al acestor accesorii.

#### **4. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, a majorărilor și penalităților de întârziere aferente,**

cauza supusă soluționării este dacă impozitul pe profit calculat suplimentar în sarcina contestatoarei este datorat în cuantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care organele de inspecție nu au acceptat caracterul deductibil al cheltuielilor cu transportul, cazarea persoanelor nerezidente care au efectuat prestații către aceasta, cheltuieli incluse în prețul total al prestației facturată de furnizor în baza contractelor de prestări servicii, pe motiv că societatea nu prezintă documente justificative, fără să precizeze la ce documente se referă.

Prin decizia de impunere nr.565829/22.04.2005 organele de inspectie fiscala au stabilit de plata in sarcina contestatoarei o diferenta de impozit pe profit in suma totala de ... lei ca urmare a neacceptarii deductibilitatii unor categorii de cheltuieli.

Din impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata ca urmare a neadmiterii la deducere a unor categorii de cheltuieli societatea argumenteaza contestatia cu privire la :

- deductibilitatea cheltuielilor cu transportul, cazarea etc. persoanelor nerezidente desemnate de prestatorul extern sa execute serviciile prevazute in contractele de prestari servicii in valoare de ... lei,
- deductibilitatea cheltuielilor reprezentand impozit pe venitul persoanelor nerezidente in suma de ... lei,
- deductibilitatea cheltuielilor cu transportul facturata de societatea nerezidenta E pe anul 2000 in suma de ... lei.

In fapt, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu transport si cazarea persoanelor nerezidente, in data de 5 ianuarie 1999 societatea a incheiat cu firma S, devenita in urma schimbarii denumirii incepand cu data de 29 octombrie 1999 L, conform certificatului de schimbarea denumirii aflat in copie la dosarul cauzei, un contract de prestari servicii in valoare de ... USD, care a fost majorat la ... USD conform actului aditional semnat in data de 1 septembrie 1999, aflat in copie la dosarul cauzei. Pentru anii 2000 si 2001 contractele de prestarii servicii incheiate cu firma L. au fost semnate la valoarea de ... USD.

Contractele de prestari servicii au fost incheiate pentru o suma fixa, cu posibilitatea de majorare in functie de serviciile concrete furnizate si priveau furnizarea de asistenta tehnica, servicii de marketing, management, publicitate, administrative, financiare, probleme de personal, inclusiv consiliere si asistenta in domeniul recrutarii, evaluarii si instruirii personalului.

Conform pct.2.5 din contractul de prestari servicii *“Costurile aferente serviciilor furnizate de Prestator vor include toate costurile legate de delegarea personalului expert in Romania, Aceste costuri vor include, dar nu vor fi limitate la, salarii, impozit pe salarii, locuinta, taxe scolare, transport, etc.”*

Urmare contractelor incheiate, in anul 1999 firma S. a emis un numar de 7 facturi in suma totala de ... USD, in anul 2000 firma, devenita L prin schimbarea denumirii, a emis un numar de 3 facturi in suma totala de ... USD, iar in anul 2001 firma a emis o singura factura cu valoarea totala a contractului in suma de ...USD.

Avand in vedere prevederile contractuale, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documentele justificative care sa ateste faptul ca in perioada efectuarii prestatiilor persoanele nerezidente si rezidente au efectuat cheltuieli de cazare, transport etc.

In vederea justificarii prestatilor efectuate in cadrul contractului societatea a pus la dispozitie documente justificative din care rezulta ca ora de consultanta a fost in suma de ... USD/ora/persoana, iar cheltuielile privind transportul, cazarea au fost in suma de ... USD/ persoana indiferent de perioada detasarii.

De asemenea, asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie, societatea a prezentat documente justificative privind formatorii si tariful/ora perceput, persoanele instruite si natura cursurilor efectuate de formatori, precum si declaratia pe propria raspundere a reprezentantului legal al societatii cu privire la realitatea acestor prestari de servicii si la faptul ca ele se regasesc in venituri.

In drept, pentru perioada 01.01 - 31.12.1999 sunt aplicabile prevederile art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicat privind impozitul pe profit, care precizeaza ca :

*“Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate si lucrari executate, inclusiv din castiguri din orice sursa, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adauga cheltuielile nedeductibile.”*

Incepand cu data de 01.01.2000 sunt aplicabile prevederile art.4 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, asa cum a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999, in vigoare de la 1 ianuarie 2000, prevede ca :

*“Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrarilor executate, din vanzarea bunurilor imobile, inclusiv din castiguri din orice sursa, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile [...]. La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor.”*

In temeiul prevederilor legale citate mai sus se retine ca la calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii de venituri, iar inregistrarea in contabilitate se efectueaza pe baza unor documente care capata caracter de documente justificative.

Se retine faptul ca la solicitarea organelor de inspectie fiscala societatea a prezentat documente in baza carora a efectuat platile la extern urmare derularii contractelor de prestari servicii, facturile externe transmise de prestator si documentele prin care se atesta prestarea serviciilor.

In ce priveste documentele in baza carora societatea a efectuat platile la extern urmare derularii contractelor de prestari servicii acestea sunt facturile externe transmise de prestator.

Asa cum prestatia in sine a expertilor straini, a carei deductibilitate la calculul impozitului pe profit a fost recunoscuta de organele de inspectie fiscala, a fost cuprinsa in factura externa tot in acest mod a fost evidentiata si cheltuielile cu transportul si cazarea expertilor straini.

Se retine ca aceasta categorie de cheltuieli isi are izvorul in obligatiile contractuale asumate de societatea contestatoare, **in masura in care se cuprinde in totalul valorii contractelor incheiate** cu firma L. si este accesorie cheltuielilor cu prestatiile expertilor straini, fiind parte din contravaloarea prestatiei furnizorului extern cuprinsa in factura externa emisa catre beneficiar.

In aceste conditii, avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea acestor cheltuieli invocand faptul ca nu are la baza documente justificative si fara a preciza la ce documente justificative se face trimitere, urmeaza sa se desfiinteze capitolul de impozit pe profit din decizia de impunere nr.565829/22.04.2005, in conformitate cu prevederile art.186 *“Solutii asupra contestatiei”* alin.3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala conform caruia :

*“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”*

La reanalizarea capitolului impozit pe profit, pentru aceeasi perioada si aceeasi suma, organele de inspectie fiscala vor tine cont de considerentele prezentei decizii, precum si de sustinerile contestatoarei.

Totodata, avand in vedere faptul ca respectivele cheltuieli cu transportul, cazarea, etc. afecteaza baza de impozitare a profitului pe anii 1999, 2000 si 2001, respectiv impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie, precum si faptul ca asa cum reiese din dispozitiile pct.12.6 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.519/2005 *“In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare”*, la reanalizarea impozitului pe profit organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte argumente ale contestatoarei privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu impozitul pe venitul persoanelor nerezidente si a cheltuielilor de transport pe anul 2000 facturate de firma E - Germania.

Pe cale de consecinta, se va desfiinta si capitolul privind accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestata.

**5. Referitor la suma totala de ... lei reprezentand impozit pe dividende in suma de ... lei, majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitatile de intarziere in suma de ... lei si penalitati in cota de 10% in suma de ... lei a diferentei de TVA in suma ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... si penalitati de intarziere in suma de ... lei,**

cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a acestor capete de cerere in conditiile in care contestatia privind aceste sume nu este motivata, neaducandu-se nici un argument care sa inlature constatarile organului de inspectie fiscala.

In fapt, prin decizia de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei debite suplimentare cu titlu de impozit pe profit ca urmare a neacceptarii deductibilitatii unor categorii de cheltuieli precum si o diferenta la impozitul pe dividende.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit si a impozitului pe dividende organele de inspectie fiscala au calculat majorari si penalitati de intarziere.

Prin contestatia formulata societatea nu si-a motivat contestatia pentru aceste capete de cerere.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.176 (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza : *“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;[...]*”

Avand in vedere ca societatea nu aduce nici un argument care sa combata constatarile organului de inspectie fiscala in ceea ce priveste stabilirea debitelor suplimentare si, de asemenea nu aduce nici un argument referitor la calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere, cota de majorari si penalitati de intarziere aplicata, data de la care acestea au fost calculate, contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru aceste capete de cerere in suma totala de ... lei.

Referitor la cererea societatii de suspendare a executarii silite pana la solutionarea contestatiei, la art. 185 din Ordonanta

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

*"Suspendarea executării actului administrativ fiscal*

*(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a contestatorului."*

Avand in vedere faptul ca Directia generala de solutionare a contestatiilor a solutionat contestatia, contestatia societatii fiind solutionata definitiv in sistemul cailor administrative de atac potrivit art 180 alin 2 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata "decizia sau dispozitia emisă în solutionarea contestatiei este definitivă în sistemul căilor administrative de atac", se retine ca cererea de suspendare a executarii silite a ramas fara obiect.

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.8 si art.87 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996, art.1 alin.2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.68/1999, pct.1.1 si pct.1.2 din Ordinul ministrului finantelor nr.608/1999, pct.1 din Ordinul ministrului finantelor nr.1616/1999, art.12 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, pct.3.1 din Ordinul ministrului finantelor nr.2051/1997, art.13 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992, art.4, art.4 alin.6 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 asa cum a fost modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999, pct.5 art.4 alin.6) lit.r din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.217/1999, art.4 alin.6) lit.r din Hotararea Guvernului nr.402/2000, art.19 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997, art.10 alin.1 din Hotararea Guvernului nr.886/1999, Hotararea Guvernului nr.1050/2004, Ordinul ministrului finantelor nr.1445/28.09.2005, pct.12.6 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.519/2005, art.13 din Ordonanta Guvernului nr.11/1996, art.13<sup>1</sup> din Ordonanta Guvernului nr.26/2001 coroborat cu art.176 (1), art.180 alin.2, art.183 alin.5), art.185 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata din 25.09.2005 privind Codul de procedura fiscala, se

## **DECIDE**

1. Desfiintarea capitoalelor referitoare la impozitul pe venituri de natura salariala in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei si penalitati de 10% in suma de ... lei, contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap - cota 4% in suma de ... lei, majorari de



intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei, contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap - cota 3% in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei, contributie la fondul special de sustinere a invatamantului de stat in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei, a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, penalitati de intarziere in suma de ... lei. penalitati in cota de 10% in suma de ... lei, a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta prestarilor de servicii efectuate de nerezidenti, majorari de intarziere aferente in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei, a majorarilor de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si a penalitatilor de intarziere in suma de ... lei din decizia de impunere nr.565829/22.04.2005 contestata pentru suma totala de ... lei reprezentand obligatii suplimentare de plata si accesoriile aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala, sa procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avuta in vedere prin actul administrativ desfiintat, in raport de dispozitiile actelor normative incidente cauzei, in sensul celor retinute in prezenta decizie.

**2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societate pentru suma totala de ... lei reprezentand :**

- impozit dividende,
- majorari de intarziere aferente,
- penalitati de intarziere,
- penalitati in cota de 10%.

**3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de societate pentru suma totala de ... lei reprezentand :**

- impozit pe dividende,
- majorari de intarziere aferente,
- penalitati de intarziere,
- penalitati in cota de 10%,
- TVA,
- majorari de intarziere aferente,
- penalitati de intarziere.

**4. Respingerea cererii societatii privind suspendarea executarii silita a creantelor fiscale ce fac obiectul deciziei de impunere nr.565829/22.04.2005, ca ramasa fara obiect.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform procedurii legale.

**DIRECTOR GENERAL  
ION CAPDEFIER**

I.I./31.10.2005