

## **DECIZIE nr. ....**

privind contestația formulată de S.C. X S.R.L.  
înregistrată la D.G.F.P a jud. Arad sub nr. .../09.07.2013 și la D.G.R.F.P.  
Timișoara sub nr. .../14.07.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către petenta S.C. X S.R.L. cu adresa nr. ... din 11.07.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../14.07.2014, de reluare a procedurii de soluționare a contestației și de către AJFP Arad cu adresa nr. .../14.07.2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../15.07.2014, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

CUI RO ...

cu sediul Arad, str. ..., jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../05.07.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .../09.07.2013.

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR ..../23.01.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin Decizia nr. .../487/25.11.2013 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la soluționarea definitivă a acțiunii în contencios administrativ și fiscal din dosarul nr. .../108/2013, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Cu adresa nr. .../14.07.2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../15.07.2014, AJFP Arad a transmis, în fotocopie, Sentința civilă nr. .../04.11.2013 pronunțată în dosarul nr. .../108/2013 de Tribunalul Arad, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. .../04.06.2014 a Curții de Apel Timișoara, astfel că motivul care a determinat suspendarea a încetat, procedura administrativă fiind reluată, în condițiile legii.

Suma totală contestată este în quantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ..... și penalități de întârziere în sumă de .... lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, d-na. M, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

*Referitor la condiția de procedură privind respectarea termenului de depunere a contestației, se rețin următoarele:*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ..../23.01.2013 și Decizia de impunere nr. F-AR ..../23.01.2013 au fost comunicate petentei cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, conform art. 44 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, la domiciliul fiscal declarat al firmei din Arad, str. ...., dar corespondența a fost restituită Activității de Inspecție Fiscală Arad cu mențiunea „*destinatar lipsă de la domiciliu*”.

Urmare restituirii corespondenței, s-a procedat la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate în conformitate cu prevederile art. 43 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, conform Anunțului individual nr. .../13.02.2013 întocmit conform art. 44 alin.3 din Codul de procedură fiscală, republicat, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad înștiințând SC X SRL, despre faptul că au fost emise Raportul de inspecție fiscală F-AR ..../23.01.2013 și Decizia de impunere F-AR .../23.01.2013, acte care pot fi consultate de titularul acestora la sediul organului fiscal emitent.

În cuprinsul Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..../08.07.2013 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale au precizat că motivul pentru care s-a procedat la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate îl reprezintă refuzul d-nei. M de a semna anexele Raportului de inspecție fiscală și de a prezenta Notificarea cu privire la rezultatele Raportului de inspecție fiscală, astfel că având în vedere Procesul verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate nr. ..../13.02.2013, rezultă că Anunțul individual nr. ..../13.02.2013 emis de A.I.F. Arad a fost publicat și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală – [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro) - la data de 13.02.2013, anunțul fiind retras la data de 28.02.2013, Decizia de impunere nr. F-AR .../23.01.2013, considerându-se comunicată la data de 28.02.2013 conform art. 44 alin.3 din Codul de procedură fiscală, republicat.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei raportat la susținerile părților în ceea ce privește îndeplinirea condiției de procedură privind respectarea termenului de depunere a contestației, se reține că organul competent în soluționarea cauzei va avea în vedere Decizia Curții Constituționale nr. ..../2011 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 44 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, definitivă și general obligatorie, prin care Curtea Constituțională a decis “*Admite excepția de neconstituționalitate ridicată din oficiu de Judecătoria Constanța - Secția civilă în Dosarul său nr. 32.569/212/2009 și constată că dispozițiile art. 44 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală sunt neconstituționale în măsura în care se interpretează în sensul că organul fiscal emitent poate să procedeze la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate, cu*

*înlăturarea nejustificată a ordinii de realizare a modalităților de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a)-d) din aceeași ordonanță.”*

În considerentele Deciziei din .... aprilie 2011, Curtea Constituțională a arătat că procedând la o interpretare teleologică a dispozițiilor art. 44 alin. (2) lit. a)-d) din O.G. nr. 92/2003, enumerarea pe care o conține nu este întâmplătoare, ci modalitățile de comunicare a acelor administrative fiscale sunt menționate într-o ordine de prioritate în ceea ce privește aplicarea lor.

Astfel, prima dintre acestea, care asigură certitudinea absolută a luării la cunoștință a contribuabilului de conținutul actului administrativ fiscal, este cea de la lit. a), constând în prezentarea contribuabilului a conținutul actului administrativ fiscal de către emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură.

De asemenea, un grad înalt de certitudine îl conferă și modalitatea prevăzută la lit. b) și anume remiterea către contribuabil, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal.

Urmează, potrivit lit. c) comunicarea prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia.

În fine, la lit. d) este reglementată comunicarea prin publicitate, a cărei descriere se găsește în textul de lege care a făcut obiectul criticii de constituționalitate conform Deciziei Curții Constituționale nr. ..../2011.

Din motivarea constantă a hotărârilor emise de instanțele de judecată rezultă acestea au făcut aplicabilitatea celor dispuse prin Decizia Curții Constituționale nr. ..../2011. În acest sens este și Decizia nr. .../17.05.2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, din al cărui conținut cităm:

„Nu se contestă de către instanța de fond faptul că organul fiscal ar fi încercat comunicarea actului administrativ fiscal prin poștă la domiciliul fiscal declarat de organul fiscal, ci s-a reproșat că nu există dovezi din care să rezulte încercarea de comunicare către contribuabil a actului administrativ-fiscal prin modalitățile prevăzute de art. 44 alin. (2) lit. a) și b), respectiv: "a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului; b) prin remiterea, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicării fiind data remiterii sub semnătură a actului".

Numai printr-o asemenea interpretare se poate face aplicarea, care este obligatorie, a considerentelor Deciziei nr. ..../2011 a Curții Constituționale.”

Învederăm faptul că modalitățile de comunicare reglementate de legiuitor se referă la actul administrativ fiscal, or în cauza supusă soluționării organele de inspecție fiscală au avut în vedere Raportul de inspecție fiscală, a cărui semnare a fost refuzată de către d-na. M – administrator al S.C. X S.R.L. și nu Decizia

de impunere emisă în baza acestuia, astfel că nu există dovezi care să probeze încercarea de comunicare către contribuabil a actului administrativ-fiscal – Decizia de impunere nr. F-AR .../23.01.2013, prin modalitățile prevăzute de art. 44 alin. (2) sau (2<sup>1</sup>) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat.

De altfel prin O.G. nr. 2/2012, publicată în M.O. nr. 71 din 30 ianuarie 2012, art. 44 a fost modificat, în sensul că la art. 44 a fost introdus alin. (2<sup>2</sup>), care prevede:

*“În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2<sup>1</sup>), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.”*, astfel conform celor reținute mai sus, se constată îndeplinite dispozițiile art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 emisă de A.I.F. Arad, solicitând desființarea în totalitate a actului atacat, pentru următoarele motive:

**A.** În ceea ce privește modul în care s-a desfășurat inspecția fiscală:

- inspecția fiscală s-a desfășurat cu încălcarea dispozițiilor art. 106 și art. 107 din Codul de procedură fiscală, republicat, consecința fiind „eludarea dreptului de a fi ascultat” în vederea exprimării unui punct de vedere în ceea ce privește forma și/sau conținutul raportului de inspecție fiscală;

- nu a fost respectat termenul de 3 zile lucrătoare de la data efectuării inspecției fiscale prevăzut la art. 107 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, „atâta timp cât la ora 13 din ziua în care i s-a comunicat înștiințarea, X SRL trebuie să aibă gata formulat punctul de vedere, fără a ști ce conține proiectul de raport.”

**B.** În ceea ce privește comunicarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală:

- analizează dispozițiile Codului de procedură fiscală în ceea ce privește modalitatea de comunicare raportându-se la Decizia nr. ..../28.04.2011 a Curții Constituționale subliniind faptul că atâta timp cât actele administrative fiscale nu sunt comunicate în mod legal nu sunt opozabile contribuabililor, neputând constitui titluri de creanță;

**C.** În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală:

- arată că în cuprinsul deciziei atacate, organele de inspecție fiscală au făcut trimitere la Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. .../20.12.2011, drept pentru care aceleași servicii prestate au fost reconsiderate activitate dependentă conform aceluiași prevederi legale, respectiv art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal și pct. 67 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, concluzia fiind că „prestările de servicii efectuate pentru X SRL de către d-na M în calitate de salariat al F SRL sunt reconsiderate ca activitate dependentă”

- precizează faptul că relația contractuală în temeiul căreia se prestează servicii de asistență tehnică și consultanță este încheiată între două persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA și având calitatea de persoană impozabilă din perspectiva TVA conform dispozițiilor legale incidente, respectiv art. 125 și art. 127 din Codul fiscal;

- conținutul economic al tranzacțiilor reprezentate de prestările F SRL către X SRL are drept scop obținerea de profit, aceeași tranzacție reprezentând venit pentru F SRL și respectiv cheltuială pentru X SRL, ambele determinând bazele impozabile ale celor două persoane juridice,

- raportul juridic dintre F S.R.L. și X S.R.L. nu este unul „de muncă”, ci unul „comercial”, atâta timp cât o societate comercială poate funcționa în sensul desfășurării activităților conforme cu obiectul său de activitate autorizat, numai prin intermediul administratorului său, ceea ce înseamnă că desfășoară o activitate legală;

- prestările de servicii sunt realizate de F S.R.L. prin intermediul administratorului său, constatarea organelor de control conform căreia „activitatea desfășurată la X SRL de către d-na M în calitate de salariat al F SRL” fiind neconformă cu realitatea;

- referirile organelor de control la raportul de inspecție fiscală emis anterior (F-AR ...../20.12.2011) nu au nicio relevanță întrucât respectivul control a avut drept obiectiv alte obligații fiscale decât TVA, s-a referit la altă perioadă, d-na Roncato nu era angajată la F SRL, iar soluția pronunțată de organul fiscal competent în soluționarea contestației depuse de SC X SRL a fost atacată în justiție, nefiind definitivă;

**D.** Reconsiderarea unei activități drept activitate dependentă se aplică numai persoanelor fizice, iar activitatea desfășurată de către persoana juridică F S.R.L. în beneficiul persoanei juridice X S.R.L. nu poate fi reconsiderată drept activitate dependentă deoarece aparține unei persoane juridice și nu unei persoane fizice, iar faptul că activitatea F S.R.L. a fost prestată efectiv prin intermediul d-nei M în calitate de administrator este perfect normal și legal;

**E.** Criteriile în baza cărora se reconsideră o activitate drept dependentă nu sunt aplicabile, deoarece d-na M nu obține venituri de la X S.R.L. și toate veniturile obținute de F S.R.L. direct de la X S.R.L. și de d-na M direct de la F S.R.L. au fost impozitate, iar impozitele au fost plătite;

**F.** Criteriile în baza cărora se reconsideră o activitate drept dependentă nu sunt îndeplinite:

- d-na M are calitatea de administrator al X S.R.L. însă numai în ceea ce privește administrarea ordinară a societății, această societate mai are un administrator în persoana d-lui E , acestuia revenindu-i cele mai ample puteri pentru administrarea ordinară și extraordinară a societății;

- petenta prezintă în contestație punctual argumentele pentru care consideră că nu sunt îndeplinite condițiile stipulate la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și afirmă că niciunul din criteriile invocate de organele de inspecție fiscală în baza cărora se

reconsideră o activitate drept dependentă nu este îndeplinit, rezultă că chiar dacă reconsiderarea activității ar fi aplicabilă, ea nu are temei legal;

**G. Referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA:**

- operațiunile desfășurate de către X SRL sunt în marea majoritate servicii de prelucrare a bunurilor mobile corporale pentru clientul extern T SRL, astfel încât aceste operațiuni au locul prestării serviciilor în Italia conform art. 133 alin. (2), iar întrucât nu este îndeplinită condiția de la art. 126 alin. (1) lit. b) acestea nu sunt impozabile în România, X SRL având drept de deducere al TVA aferentă achizițiilor în temeiul art. 145 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal;

- invocă faptul că nu s-a ținut cont de constatările inspecțiilor fiscale anterioare în vederea realizării unei interpretări unitare a legii fiscale, petenta arătând că „în niciun raport de inspecție fiscală anterior celui la care ne referim în cuprinsul prezentei contestații, ocazionat de verificarea rambursărilor de TVA, organele fiscale nu au contestat calitatea de persoană impozabilă a F S.R.L. și nici nu au constatat că F S.R.L. ar fi persoană dependentă în raport cu clientul său X SRL”.

**II. Verificarea societății petente a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.06.2011 – 30.09.2012, avându-se în vedere și deconturile cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare depuse de către SC X SRL la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad.**

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-a reținut faptul că S.C. X S.R.L. a încheiat contractul de prestări servicii nr. .../03.01.2007 cu S.C. F S.R.L., societate reprezentată legal de către d-na M . Obiectul contractului fiind prestarea de către S.C. F S.R.L. în favoarea beneficiarului S.C. X S.R.L. a unor servicii constând în :

*"a) consultanță și asistență tehnică în activitatea de confecții la S.C. X S.R.L. și la partenerii cu care S.C. X S.R.L. a încheiat contracte de colaborare și de prestări servicii;*

*b) alte servicii în strictă concordanță cu obiectul de activitate al prestatorului, servicii care pot fi concretizate printr-o comandă fermă lansată de beneficiar și acceptată de prestator, devenind parte integrantă a prezentului contract".*

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală s-a constatat faptul că activitatea desfășurată la S.C. X S.R.L. de către d-na M prin intermediul S.C. F S.R.L. în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007, încheiat între cele două firme, poate fi reconsiderată ca activitate dependentă având în vedere faptul că sunt îndeplinite mai multe din criteriile menționate la art. 7, alin. (1), pct. 2.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aspecte prezentate detaliat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 s-a precizat faptul că S.C. X S.R.L. a formulat contestația nr. .../20.01.2012 la raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011 emis anterior, contestație care a fost soluționată de către D.G.F.P. a județului Arad prin Decizia nr. .../21.08.2012 prin care s-a respins contestația formulată de S.C. X S.R.L..

Pe cale de consecință prestările de servicii efectuate pentru S.C. X S.R.L. de către M în calitate de angajată la S.C. F S.R.L. au fost reconsiderate de către organele de inspecție fiscală ca activitate dependentă.

Astfel, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către S.C. F S.R.L. pentru prestările de servicii efectuate de către d-na. M în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere al TVA pentru această sumă în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) coroborat cu art. 127 (1) din Codul fiscal, în situația în care serviciile prestate au fost considerate ca fiind dependente și ca urmare pentru aceste servicii S.C. F S.R.L. nu putea fi tratată ca o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, motiv pentru care în sarcina petentei a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată suplimentar în sumă de ... lei.

Totodată datorită faptului că petenta a beneficiat de rambursare de TVA cu control anticipat, pentru TVA stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .... lei conform art. 119 și art. 120 din Codul de procedură fiscală republicat și penalități de întârziere în sumă de .... lei conform art. 120 indice 1 lit. c) din același act normativ.

**III.** S.C. X S.R.L. cu sediul în Arad, str. ...., jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare RO .... și are ca obiect principal de activitate „Fabricarea altor articole de îmbrăcăminte (exclusiv lenjeria de corp)” – cod CAEN ....

*Cauza dedusă judecării este dacă, în mod corect și legal, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a stabilit că petenta S.C. X S.R.L. datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 care stă la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.01.2013, contestată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere „toate aspectele prezentate anterior prin raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011” (fila 8 a RIF F-AR 5...1/23.01.2013), iar împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ și fiscal, prin Sentința civilă nr. .../04.11.2013 a Tribunalului Arad, definitivă, conform Deciziei civile nr. .../04.06.2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, fiind admisă acțiunea reclamantei S.C. X S.R.L.*

În fapt, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.01.2013,

stabilind că serviciile efectuate de către d-na. M la S.C. X S.R.L. sunt dependente și ca urmare pentru aceste servicii S.C. F S.R.L. nu poate fi tratată ca o persoană impozabilă.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 s-a arătat faptul că **s-au avut în vedere „toate aspectele prezentate anterior prin raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011** organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sunt îndeplinite mai multe dintre criteriile prevăzute la art. 7, alin. (1) pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare respectiv criteriile prevăzute la lit. a), b) și c), precum și criteriile prevăzute la pct. 67 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care serviciile prestate la S.C. X S.R.L. de către M în calitate de angajată la S.C. F S.R.L., au fost reconsiderate ca activitate dependentă, conform aceluiași prevederi legale.”

Învederăm că Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 a fost contestată în cadrul procedurii administrative fiscale, la data de 30.01.2012 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad emițând Decizia nr. .../21.08.2012.

Împotriva Deciziei nr. .../21.08.2012 emisă de D.G.F.P. a jud. Arad și implicit a Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011, petenta a formulat acțiune în contencios administrativ și fiscal la Tribunalul Arad, în dosar nr. nr. .../108/2013 (.../2013). Conform Sentinței civile nr. .../07.11.2013 Tribunalul Arad a admis acțiunea în contencios a S.C. X S.R.L. cu consecința anulării Deciziei de impunere F-AR .../20.12.2011, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 și a Deciziei nr. .../21.08.2012.

Împotriva Sentinței civile .../07.11.2013 D.G.R.F.P. Timișoara a formulat recurs la data de 24.12.2013, Curtea de Apel Timișoara prin Decizia civilă nr. .../04.06.2014 pronunțată respingând recursul.

Prin Decizia nr. .../487/25.11.2013 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.01.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad s-a dispus suspendarea soluționării cauzei, până la pronunțarea unei hotărâri definitive de către instanța de judecată în dosarul nr. .../108/2013, conform art.214, art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată coroborat cu pct. 10.1 din Ordinul nr. 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G.nr.92/2003.

În drept, Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal:

*“Definiții ale termenilor comuni*

*ART. 7*



*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*(...)*

*2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:*

*a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;*

*b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;*

*c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;*

*d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.*

*2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază.*

*Persoane impozabile și activitatea economică*

*Operațiuni impozabile*

*ART. 126*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*ART. 127*

*(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”*

*O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată:*

*„ART. 214*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../23.01.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.01.2013, contestată, organele de inspecție fiscală au consemnat „toate aspectele prezentate anterior prin raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011”, arătând că:

«prin raportul de inspecție fiscală F-AR .../20.12.2011 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că sunt îndeplinite mai multe din criteriile prevăzute la art. 7, alin. 1, pct. 2.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv criteriile prevăzute la lit. a), b) și c), precum și criteriile prevăzute la pct. 67 din H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care serviciile prestate la S.C. X S.R.L. de către M în calitate de angajată la S.C. F S.R.L., au fost reconsiderate ca activitate dependentă, conform aceluiași prevederi legale.

Conform prevederilor art. 7, alin. 1, pct. 2.2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare „în cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit.”

Menționăm că S.C. X S.R.L. a depus contestația nr. ./20.01.2012 la raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011 încheiat anterior. Conform Deciziei de soluționare a contestațiilor nr. .... din data de 21.08.2012 emisă de către Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Arad a fost respinsă contestația depusă de către S.C. X S.R.L.

Ca urmare a celor menționate anterior prestările de servicii efectuate pentru S.C. X S.R.L. de către M angajată la S.C. F S.R.L. sunt reconsiderate ca activitate dependentă.

În ceea ce privește TVA aferentă facturilor emise de către S.C. F S.R.L. pentru prestările de servicii efectuate de către M în sumă totală de ... lei (anexa nr. 3) organele de inspecție fiscală consideră că societatea nu are drept de deducere pentru această sumă în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

(...)

Conform prevederilor art. 127(1) „Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Ca urmare a celor menționate mai sus având în vedere că serviciile prestate au fost considerate ca fiind dependente și ca urmare pentru aceste servicii S.C. F S.R.L. nu putea fi tratată ca o persoană impozabilă, rezultă faptul că operațiunile respective nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA, organele de inspecție fiscală stabilesc suma de .... lei ca TVA suplimentară.»

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că asupra Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 a fost exercitat controlul de legalitate al instanțelor de judecată, respectiv Tribunalul Arad conform Sentinței civile nr. .../04.11.2013 pronunțată în Dosar nr. ..../108/2013 și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia civilă nr. .../2014, în aceeași cauză.

Din lecturarea Sentinței civile nr. ..../04.11.2013, definitivă, a rezultat că Tribunalul Arad „nu poate primi susținerile pârâtei în sensul că sunt îndeplinite mai multe din criteriile prevăzute la art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 respectiv cele prevăzute la lit. a, b c și d referitoare la relația de subordonare, folosirea bazei materiale a plătitorului de venit și suportarea cheltuielilor de deplasare, aspecte ce ar rezulta din «Obiectul contractului» deoarece activitatea s-a desfășurat la sediul societății reclamantei, pe o perioadă de timp de aprox. 8 ore, folosindu-se baza materială a plătitorului și decontându-i-se dnei MR cheltuielile de deplasare; invocându-se în acest sens prevederile pct. II «Obiectul contractului» precum și clauza menționată la pct. VI potrivit căreia «Beneficiarul va comunica Prestatorului în mod clar care anume aspecte îi revin în asistența sa tehnică, stabilind coordonatele de rigoare pentru serviciile prestate.»

(...)

Tribunalul reține și faptul că veniturile realizate pe perioada 2008 – 2010 de SC F SRL au fost supuse impozitării și că dacă s-ar proceda la impunerea veniturilor pe perioada 01.07.2010 – 31.12.2010 conform celor precizate în Decizia de impunere contestată, s-ar realiza practic o dublă impunere pe de o parte iar pe de altă parte TVA de plată a SC F SRL nu era datorată iar TVA de rambursat a SC X SRL nu era justificată.

(...)

Pentru toate aceste considerente, apreciază că activitatea depusă de SC F SRL prin adm. M nu este o activitate dependentă (...).”

Astfel, aceste instanțe de control judiciar pronunțându-se asupra acestor acte administrativ fiscale, în ceea ce privește stabilirea naturii juridice a activității desfășurate în baza contractului de prestări de servicii nr. .../03.01.2007 încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC F SRL, în calitate de prestator, raportat la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal care a stat la baza stabilirii în sarcina petentei a unei obligații fiscale de natura impozitului pe salarii și contribuțiilor aferente salariilor, înscrisă în Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011, au constatat că nelegalitatea acestora cu consecința anulării dispoziției de măsuri prin care organele fiscale au dispus diminuarea pierderii fiscale de recuperat cumulată la finele anului 2010 la suma de .... lei față de suma de .... lei reprezentând pierderea fiscală înregistrată de societate la finele anului 2010.

Starea de fapt care a determinat stabilirea TVA prin Decizia de impunere F-AR .../23.01.2013, contestată, respectiv „aspectele prezentate anterior prin raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011” care au condus la emiterea

deciziei atacate a fost analizată la data prezentei de două instanțe de control judiciar – Tribunalul Arad și Curtea de Apel Timișoara – în cadrul procesului privind acțiunea în contencios administrativ formulată de S.C. X SRL (dosarul nr. .../108/2013).

Astfel, ne aflăm în situația în care două instanțe de control judiciar au administrat în totalitate probele, incidența dispozițiilor legale, respectiv art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în ceea ce privește calificarea activității desfășurate de către SC F SRL beneficiarului SC X SRL, în sensul că această activitate nu poate fi reconsiderată ca activitate dependentă.

Motivațiile organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește serviciile prestate ca fiind dependente și ca urmare pentru aceste servicii S.C. F SRL nu poate fi tratată ca o persoană impozabilă, rezultând faptul că operațiunile respective nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA, nu mai subzistă în condițiile în care urmare analizei actelor și lucrărilor dosarului nr. .../108/2013 cele două instanțe de judecată au statuat că „activitatea depusă de SC F SRL prin adm. M nu este o activitate dependentă”.

Pe cale de consecință, în condițiile în care prin Decizia nr. .../487/25.11.2013 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../23.01.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad s-a dispus suspendarea soluționării cauzei, până la pronunțarea unei hotărâri definitive de către instanța de judecată în dosarul nr. .../108/2013, conform art.214, art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată coroborat cu pct. 10.1 din Ordinul nr. 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G.nr.92/2003, luând act de hotărârile instanțelor de judecată pronunțate în dosarul nr. .../108/2013, urmează a se admite contestația formulată de SC X SRL pentru suma de ... lei reprezentând TVA, cu consecința anulării Deciziei de impunere F-AR .../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .... lei și penalitățile de întârziere în sumă de .... lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR .../23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .... lei, contestația a fost admisă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi admisă.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 7, art. 126, art. 127 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal, art. 214, art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată și luând act de Sentința civilă nr. 6277 din 04.11.2013 pronunțată de Tribunalul Arad în Dosar nr. 3250/108/2013 și de Decizia civilă nr. 5092 din 04.06.2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se

### **D E C I D E:**

- admiterea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR ../23.01.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată - ... lei
- dobânzi/majorări de întârziere - ... lei
- penalități de întârziere - 4.975 lei,

cu consecința anulării Deciziei de impunere F-AR 56/23.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

**DIRECTOR GENERAL,**

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.