



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR. 339/ 2010

privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. .X. SRL

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.907440/19.04.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./16.04.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907440/19.04.2010 asupra contestației formulată de SC .X. .X. SRL , cu sediul în .X., str. .X. nr.1, județul .X..

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./04.03.2010 și privește suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap,
- .X. lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, întrucât decizia de impunere nr.X a fost comunicată societății sub semnătură în data de 10.03.2010, iar contestația societății a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./29.03.2010.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, societatea regăsindu-se în anexa 1 la poziția 677 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2400/2009 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SRL.

I. Prin contestația formulată contestatoarea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./04.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.03.2010 pentru următoarele considerente :

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente, societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit suma suplimentară de plată pentru persoanele nerezidente din Austria pe considerentul că au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală în afara termenului de prescripție, ceea ce duce la concluzia că au fost efectuate verificări asupra unor operațiuni care s-au prescris din punct de vedere fiscal.

Cu privire la întreprinderea individuală cu asociat X X. Germania, societatea susține că a anexat la contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr..X./04.03.2010, întreaga documentație întocmită de autoritățile fiscale competente din care reiese că respectiva persoană este rezidentă fiscal a statului german.

Totodată, pentru X pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit suplimentar, societatea a depus anexat la contestație în xerocopie, certificatele de rezidență fiscală, motiv pentru care consideră că nu este obligată la plata impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea arată că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru unele livrări intracomunitare nu a deținut documente de transport, respectiv CMR-uri, care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul României, dar nu au avut în vedere confirmările clienților privind recepția bunurilor livrate și că unele livrări au fost efectuate cu condiția ex-work.

Contestatoarea susține că livrările intracomunitare pentru care s-a stabilit în mod eronat TVA colectată suplimentar, au fost efectuate către clienți tradiționali și reprezintă un procent nesemnificativ în raport cu totalul tranzacțiilor. Cu privire la facturile emise către diverși clienți și care au fost stornate ulterior, societatea consideră că creșterea TVA colectată în perioada de la emitere și până la stornare și, respectiv calcularea de majorări de

întârziere, reprezintă o măsură total eronată întrucât nu este vorba de o operațiune comercială care ar genera exigibilitatea TVA.

Referitor la fondul de solidaritate socială pentru persoane cu handicap, societatea susține că au fost efectuate solicitări de angajare către ITM conform legislației în vigoare, în funcție de numărul de personal existent la începutul trimestrului în condițiile în care numărul de angajați a crescut în cadrul trimestrului.

În ceea ce privește măsura dispusă urmare încheierii Raportului de inspecție fiscală referitor la stornarea prin contul de furnizori și efectuarea înregistrării contabile 4426 – 4427 pentru bonusurie, respectiv lucrările de construcții-montaj, facturate de către diverși furnizori, societatea consideră necesară respectarea principiului neutralității taxei. Societatea susține că măsurile de simplificare au fost introduse de legiuitor pentru eliminarea fraudei de tip comerciant dispărut și are dovada colectării și plății taxei la buget de către furnizori, prin actele de control încheiate la respectivele firme. Societatea consideră că prin neaplicarea măsurilor de simplificare nu a adus nici un prejudiciu la buget aferent taxei pe valoarea adăugată dedusă.

Prin adresa de completare a contestației formulată de avocatul Georgescu Gabriel în baza împuternicirii avocațiale nr.X/2010, aflată în original la dosar, contestatoarea aduce următoarele argumente suplimentare :

Cu privire la impozitul pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au interpretat greșit dispozițiile art.118 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în sensul că textul actului normativ se referă la regularizarea impozitului care trebuie făcută înăuntrul termenului de prescripție și nu la prezentarea certificatului de rezidență fiscală. Societatea susține că nu se poate reține ca logică teoria conform căreia deși controlul cu privire la aceste operațiuni a fost efectuat înăuntrul termenului de prescripție de 5 ani, certificatele de rezidență fiscală prezentate cu ocazia controlului depășesc termenul de prescripție care este tot de 5 ani.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că în raportul de inspecție fiscală s-a reținut că a facturat și livrat diverse produse către terți din comunitate, înscriind pe facturi mențiunea – scutit cu drept de deducere – dar nu deține documentele de transport CMR-uri care să ateste că bunurile livrate au părăsit teritoriul României. Contestatoarea arată că potrivit prevederilor art.10 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor nr.2222/2006, dovada pentru a putea beneficia de scutire de TVA o constituie factura fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru. Societatea susține că întrucât dispozițiile legale în materie nu impun expres deținerea CMR-urilor ca o condiție a recunoașterii scutirii de drept de deducere, organele de inspecție fiscală au acționat cu încălcarea dispozițiilor

legale deoarece s-a făcut dovada ieșirii din România a bunurilor livrate cu facturile fiscale și cu dovada că bunurile au fost recepționate de către beneficiar.

Cu privire la stornarea unor facturi emise către clienți din Comunitatea Europeană sau din afara Comunității, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipulează că faptul generator al TVA intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau prestării de servicii. Contestatoarea precizează că stornarea s-a făcut tocmai pentru că livrarea bunurilor nu s-a mai efectuat și în consecință nu a existat faptul generator și nici exigibilitate a taxei.

Cu privire la neutralitatea taxei, jurisprudența Curții Europene a demonstrat că “pentru a se asigura neutralitatea TVA, statele membre au datoria de a reglementa în sistemul juridic intern posibilitatea de a corecta orice sumă menționată din eroare, dacă cel care a emis factura face dovada că a acționat cu bună-credință. Totuși, dacă emitentul facturii a eliminat riscul oricărei pierderi de venituri publice, TVA care a fost facturată din eroare poate fi ajustată fără ca o asemenea ajustare să fie condiționată de faptul ca emitentul facturii în cauză să fi acționat cu bună-credință”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 02.03.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./04.03.2010 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2006 – iunie 2008 societatea a facturat și livrat diverse produse către terțe persoane juridice din Comunitatea Europeană, înscriind pe facturi mențiunea “operațiuni scutite cu drept de deducere”. În urma verificării modului de realizare a livrărilor intracomunitare s-a constatat că societatea nu a putut justifica scutirea taxei pe valoarea adăugată cu documentele reglementate în Anexa 1, art.1 alin.2) și art.10 alin.1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv societatea nu a deținut documente de transport - CMR-uri – care să ateste că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare au părăsit teritoriul României,

De asemenea, în urma verificării modului de realizare, atât a livrărilor intracomunitare cât și a exportului s-a constatat că societatea nu a putut justifica scutirea TVA cu documente de transport sau declarație vamală de export. În consecință, organele de inspecție fiscală au influențat valoarea TVA datorată bugetului de stat, în sensul creșterii TVA de colectat, calculată pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor și până la data la care facturile au fost

stornate, fapt pentru care a fost determinată suplimentar o TVA colectată în sumă de .X./ lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare privind TVA, datorate bugetului de stat, în sumă de .X. lei, aferent căreia au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din Romania de persoane nerezidente, perioada verificată 01.01.2003 – 30.06.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturilor emise de către terțe persoane juridice nerezidente, următoarele achiziții și prestări realizate pe teritoriul României :

- servicii de transport aferent operațiunilor de export, achiziționate în perioada mai 2003 – ianuarie 2005,
- servicii de montaj, servicii de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială –comisioane, servicii de exploatare a masei lemnoase, servicii de consultanță, servicii prestate de avocați, achiziționate în perioada iunie 2003 – februarie 2008,
- licență, calcul static și dinamic, servicii achiziționate în noiembrie 2003 și mai 2007.

Pentru serviciile prestate către contestatoarele de persoanele juridice nerezidente, societatea a achitat integral contravaloarea facturilor emise de către aceștia, fără însă a constitui, reține și vira la bugetul statului impozitul pe veniturile din România de către persoanele juridice nerezidente.

În vederea justificării dreptului de a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de Romania și alte țări, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente :

- pentru firma X Austria a prezentat “Certificatul de rezidență fiscală” eliberat de autoritatea fiscală din Austria la data de 27.08.2009. Astfel, pentru veniturile obținute din Romania în anul 2003 s-a constatat că certificatul de rezidență fiscală a fost prezentat în afara termenului de prescripție,

- pentru firma X Austria a prezentat “Certificatul de rezidență fiscală” eliberat de autoritatea fiscală din Austria la data de 26.08.2009, fiind în afara termenului de prescripție pentru veniturile obținute din România în anul 2003,

- pentru firma X – Taiwan a prezentat “Certificatul de înregistrare a întreprinderii” eliberat de primăria orașului Taipei la data de 11.10.1996, însă România nu are încheiată Convenție de evitare a dublei impuneri cu Taiwan,

- pentru întreprinderea individuală cu asociat unic X Germania a prezentat “Adeverința fiscală” eliberată de autoritatea fiscală din Germania la data de 24.05.2004, dar care nu este în concordanță cu forma și conținutul pe care trebuia să-l cuprindă certificatul de rezidență fiscală, respectiv nu se precizează în conținutul acesteia ca a fost eliberată în conformitate cu Acordul de evitare a

dublei impuneri încheiat între Germania și România, a fost eliberată pentru persoana fizică și nu pentru întreprindere, nu se face referire la codul de identificare fiscală a întreprinderii și nu cuprinde mențiunea că beneficiarul de venit este rezident fiscal în statul emitent în perioada obținerii venitului de la societatea contestatoare.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit datorat pentru veniturile obținute în România de persoanele nerezidente în suma totală de .X. lei, aferent căruia au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

Cu privire la Fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap, pentru perioada verificată ianuarie 2003 – decembrie 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art.42 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația să angajeze persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul de angajați, întrucât deținea un număr de salariați mai mare de 100, respectiv 75. Din verificările efectuate s-a constatat că în perioada supusă verificării, societatea a solicitat doar pentru anumite trimestre, respectiv luni, la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap. Urmare celor constatate echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății un fond special pentru persoane cu handicap neîncadrate suplimentar în sumă de .X. lei, aferent căruia au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

1.1. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidenților în sumă totală de **.X./ lei**,

cauza supusă soluționării este dacă în raport de data începerii inspecției fiscale, respectiv 27.10.2008, impozitul în sumă de .X./ lei a fost stabilit de organele de inspecție fiscală în afara termenului de prescripție.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 02.03.2010 s-a efectuat verificarea impozitului pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente pentru perioada 01.01.2003 – 30.06.2008.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 02.03.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X./04.03.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile obținute din România de persoane nerezidente în anul 2003, societatea a prezentat certificate de

rezidență fiscală în afara termenului de prescripție, motiv pentru care nu au aplicat în seșă prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, stabilind impozitul pe nenitul nerezidenților prin aplicarea cotelor de impozitare din legea internă.

Prin contestația formulată societatea susține că organele de inspecție fiscală au efectuat verificări și asupra unor operațiuni prescrise din punct de vedere fiscal.

În drept, art.231 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor ce au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune, respectiv la stabilirea diferențelor de obligații fiscale față de sumele datorate și respectiv achitate de contribuabili cu acest titlu.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr. V/15.01.2007 pronunțată de Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, unde se precizează: ***"Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal."***

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este

Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației privind impozitul pe veniturile nerezidenților.

Având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 27.10.2008 se reține că perioada cuprinsă între data de 01.01 – 31.08.2003 este prescrisă, astfel încât organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să verifice această perioadă în condițiile în care nu exista o cauză de întrerupere și/sau suspendare.

Pentru plățile la extern derulate în luna septembrie 2003 termenul de depunere a declarației privind obligațiile de plată la bugetul de stat fiind 27.10.2003 întrucât ziua de 25.10.2003 a fost sâmbătă, inspecția fiscală nu a depășit termenul de prescripție întrucât inspecția a început în ultima zi a termenului de prescripție, respectiv 27.10.2008 fiind finalizată prin emiterea deciziei de impunere contestată.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează :

*“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs**”.*

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”* astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Cu privire la întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22 se precizează că:

“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ, *“termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :*

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.01.2004, sunt în vigoare dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ulterior republicată, care la art.92 precizează:

“ Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la [art. 91](#) se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Intrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție conform “normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”, respectiv conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, în vigoare până la 31.12.2003 și ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2004, organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe dacă obligațiile pentru care termenul de depunere a declarației era anterior datei de 27.10.2003, respectiv termenul de plată era anterior datei de 01.09.2003 sunt prescrise.

Pentru acest fapt, în conformitate cu prevederile art.213 alin.5 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că: “(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.” și ale pct.9.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: “9.4. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: necompetența organului care a încheiat actul contestat, **prescripția**, excepția prevăzută de art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, autoritatea de lucru judecat etc.” se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**”.

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.X./04.03.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de .X./ lei reprezentând impozit pe veniturile din Romania obținute de persoane nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei, cu prevederile actelor normative incidente în materie.

1.2. Referitor la suma totală de **.X./ lei** din care impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de **.X./ lei** și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, cauza supusă soluționării este dacă pentru plățile la extern derulate în perioada controlată contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit în condițiile în care ulterior înregistrării contestației societatea deține în traducere legalizată documente care atestă rezidența fiscală pentru beneficiari de venit.

În fapt, în perioada 2003 – iunie 2008 societatea a beneficiat de diverse prestații ale unor firme nerezidente reprezentând montaj, exploatare masă lemnoasă, servicii de intermediere efectuate în legătură cu operațiuni comerciale.

Organele de inspecție fiscală au încadrat prestațiile efectuate de firmele nerezidente la art.2 alin.2) lit.c), lit.d) și lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente și la art.115 alin.1), lit.d), lit.f), lit.i), lit.k), lit.l) și lit.n) din Codul fiscal, respectiv venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță, respectiv venituri din servicii prestate în România și au constatat că la data efectuării plăților la extern societatea nu a deținut certificatele de rezidență fiscală pentru beneficiarii de venituri, fapt pentru care au recalculat impozitul datorat stabilind obligații fiscale suplimentare prin aplicarea cotelor de impozitare din legislația internă.

Ulterior înregistrării contestației, cu adresele nr..**X.//20.10.2010** și nr..**X.//26.10.2010**, societatea a depus originalele traducerilor legalizate pentru un număr 12 certificate de rezidență fiscală, astfel :

- certificatele eliberate de Administrația financiară X din Austria la data de 23.10.2008, respectiv 03.02.2010 pentru anul 2007, atestă că firma X este o companie rezidentă în Austria,

- certificatele eliberate de Administrația financiară X Austria la data de 03.02.2005, la data de 06.11.2008, respectiv 27.08.2009 atestă că firma X este o companie rezidentă în Austria,

- certificatele eliberate de Administrația financiară X Austria la data de 06.10.2008, respectiv 26.08.2009, atestă că firma X XGmbH este o companie rezidentă în Austria,

- certificatele eliberate de Administrația financiară X Austria la data de 17.11.2005, la data de 08.07.2008, respectiv 10.02.2010 pentru 2006 – 2009, atestă că firma X este o companie rezidentă în Austria,

- adeverință fiscală eliberată de Societatea de expertiză X la data de 15.09.2009, atestă că societatea X e.K. a fost înregistrată în anul 2004 în

registru comertului din Germania și informarea din partea Judecătorei X asupra înregistrării sufixului "e.K." – comerciant înregistrat- care indică faptul că nu este vorba despre o societate, ci despre o persoană individuală, drept pentru care s-a emis un certificat de rezidență fiscală pentru patronul firmei X.

În drept, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prevede :

"Coroborarea prevederilor [Codului fiscal](#) cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene [...]

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile [titlului V](#). În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în [titlul II](#) sau [titlul V](#), după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență".

La pct.9 din Normele metodologice date în aplicarea art.118 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 se precizează :

"Prevederile [titlului V](#) din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului

obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit”, iar la pct.15 din același act normativ se stipulează :

“Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri și de prevederile legislației Uniunii Europene, nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune în momentul realizării venitului la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene”.

In temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, nerezidentul avea obligația de a prezenta plătitorului de venit, la momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă a statului său în original sau în copie legalizată.

De asemenea, art.7 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Austria, ratificată prin Decretul nr.254/1978 prevede :

“Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat, în afara de cazul când întreprinderea exercită activitatea sa în celălalt stat contractant printr-un sediu stabil aflat în acel stat. Dacă întreprinderea exercită activitatea sa în acest mod, beneficiile întreprinderii sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care aceste beneficii sunt atribuibile acestui sediu stabil”.

Prevederi similare se regăsesc și la art.7 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania, ratificată prin Legea nr.29/2002.

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

Așa cum la capitolul precedent s-a reținut existența cauzei de suspendare a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de obligații fiscale determinată de începerea inspecției fiscale în mod corespunzător și termenul în care contribuabilul poate prezenta certificatul de rezidență fiscală se prelungește la nivelul termenului în care organul de inspecție fiscală poate stabili diferențele de impozit pe veniturile nerezidenților.

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 respective.

În mod firesc problema aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri se ridică numai în situația acelor beneficiari de venituri care au rezidență fiscală în state cu care România a încheiat convenții de evitare a dublei impuneri.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se concluzionează următoarele :

Referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2004, către X.societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală emis de Societatea de Expertiză Contabilă X din Hamburg la data de 15.09.2009, care atestă că societatea X e.K. a fost înregistrată în anul 2004 în registrul comerțului din Germania precum și informarea din partea Judecătoriei X asupra înregistrării sufixului “e.K.” – comerciant înregistrat- care indică faptul că nu este vorba despre o societate, ci despre o persoană individuală, drept pentru care s-a emis un certificat de rezidență fiscală pentru patronul firmei Peter Konrad, beneficiarul de venituri din România.

Referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2006, către firma X, X societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de Administrația financiară X la data de 17.11.2005, la data de 08.07.2008, respectiv 10.02.2010 pentru perioada 2006 – 2009, ce atestă că firma X, X este o companie rezidentă în Austria.

Referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2003, către firma XbH societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de Administrația financiară Klagenfurt la data de 06.10.2008, respectiv 26.08.2009 valabil pentru anii 2003 – 2007, ce atestă că respectiva firmă este rezidentă fiscal în Austria.

Referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2003, către firma INFO – X societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de Administrația financiară X la data de 06.11.2008, la data de 27.08.2009 valabil pentru anii 2003 – 2007, respectiv 03.02.2005 ce atestă că respectiva firmă este rezidentă fiscal în Austria.

Referitor la plățile efectuate la extern, în anul 2007, către firma X societatea a prezentat cerificatele de rezidență fiscală eliberate de Administrația financiară X la data de 23.10.2008, respectiv 03.02.2010 pentru anul 2007, ce atestă că firma respectivă este rezidentă fiscal în Austria.

Având în vedere faptul că societatea probează rezidența fiscală a beneficiarului de venit, pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei

impuneri încheiate de Romania cu țările ai căror rezidenți sunt beneficiarii de venituri înscriși în respectivele certificate, în situația în care potrivit naturii veniturilor definită de convenții, societatea nu avea obligația reținerii la sursă a impozitului.

Cum organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat punctual asupra încadrării plăților derulate la extern în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri în funcție de natura veniturilor plătite la extern întrucât la momentul inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificatele care atestă rezidența fiscală pentru beneficiarii de venituri din Romania, organul de soluționare va face aplicațiunea art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, în sensul că se va desființa decizia de impunere nr..X./04.03.2010 pentru suma de .X./ lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de dispozițiile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile nerezidenților stabilite prin Decizia de impunere nr..X./04.03.2010 încheiată de reprezentanții Direcției Generale de Administrarea a Marilor Contribuabili, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece la capitolul precedent s-a desființat debitul în sumă de X lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente, care a generat calculul de majorări de întârziere, urmează să se desființeze și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

2. Referitor la suma de .X./ lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronuțe dacă SC .X. .X. SRL poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri în condițiile în care societatea nu a prezentat documentele justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru UE.

În fapt, în anul 2007 și luna mai 2008, societatea a emis facturi de livrări de mărfuri către diveși cilenți în sumă totală de X lei, pentru care a aplicat prevederile art.143 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv le-a înregistrat în evidența contabilă ca operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care să ateste că bunurile au fost transportate în alt stat membru, au procedat la aplicarea cotei legale de 19% asupra valorii acestor venituri, făcând aplicațiunea prevederilor art.10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006 și stabilind astfel o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X./ lei.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.9), în vigoare la data efectuării operațiunilor

“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”.

Totodată, potrivit prevederilor art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, **sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată :**

“a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...],

iar conform alin.3) al aceluiași articol :

“(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrările intracomunitare de bunuri către o persoană sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă furnizorul deține documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către Ministrul Finanțelor Publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1) lit.a) – i), art.143 alin.2) și art.144 .1 din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.1) al Ordinului nr.2222/2006, aplicabil în anul 2007 :

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143 alin. \(2\) lit. a\) din Codul fiscal](#), cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\) din Codul fiscal](#), și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare se justifică cu factură care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și după caz, cu alte documente.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut **obligativitatea justificării scutirii** de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate : factura și documentul de transport din Romania în alt stat membru, respectiv în funcție de căile de transport pe care se realizează, scisoarea de trăsură CIM pentru transport rutier, scisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, “Air waybill” – AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumărare, documente de asigurare.

Totodată, având în vedere obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, devin incidente prevederile art.1 alin.2), alin.4) și alin.6) din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1) lit.a) – i), art.143 alin.2) și art.144 .1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144¹](#) din Codul fiscal se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

[...]

(4) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

[...]

(6) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare”.

Din analiza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 02.03.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru X, menționate în anexa nr.215 la raport, “[...] societatea nu deține documentele de transport (CMR-uri) care să ateste că bunurile care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare au părăsit teritoriul României”.

Cu toate că societatea, în timpul inspecției fiscale începută la data de 27.10.2008, nu a prezentat, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documentele justificative pentru a putea beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Analizând documentele anexate de societate la contestația formulată, se reține că aceasta a depus în susținerea acestui capăt de cerere “confirmări ale clienților privind recepția bunurilor livrate în afara țării”, fără să depună documentele de transport rutier din România în alt stat membru, solicitate de către organele de inspecție fiscală și absolut necesare îndeplinirii condiției cumulative privind justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia textul actelor normative incidente speței “nu precizează obligația prezentării/deținerii CMR-urilor , această dovadă făcându-se cu factura fiscală”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, una din cerințele cumulativ obligatorii în scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri este documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv pentru transportul rutier scrisoarea de trăsură CMR.

Mai mult, legislația privind taxa pe valoarea adăugată cuprinde trimiteri la documente care sunt reglementate prin alte acte normative. Dacă documentele respective, printre care și documentele de transport, ar fi fost descrise și în Codul fiscal sau în acte normative date în aplicarea acestuia, nu ar fi fost respectate principiile stabilite prin Legea nr.24/2000 privind norme de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la art.15 că, în vederea evitării paralelismelor, în procesul de legiferare este interzisă instituirea aceluiași reglementări în mai multe articole sau alineate din același act normativ ori în două sau mai multe acte normative.

Astfel, în ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.4.X./1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, respectiv scrisoarea de trăsură CMR.

Față de argumentul contestatoarei potrivit căruia în susținerea argumentului că bunurile au părăsit teritoriul României a depus confirmări ale clienților privind recepția bunurilor livrate în afara țării, se reține că societatea trebuia să prezinte documentele care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, ca documente justificative obligatorii prevăzute de actele normative mai sus invocate a condiției cumulative în vederea acordării scutirii de TVA.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la aplicarea cotei standard de 19% asupra valorii acestor venituri, stabilind o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X./ lei, societatea neputând beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri întrucât nu a prezentat toate documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, respectiv nu a îndeplinit condițiile prevăzute la art.10 din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1) lit.a) – i), art.143 alin.2) și art.144.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care

contestația se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X./ lei.

3. Referitor la suma de **X lei** din care TVA în sumă de X lei, contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fond asupra acestor capete de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, prin decizia de impunere nr..X./04.03.2010, emisă în baza raportului de inspecție încheiat la data de 02.03.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sarcina societății în sumă totală de .X. lei.

Din obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr..X./04.03.2010, SC .X. .X. SRL nu și-a motivat capetele de cerere pentru suma totală de X lei reprezentând TVA, contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap și accesoriile aferente.

În drept, art.206 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală prevede :

"Forma și conținutul contestației :

Contestația se formulează în scris și va cuprinde : [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

iar pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată stipulează "

"Contestația poate fi respinsă ca : [...]

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

În temeiul acestor prevederi legale și având în vedere documentele aflate la dosar, se reține că societatea nu aduce nici un argument cu privire la cuantumul debitului stabilit suplimentar de plată cu titlul de TVA, contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap

precum și a accesoriilor aferente care să fie justificate cu documente și motivat pe baza de dispoziție legală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, data de la care au fost calculate accesoriile, numărul de zile de întârziere și cota aplicată.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia ar fi efectuat "solicitări de angajare către ITM conform legislației în vigoare, în funcție de numărul de personal existent la începutul trimestrului" se reține că aceasta nu este probată cu documente care să conducă la o infirmare a modului de stabilire a obligației cu titlu de contribuție efectuat de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere că societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, urmează a se respinge ca nemotivată și nesuținută cu documente contestația pentru aceste capete de cerere în sumă totală de X lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente TVA se reține că acestea au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în perioada iulie 2006 – iunie 2008, calculul acestor accesorii fiind aplicat asupra diferențelor cumulate de TVA, astfel cum se regăsește în anexa nr.242 la raportul de inspecție fiscală.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu sunt precizate majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca urmare a fiecărei deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale.

Intrucât la capitolele precedente a fost respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de .X./ lei reprezentând TVA iar pentru suma de X lei contestația a fost respinsă ca nemotivată, accesorii corespunzătoare acestor obligații principale sunt legal datorate de societate, însă organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor de întârziere datorate de societate în condițiile în care conform anexei nr.216 la raportul de inspecție fiscală, în timpul inspecției a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară pentru perioada cuprinsă între data emiterii facturilor pentru operațiuni scutite cu drept de deducere și până la data la care aceste facturi au fost stornate (fila 52 la raportul de inspecție fiscală) iar această diferență de TVA a fost inclusă de organele de inspecție fiscală cu semnul + și ulterior cu semnul – în baza de calcul a majorărilor de întârziere contestate, astfel cum rezultă din anexa nr.242 la raportul de inspecție fiscală.

Cum nu se poate stabili o corelație între anexa nr.216 "Situația privind TVA colectată stabilită de echipa de inspecție fiscală urmare a nejustificării livrărilor efectuate de SC .X. .X. SRL către diverși clienți din Comunitate și din afara Comunității" la raportul de inspecție fiscală și anexa

nr.242 "Situația privind calculul majorărilor de întârziere pentru neplata la termenele legale a TVA stabilite suplimentar pe perioada iulie 2006 – iunie 2008" la raportul de inspecție fiscală și, având în vedere că din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă ulterior stornării au fost emise alte facturi pentru mărfurile în cauză societatea susținând prin completarea la contestație *"că stornarea facturii este operațiunea la care procedează atunci când situația reală nu mai corespunde înregistrărilor contabile, în speță pentru că operațiunea comercială nu s-a mai realizat, mărfurile nu s-au livrat"*, se va desființa capitolul din decizia de impunere referitor la majorările de întârziere urmând ca organele de inspecție să recalculeze majorările datorate de societate pentru TVA ținând seama că pentru o obligație nedatorată nu se pot percepe accesorii, astfel cum rezultă din interpretarea dispozițiilor art.119 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele reținute și potrivit prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii precum și în temeiul art.213 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. .X. SRL pentru suma de **.X./ lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Desființarea capitolelor din decizia de impunere nr..X lei reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente,

- .X. lei majorări de întârziere aferente,

- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat, în raport de dispozițiile actelor normative incidente cauzei, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma de **X lei** reprezentând :

- 108.740 lei TVA,

- .X. lei contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru susținerea persoanelor cu handicap
- .X. lei majorări de întârziere aferente.

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

DIRECTOR GENERAL

X