



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 356 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.A. din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906467/16.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./06.03.2012 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul social în municipiul .X., strada X nr.X, județul .X., CUI X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 întocmit de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală.

S.C. .X. S.A. este persoană juridică română înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X. sub nr.J .X./X./1991, are codul unic de înregistrare .X., având ca obiect de activitate: fabricarea lagărelor, angrenajelor, cutiilor de viteză și a elementelor mecanice de transmisie.

S.C. .X. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 respectiv suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente TVA,
- .X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente impozitului pe

veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente,

.X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente,

.X. lei - majorări de întârziere la plată aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011, respectiv **13.01.2012**, potrivit confirmării de primire aflată în copie la dosarul cauzei, contestația nr..X./09.02.2012 a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată la data de **10.02.2012**, conform ștampilei Oficiului poștal aplicată pe factura nr.DTV.X./10.02.2012 și înregistrată la Serviciul Registratură al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de 14.02.2012 sub nr..X., conform ștampilei aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestatoare figurând la data depunerii contestației la poziția nr.X din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea **Ordinului** președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. din .X..

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. din .X. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 pentru suma totală de **.X. lei** compusă din TVA și impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice și fizice nerezidente și accesoriile aferente, susținând următoarele :

a) cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și suma de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente, societatea consideră că, ori de câte ori România este parte a unei convenții pentru

evitarea dublei impuneri încheiate cu un alt stat, se aplică prioritar prevederile convenției internaționale, față de prevederile Codului fiscal român și ale celorlalte acte normative interne.

Contestatară a efectuat plăți în sumă totală de .X. lei, în baza unor contracte, diverse sume de bani către cinci firme nerezidente: .X. .X. din Turcia, .X. GmbH din Germania, .X. din Slovacia, .X. FINLANDA și .X. din Anglia.

Contestatară susține că, în cazul celor cinci persoane juridice nerezidente, impunerea se va realiza după caz doar în Turcia, Germania, Slovacia, Finlanda sau Marea Britanie, adică societatea comercială străină devine doar față de statul său debitor obligat de plată a impozitului pentru sumele de bani primite din România, având în vedere că aceste societăți sunt rezidente ale statelor cu care România a încheiat convenții pentru evitarea dublei impuneri.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi putut stabili obligații fiscale cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, doar în situația în care convenția de evitare a dublei impuneri stipula clar că total, sau parțial, categoria respectivă de venit poate fi impusă fie, numai în România, ca stat contractant al plătitorului de venit, fie și în România, în situația în care există posibilitatea alternativă de impunere într-unul din cele două state contractante și în situația în care părțile venitului nu au optat ca impunerea să se realizeze în statul nerezidentului.

Contestatară consideră că aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri nu este condiționată de formalități impuse prin textul acestora și nu este permis unui stat contractant ca, prin reglementarea sa internă să condiționeze aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri de formalismul certificatului de rezidență, invocând în susținere prevederile principiului de drept *“pacta sunt servanda”* și ale art.11 alin.1 și alin.2 din Constituția României.

De asemenea, susține că, potrivit art.113 din Codul fiscal, nerezidenții care obțin venituri impozabile din România sunt contribuabilii impozitului, aceștia sunt cei care datorează impozitul și nu S.C. .X. S.A. din .X., care este doar un plătitor al venitului.

Astfel, nu este corectă constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia sumele de bani plătite celor 5 societăți comerciale străine sunt venituri care trebuie impozitate, doar prin prisma prevederilor art.115 alin.1 lit.f) și lit.k) din Codul fiscal român, ca fiind *“comisioane de la un rezident”*, precum și *“venituri din servicii prestate în România”*.

Contestatară susține că nu este rezonabil ca societatea să fie penalizată de organele de inspecție fiscală, prin invocarea inexistenței

certificatelor de rezidență fiscală, atâta timp cât, din toate documentele depuse rezultă că, beneficiarii plăților nu erau rezidenți fiscali ai României, ci erau rezidenți ai altor state cu care România a încheiat convenții de evitare a dublei impunerii.

În concluzie, organele de inspecție fiscală române nu pot obliga contestatara să plătească impozite pentru rezidenții altui stat, pe motiv că nu ar exista formalitatea certificatului de rezidență fiscală, aspect susținut și de prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente, societatea consideră că nu datorează aceste sume susținând că pentru veniturile realizate de persoana fizică nerezidentă .X., în perioada 31.03.2001-30.06.2005, nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe venitul persoanelor fizice nerezidente, prin inspecția fiscală anterioară care a acoperit perioada de până la data de 30.06.2005.

Contestatara susține că, la prezenta inspecție fiscală nici nu era posibilă verificarea acestui tip de impozit, pentru perioada, care a făcut obiectul inspecției fiscale anterioare, conform prevederilor art.98 alin.2 și art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, pe motiv că termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale era împlinit pentru cele mai recente plăți, respectiv la data de 01.01.2011.

Astfel, cetățeanul rezident al Turciei, .X. este cel care devine obligat față de statul turc la plata impozitelor pentru veniturile obținute de la S.C. .X. S.A. pentru serviciile prestate, motiv pentru care din niciuna din ipotezele art.14 din Acordul pentru evitarea dublei impunerii nu poate fi reținut că societatea are vreo obligație fiscală față de statul român.

Totodată, plata impozitului pentru persoana fizică .X. .X. nu relevă o recunoaștere a datoriei impozitului, ci doar o stare de incertitudine a societății asupra existenței unei astfel de obligații fiscale, iar achitarea sumelor din propria inițiativă s-a făcut pentru a nu fi în culpă în situația în care s-ar fi dovedit că ar fi trebuit să se achite respectivul impozit.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între prescripția dreptului organelor fiscale de stabilire a obligațiilor fiscale și prescripția dreptului de a cere executarea silită, în sensul că se face trimitere la prevederile art.133 din Codul de procedură fiscală care, nu reglementează întreruperea termenului de stabilire a obligațiilor fiscale, ci întreruperea

termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale.

Astfel, S.C. .X. S.A. consideră că, deși acele sume au fost achitate către statul român, acestea nu reprezintă plăți valabile, ci sunt nedatorate, deci restituibile, deoarece conform convenției pentru evitarea dublei impuneri, contestatara nu trebuia să achite impozit pentru veniturile obținute de cetățeanul turc .X..

c) referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA, majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, societatea susține următoarele :

c.1) în cazul celor X declarații vamale de export despre care s-a constatat că nu au confirmare electronică de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană (TVA în sumă de .X. lei, majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei), faptul generator al scutirii de TVA nu se constituie în existența formală a unei confirmări într-un sistem electronic de evidență vamală, care poate da oricând erori, ci în realizarea livrărilor de bunuri cu parteneri din afara Comunității Europene.

Totodată, ceea ce primează ca relevantă în aplicarea scutirii de TVA este realizarea livrării de bunuri, care presupune un act juridic translativ de proprietate prin care furnizorul (vânzatorul) transmite proprietatea bunurilor cumpărătorului, contra prețului pe care acesta îl plătește.

Prin urmare, realizarea livrării de bunuri de către o persoană juridică romană către o persoană din afara spațiului comunitar nu poate fi afectată de formalități electronice de evidență vamală, deoarece livrarea de bunuri există pentru că părțile contractante au convenit-o, iar în aplicarea ei se efectuează contraprestațiile părților, respectiv predarea bunurilor de către furnizor și plata prețului de către cumpărător.

Astfel, în toate cele X cazuri de declarații vamale de export indicate, S.C. .X. S.A. beneficiază de scutirea legală de TVA, pe motiv că a realizat livrări de bunuri în afara Comunității Europene, bunurile au fost transportate după caz în Mexic, Argentina, S.U.A., cel mai relevant aspect fiind că, în toate cazurile invocate, plata bunurilor livrate a fost efectuată.

Societatea consideră că, realizându-se livrările de bunuri și chiar transportul în afara Comunității Europene (justificate cu facturi interne și externe, documente de transport ce atestă încărcarea bunurilor și părăsirea spațiului comunitar, declarații de import obținute de la cumpărători) beneficiază de scutirea de TVA, conform art.143 alin.1 din Codul fiscal.

c.2) în cazul facturilor externe nr..X./29.01.2010 (intern .X.) și nr..X./30.04.2010 (intern .X.) emise către .X.din Germania indicându-se

codul de TVA .X., care nu mai era valabil începând cu data de 02.01.2010, societatea susține că organele de inspecție fiscală au profitat de existența unei erori de întocmire a facturilor și au considerat-o suficientă pentru a invalida scutirea de TVA și obligarea societății la plata respectivei taxe.

Societatea invocă în susținere prevederile art.159 din Codul fiscal și ale pct.81² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, arătând că nu era vorba despre "*livrări suspecte românești*", ci despre o eroare de întocmire a facturilor.

Astfel, conform certificatului de identificare fiscală emis de autoritățile germane la data de 25.08.2010, .X.&Co KG avea codul TVA .X., începând cu data de 01.01.2010.

Din verificarea portalului european VIES, contestatara a constatat că, codul de TVA .X. era în continuare valabil, dar aparținea unei persoane fizice, informație ce nu putea fi vizualizată pe portalul UE.

În condițiile în care, corectarea facturilor este un drept conferit de lege, contestatara solicită ca Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011, să fie invalidate sub aspectul acestor livrări intracomunitare.

Prin completarea la contestație nr..X./07.03.2012 și punctul de vedere nr..X./13.03.2012, contestatara solicită aplicarea prioritara a convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri la care România este parte, față de normele actelor normative interne și depune documente noi, în susținere.

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoana nerezidentă, .X., contestatara arată că serviciile pentru promovarea produselor companiei, crearea imaginii, marketing pe piețele de export, dezvoltarea unei noi baze de clienți și a relațiilor de afaceri pe termen lung în străinătate, au fost prestate de către cetățeanul turc doar în străinătate și în niciun caz nu au fost prestate în România, conform contractelor, pe motiv că misiunea sa viza doar piețele de export și relațiile de afaceri în străinătate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina S.C. .X. S.A. ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 asupra perioadei 01.07.2005-31.05.2010, astfel :

1. a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Prin adresa nr..X./19.04.2011, Direcția Generală de de Administrare a Marilor Contribuabili a solicitat Autorității Naționale a Vămirilor din cadrul A.N.A.F., confirmarea realizării operațiunilor de export și import pentru perioada verificată, care a comunicat cu adresa nr..X./02.05.2011, lista operațiunilor vamale efectuate în perioada 01.10.2008 - 31.05.2010.

Din confruntarea situației transmise cu situația declarațiilor vamale de import prezentate de societatea contestatară, nu s-au constatat diferențe.

Prin respectiva adresă emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor se menționează un număr de X declarații vamale de export în valoare totală de .X. lei, cu specificația că nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană, conform anexei nr.9 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cele X declarații vamale de export pentru care nu au fost prezentate confirmări de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană, S.C. .X. S.A. datorează TVA în sumă de .X. lei, conform următoarelor prevederi legale :

- art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.2 din OMF nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-lit.i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.III din OMF nr.3424/2008 pentru modificarea și completarea unor norme și instrucțiuni aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice ;
- art.I din OMF nr.3419/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - lit.i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în timpul inspecției fiscale în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

1.b) Prin adresa nr..X./19.04.2011, la pct.4 "*Livrări românești suspecte*", pentru livrările efectuate de S.C. .X. S.A. în lunile ianuarie și aprilie 2010 către partenerul cu cod de TVA DE .X. în sumă totală de .X. lei,

sunt indicate următoarele erori : "210 - In perioada indicată codul de TVA a fost invalid temporar" pentru luna ianuarie 2010 și "209 - Codul TVA nu este activ în perioada indicată" pentru luna aprilie 2010.

Pentru aceste tranzacții au fost verificate : invoice nr..X./29.01.2010 și nr..X./30.04.2010, facturile interne nr..X./29.01.2010 și nr. .X./30.04.2010, precum și documentele de transport corespunzătoare.

În timpul inspecției fiscale s-a solicitat Compartimentului de Schimb Internațional de Informații din cadrul DGAMC, verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA DE .X. a operatorului intracomunitar respectiv, iar din răspunsul primit rezultă că, în baza de date constituită în conformitate cu prevederile art.22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr.1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA, codul DE .X. al operatorului intracomunitar .X., nu mai este valabil începând cu data de 02.01.2010.

Întrucât, la data emiterii facturilor fiscale codul de TVA al cumpărătorului nu era valid, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de .X. lei reprezentând livrări efectuate în lunile ianuarie și aprilie 2010 către operatorul menționat anterior, contestatara datorează TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

În luna decembrie 2005, cu nota contabilă nr..X./31.12.2005, societatea a înregistrat dar nu a declarat impozitul în sumă de .X. lei aferent veniturilor achitate persoanei fizice nerezidente .X. pentru prestări de servicii reprezentând promovarea produselor societății, crearea imaginii, marketing pe piețele de export, dezvoltarea unei noi baze de clienți și a relațiilor de afaceri pe termen lung în străinătate.

Impozitul pe venituri în sumă de .X./X lei a fost virat cu OP. nr..X./23.02.2006 și respectiv suma de .X. lei a fost virată cu OP. nr. .X./07.03.2006.

Pentru virarea cu întârziere a impozitului pe venit înregistrat, S.C. .X. S.A. a calculat din proprie inițiativă, până la data de 31.12.2005, majorări de

întârziere în sumă de .X. lei pe care le-a înregistrat în evidența proprie cu nota contabilă nr..X./31.12.2005, dar nu a virat la bugetul de stat respectiva sumă.

Pentru diferența de impozit pe venit datorată, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei din care, .X. lei majorări calculate și înregistrate de societate și .X. lei majorări calculate în timpul inspecției fiscale de la 01.01.2006, până la data virării impozitului pe venit, conform art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, conform fișelor de cont 401 "*Furnizori*", S.C. .X. S.A. .X. a efectuat plăți către persoane juridice nerezidente în sumă totală de .X. lei, după cum urmează :

- .X. lei reprezentând prestări servicii, respectiv mentenanță la stația de cogenerare către .X. .X. Turcia;
- .X. lei reprezentând prestări servicii, respectiv reparatii la mașini cu laser către .X. GmbH din Germania;
- .X. lei reprezentând comisioane, respectiv intermediere livrări produse către .X. Slovacia;
- .X. lei reprezentând prestări servicii, respectiv mentenanță la statia de cogenerare către .X. Finlanda;
- .X. lei reprezentând intermediere livrări produse către .X. Anglia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. nu a constituit, înregistrat și virat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, nerespectând prevederile art.115 alin.(1) lit. f) și k) și ale art.116 alin.(1) și (2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au calculat, aferent impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de 20.120 lei, conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1.a) Referitor la suma .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației S.C. .X. S.A. de a înregistra și vira impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, în condițiile în care contestatara a anexat la contestație, o serie de documente suplimentare, respectiv certificate de rezidență fiscală valabile pentru perioada obținerii de venituri din România.

În fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat plăți în sumă totală de .X. lei, în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 către persoane juridice nerezidente, respectiv :

- .X. lei reprezentând prestari servicii, respectiv mentenanță la stația de cogenerare către .X. .X. Turcia;
- .X. lei reprezentând prestari servicii, respectiv reparații la mașini cu laser către .X. GmbH din Germania;
- .X. lei reprezentând prestări servicii, respectiv mentenanță la stația de cogenerare către .X. Finlanda,

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. nu a constituit, înregistrat și virat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, prin nerespectarea prevederilor art.115 alin.(1) lit.f) și k) și ale art.116 alin.(1) și (2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat accesorii în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că, în cazul celor trei persoane juridice nerezidente, impunerea se va realiza după caz, doar în Turcia, Germania și Finlanda, iar organele de inspecție fiscală ar fi putut stabili obligații fiscale cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, doar în situația în

care convenția de evitare a dublei impuneri stipula clar că total, sau parțial, categoria respectivă de venit poate fi impusă fie, numai în România, ca stat contractant al plătitorului de venit, fie și în România, în situația în care există posibilitatea alternativă de impunere într-unul din cele două state contractante și în situația în care părțile nu au optat ca impunerea venitului să se realizeze în statul persoanei nerezidente.

Contestatară consideră că aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri nu este condiționată de formalități impuse prin textul acestora și nu este permis unui stat contractant ca, prin reglementarea sa internă să condiționeze aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri de formalismul certificatului de rezidență, invocând în susținere prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, art.115 alin.(1) lit.k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că :

“(1) Veniturile impozabile obținute din Romania sunt : (...)

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport”, coroborate cu cele ale art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c) din același act normativ, potrivit cărora :

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

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

c) 15 % în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din Romania, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#), (...).”

De asemenea, la art.118 alin.1 și alin.2 din se specifică :

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către

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

În explicitarea acestor dispoziții legale, la pct.13 alineatele (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-a specificat :

“13. (1) Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidență, precum și de cele ale legislației Uniunii Europene, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală ori a documentului menționat la alin. (1), însoțite de o traducere autorizată în limba română”.

Macheta certificatului de rezidență fiscală și termenul de depunere a acestuia de către nerezident sunt stabilite prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde la pct.15 se prevede :

“15. (1) 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.

(1¹) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.(13) alin.(1), precum și, după caz, a declarației pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar potrivit legislației Uniunii Europene, se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.

(1²) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.(13) alin.(1) și, după caz, a declarației pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției 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 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.

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

(3) Plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului sau a copiei certificatului de rezidență fiscală ori a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul

de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.(1), ca de exemplu : numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului”.

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de un stat semnatar al convenției 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 a statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din O.M.F.P. nr.1445/2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală :

"2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie: în situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile."

Față de aceste dispoziții legale, se reține că documentația prezentată de contestatară în timpul inspecției fiscale în justificarea rezidenței fiscale a beneficiarilor sumelor plătite în perioada verificată, nu conținea certificatele de rezidență fiscală, eliberate de autoritățile fiscale competente, conform prevederilor legale și în consecință, organele de inspecție fiscală nu au putut aplica, la acea dată, prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Turcia, Germania, respectiv Finlanda.

Ulterior, la contestația nr..X./09.02.2012 formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 au fost anexate înscrisuri noi, față de cele prezentate la punctul de vedere formulat de societate la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC nr..X./21.1.2011, conform opisului înscrisurilor ce însoțesc contestația, aflat la fila 273 din dosarul cauzei.

De asemenea, la completarea la contestație nr..X./07.03.2012 și la punctul de vedere nr..X./13.03.2012 au fost anexate o serie de documente noi, față de cele analizate în timpul inspecției fiscale, conform prevederilor art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

România a încheiat cu Republica Turcă, Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, semnat la București la 01.07.1986, ratificat prin art.3 din Decretul nr.331/14.10.1986.

La art.7 alin.1 din Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, semnat la București la 01.07.1986 se prevede că: *"Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitatea sa în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent aflat în acel stat"*.

Totodată la art.22 Alte venituri din respectivul Acord se specifică :

"Art. 1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, de oriunde provin, care n-au fost menționate în mod expres în articolele precedente ale prezentei convenții, sînt impozabile numai în acel stat.

2. Prevederile paragrafului 1 al acestui articol nu se aplică asupra venitului, altul decît venitul din bunurile imobile, dacă beneficiarul unui astfel de venit, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activități în celălalt stat contractant, printr-un sediu permanent situat acolo sau exercită în acel celălalt stat profesii independente printr-o bază fixă situată acolo și dreptul sau bunurile pe baza cărora se plătește venitul sunt efectiv legate de un astfel de sediu permanent sau bază fixă. În astfel de situații se vor aplica prevederile art. 7 sau 15, după caz".

Din analiza înscrisului tradus și legalizat, aflat în copie la fila 184 din dosarul cauzei, prezentat în justificarea sumei de .X. lei platită de contestatară către firma .X. .X. din Turcia, pentru prestări servicii de mentenanță la stația de cogenerare, respectiv certificatul de rezidență fiscală din data de 19.12.2011 emis de Ministerul de finanțe din Turcia - Direcția de administrare a veniturilor, tradus și legalizat, a reieșit că, firma *"a fost rezidentă în Turcia în anii 2007, 2008, 2009 și 2010 și a fost supusă impozitării pe corporație, conform veniturilor sale din toată lumea"*.

De asemenea, România a încheiat cu Republica Federală Germania, Convenția de evitare a dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la data de 04.07.2001, ratificată prin Legea nr.29/16.01.2002.

La art.7 alin.(1) din Convenția de evitare a dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 04.07.2001 se prevede:

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

Potrivit art.21 Alte venituri din respectiva Convenție :

“1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente, sunt impozabile numai în acel stat.

2. Prevederile paragrafului 1 nu se vor aplica asupra veniturilor, altele decât veniturile provenind din proprietățile imobiliare, dacă primitorul unor astfel de venituri, fiind rezident al unui stat contractant desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo sau exercită în celălalt stat profesii independente printr-o bază fixă situată acolo, și dreptul sau proprietatea în legătură cu care venitul este plătit este efectiv legată de un asemenea sediu permanent sau bază fixă”.

Din analiza înscrisului prezentat în justificarea sumei de .X. lei, platită de contestatară către firma .X. GmbH (anterior .X. Gmb) pentru prestări servicii de reparații la mașini cu laser, respectiv certificatul de rezidență din data de 24.01.2012 eliberat de Administrația Fiscală .X. în scopul scutirii de taxe, aflat la fila 173 din dosarul cauzei, a reieșit că respectiva firmă purtând numărul de impozitare .X. *“a fost rezidentă a Republicii Federale Germane de la data de 01.01.2006 până la 31.12.2009”.*

România a încheiat cu Finlanda, Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit, semnat la Helsinki la 27.10.1998, ratificat prin Legea nr.201/24.12.1999 ale cărui prevederi intră în vigoare începând cu data de 01.01.2001, conform prevederilor O.M.F. nr.311/24.02.2000.

La art.7 alin.(1) din Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit, semnat la Helsinki la 27.10.1998 se prevede :

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

Potrivit art.21 Alte venituri din respectivul Acord :

“1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, care nu sunt tratate în articolele precedente ale prezentului acord, sunt impozabile numai în acel stat contractant.

2. Prevederile paragrafului 1 nu se vor aplica asupra veniturilor, altele decât veniturile provenind din proprietățile imobiliare, astfel cum sunt definite în paragraful 2 al [art. 6](#), dacă beneficiarul unor astfel de venituri, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo sau exercită în acel celălalt stat profesii independente printr-o bază fixă situată acolo și dreptul sau proprietatea în legătură cu care venitul este plătit este efectiv legată de un asemenea sediu permanent sau bază fixă. În această situație se aplică prevederile [art. 7](#) sau [14](#), după caz”.

Din analiza înscrisurilor prezentate în justificarea sumei de .X. lei platită de contestatară către firma .X. FINLAND OY pentru prestări servicii de mentenanță la stația de cogenerare, respectiv :

-certificatul de rezidență fiscală din data de 07.12.2011 emis de Administrația Fiscală Finlandeză - Oficiul contribuabili mari, aflat la fila 281 din dosarul cauzei, reiese că respectiva firmă cu cod de identificare .X. *“a fost rezidentă în Finlanda pe durata întregului an 2004 și este un contribuabil înregistrat legal și îndeplinește toate condițiile de impozitare”*

- certificatul de rezidență fiscală din data de 13.12.2011 emis de Administrația Fiscală Finlandeză - Oficiul contribuabili mari, aflat la fila 180 din dosarul cauzei, reiese că firma .X. FINLAND OY :*“este un contribuabil persoană juridică înregistrată legal și îndeplinește toate condițiile de impozitare începând din anul 2006 și până la data emiterii prezentului certificat”.*

Referitor la documentele prezentate de contestatară, prin adresa nr..X./06.03.2012, organele de inspecție fiscală precizează: *“întrucât, potrivit prevederilor pct.15 alin (1[^]2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și datorită faptului că societatea prezintă certificate de rezidență fiscală pentru perioada obținerii veniturilor de la S.C. .X. S.A., s-a procedat la aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Turcia, Germania, respectiv Finlanda”.*

Intrucât organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra încadrării plăților la extern către Turcia, Germania și Finlanda în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, prin adresa nr. nr..X./06.03.2012, se va admite contestația societății pentru suma de .X. lei reprezentând

impozitul pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

(2) *În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.*

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul se va admite contestația societății și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

1.b) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei** **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă pentru plățile la extern derulate în perioada 2005-2009 către persoanele juridice **.X.** din Slovacia și **.X.** din Anglia reprezentând comisioane, pentru servicii de intermediere livrări produse, pentru care contestatara nu a constituit, înregistrat și virat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, sunt aplicabile prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Slovacia și respectiv Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, în condițiile în care, pe parcursul căii administrative de atac a fost prezentat certificatul de rezidență fiscală nr..**X.** din data de **30.01.2012.****

În fapt, S.C. **.X. S.A.** a achitat în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 suma de **.X.** către firma **.X.** din Slovacia reprezentând comisioane pentru servicii de intermediere livrări produse.

De asemenea, S.C. **.X. S.A.** a efectuat în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009 plăți în sumă de **.X. lei** reprezentând comision pentru intermediere livrări de produse către persoana juridică **.X.** Anglia.

Deoarece societatea nu a calculat prin reținere la sursă, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. **.X. S.A.** impozit pe veniturile obținute din România de persoana juridică nerezidentă în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor art.115 alin.(1) lit.k) și ale art.116 alin.(1) și (2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat

accessorii în sumă de .X. lei conform prevederilor art.120 alin.(1) și alin.(7) și art.120¹ alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară consideră că aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri nu este condiționată de formalități impuse prin textul acestora și nu este permis unui stat contractant ca, prin reglementarea sa internă să condiționeze aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri de formalismul certificatului de rezidență, invocând în susținere prevederile pct.13 din Normele metodologice de aplicare ale art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, art.115 alin.(1) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că :

“(1) Veniturile impozabile obținute din România sunt :

f) comisioane de la un rezident...”,

coroborate cu cele ale art.116 alin.(1) și alin.(2) lit.c) din același act normativ, potrivit cărora :

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

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

c) 15 % în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#), (...).”

De asemenea, la art.118 alin.1 și alin.2 din se specifică :

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență

fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență”.

Totodată, conform prevederilor pct.12 (8) și (9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(8) Dispozițiile titlurilor II și III din Codul fiscal reprezintă legislația internă și se aplică atunci când România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este beneficiarul venitului realizat din România și acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin. (1).

*(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.(1), **ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.”***

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în situația în care impozitul datorat de persoanele juridice nerezidente se suportă de către contribuabilul rezident, așa cum a procedat S.C. .X. S.A., atunci această operațiune iese de sub incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuială proprie care intră sub incidența legislației românești.

Totodată, nu se poate face trimitere la Convenția de evitare a dublei impuneri, așa cum susține contestatoarea, deoarece aceasta se referă la impozitele și taxele cu reținere la sursă din sumele brute convenite cu partenerii nerezidenți.

Se reține că S.C..X. S.A. nu a constituit impozit pe venit pentru sumele de .X. lei și .X. lei, achitate la extern în perioada 2005-2009, nu a reținut la sursă acest impozit din sumele achitate, respectiv prin deducerea

din plățile la extern de natura comisioanelor, ci prin suportarea acestuia pe cheltuieli proprii.

Astfel, în cazul în care plătitorul de venit este rezident român care suporta impozitul, acesta nu poate pretinde să-i fie aplicate prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și câștiguri de capital, încheiate de România cu Slovacia și respectiv cu Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, deoarece prin respectivele acorduri s-a stabilit că prevederile lor sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

Mai mult, documentele anexate la contestația nr..X./09.02.2012 în justificarea aplicării convenției de evitare a dublei impuneri semnată de România cu Slovacia, respectiv :

- factura și invoice nr..X./24.03.2009 emise de vânzătorul .X.- .X. pentru intermediere operațiuni de export .X., aflate la filele 171 și 172 din dosar,
 - extras de pe portalul web al Direcției Fiscale din Republica Slovacă, din care reiese codul TVA SK .X. înregistrat pe .X., aflat la fila 169 din dosarul cazei,
 - răspuns de validare a codului TVA pentru .X. din Bratislava, urmare a solicitării din data de 07.02.2012, aflat la fila 168 din dosar,
- nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece niciunul din aceste documente nu reprezintă certificat de rezidență fiscală, în sensul prevederilor pct.13 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai suscitată.

Nici prezentarea certificatului de rezidență fiscală nr..X. din data de 30.01.2012 emis de Departamentul Britanic - Taxe vamale și accize, aflat la fila 176 din dosarul cauzei din care reiese că .X. CO *“are rezidența în Regatul Unit al Marii Britanii, în perioada mai 2004-octombrie 2009, conform convenției cu privire la evitarea dublei impuneri încheiată între Regatul Unit și România”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în cazul în speță, respectivul impozit, nu a fost constituit, înregistrat și virat, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. F MC 25/21.12.2011.

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozitul suplimentar pentru veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, aferent cărora societatea contestatoare nu a constituit, înregistrat și a suportat impozit pe cheltuieli proprii astfel că, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, potrivit cărora : *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul se va respinge contestația societății și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă S.C. .X. S.A. beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă exporturilor de .X. specificate prin cele 9 declarații vamale de export, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat în detaliu documentele justificative aferente livrărilor de bunuri către parteneri din afara Comunității Europene, iar contestatara a prezentat documente suplimentare în justificarea acestor operațiuni pe parcursul căii administrative de atac.

În fapt, S.C..X. S.A. a efectuat export de mărfuri în valoare de .X. lei în perioada 19.03.2009 - 08.03.2010 în țări din afara Comunității Europene (Mexic, Argentina, S.U.A.), cu 9 declarații vamale de export.

Urmare a solicitării confirmării realizării operațiunilor de export prin adresa nr..X./19.04.2011, Autoritatea Națională a Vămilelor a comunicat, prin adresa nr..X./02.05.2011, înregistrată la DGAMC sub nr..X./09.05.2011, faptul că pentru un număr de X declarații vamale de export pentru mărfuri în valoare de .X. lei, nu au fost prezentate confirmări de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru respectivele declarații vamale de export, S.C. .X. S.A. datorează TVA în sumă de .X. lei,

în baza prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.2 din OMF nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-lit.i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.III din OMF nr.3424/2008 pentru modificarea și completarea unor norme și instrucțiuni aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice și art.I din OMF nr.3419/2009 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - lit.i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că, în cazul celor 9 declarații vamale de export despre care s-a constatat că nu deține confirmare electronică de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană, faptul generator al scutirii de TVA nu constă în existența formală a unei confirmări într-un sistem electronic de evidență vamală, care poate da oricând erori, ci în realizarea livrărilor de bunuri către parteneri din afara Comunității Europene.

Contestatară consideră că, în toate cele X cazuri de declarații vamale de export indicate, beneficiază de scutirea de TVA, conform art.143 alin.1 din Codul fiscal, pe motiv că a realizat respectivele livrări de bunuri în afara Comunității Europene, respectiv în Mexic, Argentina, S.U.A., cel mai relevant aspect fiind că plata bunurilor livrate a fost efectuată.

Totodată, susține că transportul în afara Comunității Europene este justificat cu facturi interne și externe, documente de transport ce atestă încărcarea bunurilor și părăsirea spațiului comunitar, declarații de import obținute de la cumpărători.

În drept, art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede :

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional :

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara comunității, de către furnizor sau de altă persoană în contul său ”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.2 din Anexa 1 la O.M.F.P. 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.144¹** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate și completate prin art.I din

OMFP nr.3419/2009 privind modificarea și completarea **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.144¹** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr.2222/2006, unde se specifică :

“ 2. **Articolul 2** se modifică și va avea următorul cuprins :

Art.2 (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile **art. 143** alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la **art. 143** alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se **justifică de către exportator cu următoarele documente :**

a) *factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*

b) *unul dintre următoarele documente:*

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal”.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a beneficia de scutirea de la plata TVA pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității Europene, societatea exportatoare are obligația să justifice operațiunile cu declarații vamale de export, certificate de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatarea de neacordare a scutirii de TVA aferentă celor X declarații vamale de export în valoare de .X. lei, pe motivul că :“*prin adresa Autorității Naționale a*

Vămilelor nr..X./02.05.2011, conținând lista operațiunilor vamale efectuate în perioada 01.10.2008-31.05.2010, se menționează un număr de 9 declarații vamale de export în valoare totală de .X. lei, cu specificația că nu figurează cu confirmare de ieșire a mărfurilor din Comunitatea Europeană“, conform anexei nr.9 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011, aflată la fila 323 din dosarul cauzei.

Se reține că *“lista operațiunilor vamale efectuate în perioada 01.10.2008-31.05.2010 primită de la Autoritatea Națională a Vămilelor cu adresa nr..X./02.05.2011”* nu se regăsește printre anexele la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele de transport corespunzătoare, prin prisma prevederilor contractuale.

Totodată, la completarea la contestație nr..X./07.03.2012 și la punctul de vedere nr..X./13.03.2012 au fost anexate o serie de înscrisuri, respectiv facturi interne și externe, documente de transport atestând încărcarea bunurilor și părăsirea spațiului comunitar, declarații de import obținute de la cumpărători, despre care contestatara susține că dovedesc realitatea livrărilor de bunuri și transportul în afara Comunității Europene și pentru care solicită scutirea de TVA, solicitând reanalizarea acestora, în conformitate cu prevederile art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplificăm cu :

- certificatul ABI de confirmare a intrărilor de .X. și sumar intrare emise la 07.04.2010 de Serviciul vamal și de protecție a frontierelor S.U.A., aflate în copie la filele 26-32 din dosarul cauzei (anexa nr.36 a contestației) pentru care s-au emis facturile externe nr.X și nr.X din 06.03.2010 destinat final X, conform cărora, încărcătura de X kg și X kg. elemente de .X. proveniți din România a fost autorizată pentru livrare,
- declarația de import din 07.09.2009 realizată în Argentina privind importul efectuat de cumpărătorul .X. S.R.L. aferentă facturii externe nr..X./16.07.2009, aflată în copie la filele 76-79 din dosarul cauzei cuprinzând, conform declarației de mărfuri, .X. radiali, axiali cu simplu efect, cu colivie, cu bile în valoare de .X. dolari, expediați de la S.C. .X. S.A. și sosiți la 14.08.2009 în antrepozitul fiscal .X. S.A. din Buenos Aires Argentina.
- document cargo manifest (scrisoare de transport aerian nr.006-X) aferent livrării de bunuri cu factura externă nr..X./14.01.2010, aflat la fila 62 din dosarul cauzei, referitor la confirmarea de primire a X kg. de .X. pe aeroportul internațional X din New York pentru destinatarul .X. Inc.

- declarația de import a cumpărătorului .X. .X. S.A. aferentă livrării de bunuri cu factura externă nr..X./2009, aflată la fila 380 din dosarul cauzei referitoare la primirea a 16 pachete cu .X. cu bile proveniți de la S.C. .X. S.A.

Astfel, se reține ca întemeiată susținerea din contestație, potrivit căreia: *”se impută plata de TVA în baza unei adrese a Autorității Naționale a Vămirilor, al cărei conținut nu ne-a fost prezentat, iar lucrul cel mai îngrijorător este că se impută societății, lipsa în sistemul de evidență vamală a unei confirmări electronice de ieșire a bunurilor din spațiul comunitar, ...ori, faptul generator al scutirii de TVA nu se constituie în existența formală a unei confirmări într-un sistem electronic de evidență vamală, care poate da oricând erori, ci în realizarea livrărilor de bunuri cu parteneri din afara Comunității Europene”*.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, documentele prezentate la contestație și argumentele contestatoarei, se reține că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra relevanței documentelor anexate la contestație, în condițiile în care la dosarul cauzei nu a fost anexată *”lista operațiunilor vamale efectuate în perioada 01.10.2008-31.05.2010 primită de la Autoritatea Națională a Vămirilor cu adresa nr..X./02.05.2011”*, la care se face referire la pagina 7 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011, cât și prin adresa DGAMC nr..X./06.03.2012.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) 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 ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.12.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată pe

aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de documentele prezentate, de argumentele contestatoarei și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. poate beneficia de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă exporturilor de .X. efectuate în lunile ianuarie și aprilie 2010 către un partener intracomunitar, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu deținea un cod valid de TVA la data emiterii facturilor fiscale, iar documentele suplimentare prezentate în justificarea operațiunilor pe parcursul căii administrative de atac, nu sunt de natură să contrazică, constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în lunile ianuarie și aprilie 2010, S.C. .X. S.A. a efectuat livrări de .X. către partenerul .X. & Co KG din Germania.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările efectuate de S.C. .X. S.A. în lunile ianuarie și aprilie 2010 către partenerul cu cod de TVA DE .X. în sumă totală de .X. lei, sunt indicate următoarele erori :*"210 - In perioada indicată codul de TVA a fost invalid temporar"* pentru luna ianuarie 2010 și *"209 - Codul TVA nu este activ în perioada indicată"* pentru luna aprilie 2010, conform pct.4 *"Livrări românești suspecte"* din adresa Autorității Naționale a Vămilelor nr..X./02.05.2011.

Conform răspunsului primit de la Compartimentul de Schimb Internațional de Informații, în baza de date constituită în conformitate cu prevederile art.22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr.1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA, codul DE .X. al operatorului intracomunitar .X., nu mai este valabil începând cu data de 02.01.2010, motiv pentru care au fost calculate în sarcina contestatarei, TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și accesorii suplimentare în sumă de .X. lei.

Societatea invocă în susținere prevederile art.159 din Codul fiscal și ale pct.81² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, arătând că nu era vorba despre *"livrări suspecte românești"*, ci despre o eroare de întocmire a facturilor.

Contestatară susține că, potrivit certificatului de identificare fiscală emis de autoritățile germane la data de 25.08.2010, .X.&Co KG avea codul TVA .X., iar urmare verificării portalului european VIES, acest cod era valabil de la data de 01.01.2010.

În drept, art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede :

„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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 (...) “

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.1 alin.(2) din O.M.F.P. nr.3419/2009 privind modificarea și completarea **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.144¹** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr.2222/2006, unde se specifică :

*“ART. 1 (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 către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor **art. 132** și **133** din Codul fiscal. În cazul serviciilor pentru care ar fi aplicabile prevederile **art. 133** alin. (2) din Codul fiscal, dacă nu se pot prezenta dovezi din care să rezulte că beneficiarul este o persoană impozabilă, se aplică regulile prevăzute la **art. 133** alin. (3) - (6) din Codul fiscal pentru stabilirea locului prestării serviciilor, iar dacă, potrivit acestor reguli, locul prestării este în România, prestatorul poate aplica o scutire de TVA prevăzută de **Codul fiscal**, în condițiile justificării acesteia conform prezentelor instrucțiuni, în caz contrar operațiunea fiind taxabilă”.*

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 au fost verificate invoice nr..X./29.01.2010 și nr..X./30.04.2010, aflate în copie la filele 324 și 317 din dosarul cauzei, pe care este specificat la rubrica cumpărător .X. cu adresa .X. .X. 14 Germany și codul TVA DE .X..

În urma verificării valabilității acestui cod de înregistrare TVA a operatorului intracomunitar, Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC a comunicat cu adresa nr..X./03.06.2011,

aflată la fila 310 din dosarul cauzei, faptul că :*“în conformitate cu art.22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr.1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA, codul DE .X. al operatorului intracomunitar .X. nu mai este valabil începând data de 02.01.2010”*.

Din analiza anexei nr.8 la contestația nr. .X./09.02.2012 reprezentând certificat de identificare fiscală emis de Oficiul federal central german pentru impozite, aflat în copie la fila 166 din dosarul cauzei, reiese că pentru firma .X.GMBH & Co KG cu sediul Str..X. X .X. are cod de identificare fiscală **DE .X. valabil de la data de 01.01.2010.**

Perioada de valabilitate a codului german de identificare fiscală depinde de înregistrarea companiei în scop de TVA la autoritatea fiscală locală, iar din notificarea din data de 27.01.2010, reiese că d-lui .X. Str.X X, i-a fost alocat codul de identificare fiscală **DE .X., valabil în perioada 18.10.1992 - 02.01.2010**, așa cum reiese din certificatul emis de Oficiul federal central german pentru impozite, aflat în copie la fila 164 din dosarul cauzei, deci până la data emiterii facturilor verificate.

Ca urmare, codul de TVA .X. înscris în cele două facturi era alocat persoanei fizice germane .X., valabil până la data de 02.01.2010, codul de TVA al beneficiarului german fiind DE .X., valabil de la data de 01.01.2010. Întrucât pe facturile verificate nr..X./29.01.2010 și nr..X./30.04.2010, nu este înscris un cod de TVA valabil, societatea contestatoare nu poate beneficia de scutirea de la plata TVA aferentă exportului către .X..

Având în vedere cele reținute, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii TVA aferentă unor facturi de livrare emise către un operator intracomunitar al cărui cod de TVA nu mai era valabil în perioada emiterii facturilor, astfel că, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația formulată împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./21.12.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația societății și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

4.a) În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă această sumă trebuia înscrisă în decizia de impunere contestată ca obligație suplimentară, în condițiile în care deși a fost constituită și evidențiată în contabilitate cu acest titlu și achitată la bugetul de stat, nu a fost declarată și evidențiată în fisa pe platitor.

În fapt, S.C. .X. S.A. a înregistrat cu nota contabilă nr. .X./31.12.2005, dar nu a declarat impozitul în sumă de .X. lei aferent veniturilor achitate persoanei fizice nerezidente .X. pentru prestări servicii reprezentând promovarea produselor societății, crearea imaginii, marketing pe piețele de export, dezvoltarea unei noi baze de clienți și a relațiilor de afaceri pe termen lung în străinătate.

În anul 2006, impozitul pe venitul persoanei fizice nerezidente a fost virat la bugetul statului astfel: suma de .X./X lei cu OP nr..X./23.02.2006 și suma de .X. lei cu OP nr. .X./07.03.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează impozitul pe veniturile persoanei fizice nerezidente în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.115 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și accesorii aferente în cuantum de .X. lei.

Prin contestație, societatea susține că cetățeanul turc .X. este cel care devine obligat față de statul turc la plata impozitelor pentru veniturile obținute de la S.C. .X. S.A. pentru serviciile prestate, în condițiile în care serviciile pentru promovarea produselor companiei, crearea imaginii, marketing pe piețele de export, dezvoltarea unei noi baze de clienți și a relațiilor de afaceri pe termen lung în străinătate, au fost prestate doar în străinătate, conform contractelor.

De asemenea, contestatoarea susține că plata impozitului nu înseamnă recunoașterea datoriei către buget, astfel încât sumele achitate către statul român nu reprezintă plăți valabile, ci sunt nedatorate, restituibile, deoarece conform convenției pentru evitarea dublei impuneri, societatea nu trebuia să achite impozit pentru veniturile obținute de cetățeanul turc.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au făcut confuzie între prescripția dreptului organelor fiscale de stabilire a obligațiilor fiscale și prescripția dreptului de a cere executarea silită, în sensul că se face trimitere la prevederile art.133 din Codul de procedură fiscală, care nu reglementează întreruperea termenului de stabilire a obligațiilor fiscale, ci face referire la întreruperea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale.

Societatea arată că prin inspecția fiscală anterioară care a verificat perioada de până la data de 30.06.2005 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare cu titlul de impozit pe venitul persoanelor fizice nerezidente astfel că, la prezenta inspecție fiscală nu era posibilă verificarea acestui tip de impozit, pentru perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale anterioare.

Totodată, arată și faptul că potrivit prevederilor art.98 alin.2 și art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale era împlinit pentru cele mai recente plăți, respectiv la data de 01.01.2011.

În drept, potrivit art.116 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei de referință:

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

[...]

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

Potrivit art.94 alin.(1) din Odonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de

impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

Totodată, conform alin.(2) al aceluiași articol, inspecția fiscală are următoarele atribuții:

„a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”,

iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

[...]”, coroborat cu prevederile pct.91.4 din Hotărârea nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe

relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Conform art.109 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale”.

*In Anexa 2 “ INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" a OPANAF nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare se prevede ca: "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale **privind stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata**, precum si pentru comunicarea modului de solutionare cu inspectie fiscala anticipata a decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, in situatia in care se stabilesc diferente fata de suma solicitata la rambursare. "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" se va completa la incheierea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a constatarii de obligatii fiscale suplimentare si/sau accesorii aferente acestora, inscrise in "Raportul de inspectie fiscala", intocmit la incheierea acesteia”.*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca **inspecția fiscală** are ca obiect printre altele si verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni, trebuie să procedeze la examinarea documentelor din dosarul fiscal al contribuabilului,

verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, care se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere.

Rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală vor fi consemnate prin întocmirea unui **raport scris**, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza **emiterii**, după caz, a deciziei de impunere, pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere sau a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Decizia de impunere cuprinde diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale în baza celor constatate și consemnate prin raportul de inspecției fiscale.

La art.81 alin. (1) - alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează ca:

“ART.81

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(1[^]1) Declarațiile fiscale sunt documente care se referă la:

a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;

b) impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe;

c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;

d) orice informații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile, bunurile și veniturile impozabile, dacă legea prevede declararea acestora.

(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

c) *** Abrogat;

d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

iar conform prevederilor art. 85 “Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat” din același act normativ:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4) ;

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”.

pentru ca art.86 din același act normativ să stipuleze că:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.110 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;[...].”

Conform pct.107.1 din Hotărârea guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit

de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) **decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii,**”.

Prin urmare, se reține că **decizia de impunere fiscală trebuie să stabilească și să individualizeze obligația de plată suplimentară** care este *“creanța fiscală existentă la momentul inspecției fiscale”*.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru serviciile prestate de persoană nerezidentă .X. în perioada 2001 -2005 societatea contestată a calculat, evidențiat și plătit la bugetul statului impozit în cuantum de **.X. lei** aferent veniturilor achitate acestei persoane fizice, fără însă a declara acest impozit.

Prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit prevederilor art. 115 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care statuează că:

„(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

k) venituri din servicii prestate în România”, iar în baza art. 116 alin. 2 lit. c) din același act normativ care prevede că:

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

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115”, S.C. .X. S.A. datorează impozit.

Ca urmare a celor constatate, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./21.12.2011 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare ca obligație suplimentară datorată bugetului de stat suma de .X. întrucât societatea nu a declarat acest impozit aferent veniturilor achitate persoanei fizice nerezidente.

Având în vedere faptul că decizia de impunere cuprinde diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale, se rețin cele stabilite de organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe veniturile obținute de persoane fizice nerezidente, evidențiat în contabilitatea societății contestatoare, dar nedeclarat și neînregistrat ca obligație fiscală a societății în fișa pe platitor, întrucât pentru această sumă nu există titlu de creanță.

Prin includerea în decizia de impunere a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente achitate de societate, organele

de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că nu există titlu de creanță și că trebuie evidențiată obligația de plată în evidența fiscală a organului fiscal care administrează contribuabilul.

În conformitate cu prevederile art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare **„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”**.

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale invocată de contestatară, se reține că potrivit prevederilor art. 91 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”, iar art. 92 alin. (1) din același act normativ stipulează că:

“(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 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 la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat”.

De altfel, aceste prevederi se regăsesc și la data efectuării plății, art. 89 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulând că:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”, pentru ca art. 90 alin. (1) din același act normativ să prevadă că:

„(1) Termenele prevăzute la art. 89 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”.

iar Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, republicat să prevadă la art. 16 lit. a) că:

„ Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a căruia acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția”.

Prin efectuarea plății cu OP nr..X./23.02.2006 și OP nr. .X./07.03.2006, contestatara a efectuat o plată voluntară, recunoscând impozitul datorat, astfel că prescripția și-a întrerupt cursul, de la data efectuării plății începând să curgă un nou termen. Astfel că, argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul contestatarii conform căruia *pentru plățile efectuate în perioada 2001- 2005 nu se mai putea realiza o nouă inspecție fiscală prin care să se stabilească obligații fiscale suplimentare de plată pentru acea perioadă, căci acea perioadă a făcut deja obiectul unor inspecții fiscale anterioare*, întrucât din decizia de impunere contestată reiese cu claritate că perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane fizice este **01.07.2005 – 31.12.2009**, iar societatea a calculat și înregistrat impozitul pe veniturile obținute din România de persoane fizice nerezidente la data de 31.12.2005, în perioada supusă inspecției fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, precum și pentru faptul că stabilirea sumei de **.X. lei** ca diferența suplimentară prin decizia de impunere are ca efect **corectarea evidentei fiscale corespunzător viramentului pentru care societatea nu a declarat debitul aferent**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

”Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca contestatia va fi respinsa ca

neintemeiata”, se va respinge contestația pentru impozitul pe veniturile persoanei fizice nerezidente în sumă de .X. lei.

4.b) Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile persoanei fizice nerezidente, **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe asupra datorării majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei, în condițiile în care sunt aferente impozitului pe veniturile persoanei fizice nerezidente ce nu a fost achitat la termenul legal.**

În fapt, la data de 31.12.2005 societatea a evidențiat, din proprie inițiativă, impozit pe veniturile persoanei fizice nerezidente, pe care l-a achitat cu OP nr..X./23.02.2006 și suma de .X. lei cu OP nr. .X./07.03.2006. Totodată, pentru virarea cu întârziere a impozitului evidențiat și achitat ulterior, societatea a calculat din proprie inițiativă majorări de întârziere în sumă de .X. lei, până la data de 31.12.2005, pe care le-a înregistrat în evidență cu nota contabilă nr..X./31.12.2005, dar nu le-a virat la bugetul de stat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează majorări de întârziere în sumă de .X. lei fiind aferente unui debit achitat și, totodată au calculat majorări de întârziere suplimentare față de quantumul calculat de societate din proprie inițiativă, în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2006 – 07.03.2006, în funcție de data plăților efectuate în contul impozitului pe veniturile persoanei fizice nerezidente, ce constituie bază de calcul.

Contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere contestată pentru accesoriile calculate la raport cu principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

În drept, conform prevederilor art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada ianuarie-martie 2006:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Totodată, potrivit prevederilor art.120 alin.(1) din același act normativ, în vigoare la data inspecției fiscale :

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile persoanei fizice nerezidente se datorează majorări de întârziere de la data scadentă până la data stingerii datoriei.

Majorările de întârziere stabilite sunt aferente impozitului pe veniturile persoanei fizice nerezidente în sumă de .X. lei care a fost calculat și achitat la buget de către societate, din proprie inițiativă.

De asemenea, se reține că societatea a calculat din proprie inițiativă și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei de la data scadentă până la data evidențierii acestei obligații fiscale, fără a calcula astfel de accesorii până la data virării impozitului.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale incidente conform cărora pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale se datorează majorări de întârziere până la stingerea obligației de plată, și, întrucât stingerea a avut loc, parțial la data de 23.02.2006 și parțial la data de 07.03.2006, societatea datorează majorări de întârziere până la data stingerii obligației de plată a impozitului.

Având în vedere cele de mai sus, precum și principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei calculate pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile persoanei nerezidente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1), alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

1. Admiterea contestației formulate de S.C. .X. S.A. din .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.12.2011 emisa de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție, cu consecința anularii acesteia pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C..X. S.A. din .X. pentru suma de **X lei** reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - impozit pe venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- .X. lei - impozit pe venituri obținute din România de persoane fizice nerezidente,
- .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente impozitului pe venituri obținute din România de persoane fizice nerezidente.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./21.12.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
 - .X. lei - majorări de întârziere la plată aferente,
- urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la reanalizarea TVA și a impozitului pe veniturile obținute din România de

persoane fizice nerezidente, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X