



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR.227 / 22.06.2011

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

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.906715/05.05.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., prin adresa nr..X./02.05.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.906715/05.05.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SRL** cu domiciliul fiscal în X, Str.X nr.X, Cam.X, jud..X., CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J35/2093/2007, împotriva Deciziei de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011.

SC .X. .X. SRL contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei CAS asigurați;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei CAS Angajator;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei CASS asigurați;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei CASS anagajator;

.X. lei accesorii aferente;
-X. lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.18 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **16.03.2011**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., la data de **14.04.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. .X. SRL regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011, societatea susține următoarele:

PROCEDURĂ

Referitor la inadvertențele între datele prezentate, contestatoarea susține că trebuie sesizată diferența de perioadă între data la care se încheie inspecția fiscală și anume 11.11.2010 și data la care este emis Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011, respectiv Decizia de impunere nr..X./16.03.2011, adică la perioada de 4 luni, perioada în care autoritățile fiscale nu au fost în măsură să emită o opinie după un control care a durat mai bine de 6 luni (după anumite întreruperi) și în care documentele contabile au fost verificate haotic, iar opiniile divergente ale organelor de inspecție fiscală au constituit motiv de înlocuire a membrilor în echipă, societatea fiind obligată ca din nou și din nou să reia explicațiile tranzacțiilor efectuate.

De asemenea, societatea arată că încă de la începutul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au înscris date eronate și neconforme cu realitatea, respectiv inspecția fiscală s-a încheiat la data de 11.11.2010, iar ordinul de serviciu emis pentru unul din inspectori este la 09.11.2010

rezultând că a avut loc verificarea societății pentru o perioadă de trei ani doar într-o zi.

O alta inadvertență este legată de programul de inspectie fiscala nr..X./ 29.11.2010 emis dupa data la care inspectia fiscală s-a încheiat.

Contestatoarea susține că aceasta a fost nota generală in care s-a desfasurat intreaga activitate de inspectie fiscală, societatea fiind îndreptățită sa pună sub semnul intrebării modalitatea de stabilire si determinare a realitatii fiscale, precum și maniera în care prevederile art.6 și art.7 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost respectate.

În opinia societății un raport de inspectie fiscală care se încheie după 4 luni de la data terminării inspectiei, care se bazează pe verificarea de documente în mod haotic și unde echipa de inspectie fiscală nu prezintă stabilitate explică confuziile majore și amalgamul din raportul de inspectie fiscală încheiat.

Referitor la stabilirea unor obligatii în sarcina societății cu depasirea competentelor de teritorialitate, contestatoarea susține că cele înscrise în raportul de inspectie fiscală, respectiv: *“Dat fiind faptul ca echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea verificata are inregistrate in contul 601(...) chiria facturata de catre societatea .X. .X. (una din societatițe de logistica) și dat fiind contractul de inchiriere (F.N 01.09.2007)(...) societatea TREBUIA SA-SI DECLARE SEDIU PERMANENT IN ITALIA conform pct.6 alin.(2) lit.(c) al art.8 din HG 44/2004 republicata”* sunt nule pe motiv de lipsă de competență a autoritatii fiscale din România în aprecierea obligatiilor fiscale pe teritoriul altor state, respectiv lipsa de temei legal referitoare la obligatia societății de a se inregistra in Italia ca sediu permanent, precum si a tuturor rezultatelor pe baza acestor constatari.

De asemenea, contestatoarea susține că trebuie reținute faptele de o maniera incalificabila in care s-a desfasurat inspectia fiscala, respectiv solicitarea aberanta de a reface documente contabile ca si cum organul de inspectie fiscală ar fi constatat ca societatea nu detine documente contabile, ori aceasta retinere nu a fost facuta fata de propriile documente, ci fata de documentele furnizorilor si clientilor societății, solicitate fara niciun temei legal.

Fata de aceasta maniera de desfasurare a inspectiei fiscale societatea susține că a depus un memoriu fara ca acesta sa produca vreun efect asupra desfasurarii inspectiei fiscale, chiar mai mult au fost numite in plus persoane noi in echipa de inspectie fiscală, care nu au fost prezente la societate decât cel mult doua ore in toata perioada. În realitate toate constatările s-au facut superficial, din birou, fara a fi suficient documentate și înțelese.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la operațiunile triunghiulare, contestatoarea susține că achiziționează marfuri (telefoane mobile) de la furnizorii din UE cu care are încheiate contracte de colaborare, bunuri pe care societatea le vinde cu precădere clienților din U.E. în Italia.

Așadar, societatea efectuează achiziții întotdeauna din afara teritoriului României și întotdeauna din țări membre U.E. pe baza de comandă de la clientul său final, urmând ca ulterior achiziției (plătii facturii către furnizor) bunurile să fie expediate de la aceștia (furnizori) DIRECT către statul membru U.E. unde clientul societății este înregistrat și stabilit, făcând astfel posibilă economia legată de costul transportului, al asigurării, depozitării, manipularii, etc..

În mod logic și firesc este dacă Germania este mai aproape de Italia decât România, iar marfa este achiziționată din Germania și nu din România și vândută în Italia, aceasta va fi transportată direct în statul în care are loc vânzarea, tranzitarea României fiind un non sens și acțiune lipsită de rațiune economică.

Având în vedere că acest tip de activitate comercială și-a găsit reflectarea și legalitatea și-n prevederile legislative fiscale atât interne cât și comunitare fiind încadrate în categoria tranzacțiilor "*triunghiulare*" din punct de vedere al TVA, societatea susținând că a îndeplinit rolul de cumpărător-revânzător.

Astfel, contestatoarea susține că a efectuat, în perioada 04.06.2007-28.02.2010, achiziții intracomunitare urmate de livrări intracomunitare, o mare parte a acestora îmbrăcând forma operațiunilor triunghiulare, operațiuni care au generat divergențe de opinii cu privire la tratamentul TVA, divergențe care au condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a TVA suplimentară.

Referitor la constatarea potrivit căreia "*societatea nu a putut prezenta documente din care să ateste recepția marfurilor de către beneficiarii finali ai operațiunilor intracomunitare, fise de cont, balanțe analitice, fise de magazie și alte asemenea*" societatea susține că organul de inspecție fiscală se rezuma la a face simple afirmații fără să indice un text de lege conform căruia societatea rezidentă în România trebuia să dețină Notele de recepție ale clienților la care au fost vândute marfurile. Societatea susține că a făcut dovada livrării acestor marfuri de la furnizori la depozitele clienților pe baza de document de transport (CMR), acesta fiind singurul document care atestă că a avut loc o livrare intracomunitară și care este cerut de actele normative incidente speței.

De altfel, organului de inspecție fiscală i-au fost puse la dispoziție comanda sau contractul în unele cazuri din care rezultă clauza de livrare

aflata in sarcina furnizorului, factura emisa de furnizor, respectiv factura emisa de catre societate, dovada transportului (CMR) si nu în ultimul rând alte dovezi prin care clientul confirma receptia marfurilor (nota de confirmare, plata facuta de catre acesta, etc.).

Contestatoarea susține că i-au fost solicitate fișe de magazie, note de recepție din Romania, desi nu a avut loc o achizitie în Romania, balante analitice si alte asemenea. Raportat la cele solicitate de organele de inspecție fiscală societatea arată că nu înțelege sa dețină documente care nu sunt prevazute de lege si care nu sunt conforme cu realitatea operatiunilor societatii, nu poate avea fișe de magazie dacă marfa nu a existat în magazia societății din România și nu poate deține NIR dacă nu a avut loc fizic recepția acestor bunuri în Romania, organele de inspecție fiscală neputând înțelege ca aceste operatiuni de "*achizitii versus livrari intracomunitare*" nu presupun aceste documente si ca in aceste cazuri receptia este o notiune abstracta, care nu are loc fizic chiar daca in contabilitate exista contul 371 "*mărfuri*".

Față de solicitarea organelor de inspecție fiscală de a se prezenta balante analitice, societatea susține că niciun act normativ nu o obliga sa detină date analitice ale balantei atât timp cat exista alte posibilitati de sustinere a operatiunilor. Societatea precizează că a prezentat balante sintetice incheiate in conformitate cu prevederile legale, aspect detaliat în Nota explicativă cu exceptia solicitarii cu privire la fisele de cont detinute de clienti pe care nu le putea detine. Solicitarea fisei de cont a clientului-furnizorului depășește ceea ce este legal si necesar in determinarea realitatii fiscale generale a contribuabilului cu atât mai mult a realitatii fiscale cu privire la TVA, fiind incalcate astfel flagrant dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la solicitarea de documente relevante in determinarea starii fiscale.

Totodată, societatea precizează că achizițiile intracomunitare efectuate care au facut obiectul vânzării ulterioare pe teritoriul Italiei si nu numai, au constat in marfa transportată de catre furnizorul din Germania si din alte state membre U.E. direct in Italia, in locul si depozitul menționat de client (nu în toate cazurile clientul a dispus de spatiu de depozitare a marfii).

Până în momentul la care marfa a fost receptionata si confirmata cantitativ si calitativ, societatea a înregistrat-o atât in evidentele contabile, cât si in Declaratiile cu privire la TVA, contabil fiind prezentate in contul 371 "*mărfuri*" care, apoi a fost descarcat in momentul emiterii facturii de vânzare către client. Particularitatea acestor operatiuni constă in faptul ca bunurile se înregistrează doar scriptic in evidența contabila a cumparatorului-revanzator, receptia efectiva a bunurilor fiind imposibil de realizat și nu are nicio legătură cu taxa pe valoarea adăugată, aceasta cerinta nefiind prevazuta în actele normative.

Societatea susține că legea fiscală, atât internă (în speta Codul Fiscal, art.132⁵ din Codul fiscal), cât și cea comunitară, în speta Directiva 112/CE/2006, cu privire la reglementarea operațiunilor triangulare nu califică aceste operațiuni din punct de vedere al înregistrărilor contabile sau din punct de vedere al formei documentelor ca fiind operațiuni triangulare această calificare fiind dată de către fondul economic al tranzacției și, care, în cazul societății, a fost probat cu documente (facturi de achiziții, facturi de vânzare, documente de transport (CMR), etc.).

Contestatoarea arată că deși aceste operațiuni vor deveni imposibile în România prin decizia luată de către organele de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală se precizează "*Având în vedere ca societatea desfășoară operațiuni care nu se desfășoară în România [...]*", denotă că între constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală și măsurile luate nu există nicio legătură de cauzalitate.

De asemenea, societatea arată că organele de inspecție fiscală au confirmat că au fost prezentate atât balanțe de verificare, cât și centralizatoare care evidențiau situația atât a vânzătorilor, cât și a stocurilor pe fiecare lună, precizând însă că aceste centralizatoare sunt situații "*ce puteau influența TVA colectat*", fără să se prezinte în ce mod putea influența TVA colectat sau în baza cărui temei legal.

Ca urmare, societatea solicită organului de soluționare a contestației ca în analiza pe care o va efectua să se aibă în vedere că toate afirmațiile prezentate de organele de inspecție fiscală reprezintă o descriere narativă a unor interpretări personale, nemotivate în drept, temeiul legal lipsind cu desăvârșire, interpretări eronate pe care s-au bazat toate constatările fiscale.

Totodată, contestatoarea precizează că, deși organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a realizat operațiuni intracomunitare triangulare în calitate de cumpărător-revanzator, confirmând că marfa a fost transportată din statul membru 1 în statul membru 3, a impus de două ori aceste operațiuni pe teritoriul României aplicându-le cota de TVA din România - o dată prin anularea dreptului de deducere a TVA și a doua oară prin colectarea taxei.

Însăși organul de inspecție fiscală a prezentat și confirmat realitatea transportului acestor marfuri din SM 1 în SM 3, înscrind aceste constatări în raportul de inspecție fiscală, constatări care ar fi trebuit să stea la baza determinării consecințelor fiscale în raport cu starea de fapt descrisă, respectiv realitatea și esența economică a operațiunilor prezentate și confirmate chiar de către acesta.

În susținerea celor afirmate contestatoarea solicită analizarea temeiului legal invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.126(8) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care sunt

incidente livrărilor care au loc în România, ori în cazul de față locul livrării este în Italia unde s-a încheiat transportul și a avut loc o achiziție intracomunitară în regim triumfiular.

Astfel, contestatoarea susține că temeiul legal nu este aplicabil speței, temeiul legal corect fiind art.132⁵ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu articole similare.

În ceea ce privește relațiile cu .X., contestatoarea susține că trebuie constatată lipsa competenței teritoriale a organului fiscal din România de-a stabili sarcini și obligații fiscale subscrisei pe teritoriul altor state. Organul de inspecție fiscală s-a aflat în eroare când a aplicat prevederi ale legislației fiscale din România cu privire la obligații pe care societatea le-ar putea avea în raport cu cerințele fiscale ale Italiei, depășindu-și astfel competențele în aprecierea unor situații care ar putea genera obligații fiscale pe teritoriul Italiei.

De asemenea, contestatoarea susține că este hilar să impui obligații derivate din legislația altor state invocând punctul 6 alin.2 al art.8 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, fără să faci uz de posibilitatea pe care o prevede Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, organul de inspecție fiscală beneficiază de dreptul, respectiv obligația ca atunci când are anumite suspiciuni să sesizeze autoritatea altui stat care în mod evident ar fi fost competent în a stabili sarcini și obligații fiscale ale subscrisei pentru operațiuni derulate în Italia.

Ca o consecință, societatea susține că aceste constatări sunt nule pe motiv de lipsa de competență a autorității fiscale din România în aprecierea obligațiilor fiscale pe teritoriul altor state, respectiv lipsa de temei legal cu privire la obligația subscrisei de a se înregistra în Italia ca sediu permanent, precum și a tuturor deciziilor subsecvente acestei constatări.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea arată că organele de inspecție fiscală invocă prevederile pct.2 al alin.13 din HG nr.44/2004 fără să fie menționat articolul de lege la care se referă, iar textele de lege nu se regăsesc în acte normative așa cum au fost redactate astfel că, nu se înțelege dacă sunt citate din acte normative sau sunt interpretări ale acestora.

Societatea arată că nu înțelege la ce se referă constatarea *“Taxa pe valoare adăugată astfel datorată nu da dreptul de deducere; locul de livrare a bunurilor nefiind România nu au putut contribui la realizarea unei operațiuni impozabile în România”* în condițiile în care aceste operațiuni au fost impozitate în România.

Contestatoarea susține că legislația trebuie aplicată consecvent nu poate fi împărțită în două, când vorbim de dreptul de deducere acesta nu

exista deoarece locul este in alt stat, iar cand vorbim de obligatia de-a colecta taxa operatiunea are locul in Romania.

Contestatoarea susține că operațiunile triumphiulare sunt reglementate de art.126 alin.1 și alin.3, art.132¹ alin.1 și 5 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și toate aceste operațiuni au fost dovedite cu documente, că marfa nu a ajuns niciodată pe teritoriul României și nu a fost livrată din România ci direct de la furnizori din alte țări din UE către beneficiari finali ai societății, că a prezentat documente de transport, iar în unele cazuri unde acestea nu au existat (sarcina transportului fiind la furnizor) a prezentat dovada recepției mărfurilor de către depozitele clienților săi sau alte documente doveditoare.

De altfel, organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe documente primite de la autoritatea fiscală din Italia potrivit cărora pentru anumiți clienți se menționează “missing trade” invocându-se art.61 și art.64 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, privind forța probantă a documentelor și ale pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală arată buna credința a societății când afirmă “*precizam ca societatile in cauza prezentau cod valid de TVA cand au fost efectuate tranzacțiile*” suficient sa demonstreze ca nu are nicio culpa si nicio legatura cu privire la starea acestor companii in Italia. Faptul ca societatea a solicitat informatii din sistemul VIES dovedeste că a actionat cu buna credința in desfasurarea acestor tranzactii si pe cale de consecinta nu i se poate imputa raspunderea solidara cu clientii sai.

Societatea susține că a efectuat achiziții intracomunitare cu locul impunerii in Italia, fiind scutita de taxarea operatiunii in Italia pe aceleasi considerente pentru care Codul Fiscal din Romania, art.126(8) lit.b scuteste achiziția efectuata de un cumparator revanzator in Romania.

Contestatoarea afirmă că, daca la momentul efectuării verificării unii dintre clientii societății au avut sau au probleme fiscale in Italia, acest fapt care nu poate fi retinut ca si culpa a subscrisei întrucât a avut calitatea de vanzator de buna credința, la data la care livrarile au fost efectuate, toti acestia aveau cod valid de TVA obtinut din sistemul VIES.

Daca ulterior realizarii acestor livrari, la un interval de timp, acești beneficiari au dispărut sau au probleme fiscale în Italia societatea susține că nu este culpa acesteia atât timp cât la data la care au fost efectuate livrările aceste societăți beneficiau de un cod valid de TVA, verificat în sistemul VIES.

Referitor la constatarea conform căreia “*Bunurile nefiind livrate in Romania nu au putut contribui la realizarea unei operatiuni impozabile in*

Romania, drept pentru care taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor de bunuri, care sunt livrate ulterior (...) nu are dreptul de deducere, societatea verificata fiind obligata la plata taxei prin anulara dreptului de deducere", societatea arată că sunt afirmatii fara niciun temei legal întrucât, daca se referă la taxarea inversa a achizitiei aceasta nu functioneaza doar intr-un sens ci este o operatiune de autolichidare a taxei care nu poate produce efecte doar pe o parte (4426= 4427), din raportul de inspectie fiscala nu rezulta nimic legat de prevederile legislative cu privire la dreptul de deducere prevăzut de art.145 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In contradictoriu cu cele constatate s-a dispus plata TVA în sumă de .X. lei, suma datorata prin anulara dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala aplicând in mod eronat prevederile punctului 2 alin.14 al Titlului VI din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, ori achizitia efectuata nu a avut loc in România, ci in Italia statul in care s-a incheiat transportul ceea ce denota faptul ca, atât cauza nu a fost inteleasa, cat si faptul ca legislatia in sine nu este aprofundată.

Cu privire la TVA colectata, contestatoarea arată că atât cadrul legal invocat, cât si motivele de fapt pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată prin reclasificarea operatiunilor triumphiulare nu au la baza nici un temei legal aplicabil si nicio ratiune provenita din intelegerea legislatiei incidente cazului in speta.

In cazul in care operatiunea a fost reclasificata pe teritoriul Romaniei desi nu a avut loc o achiziție intracomunitară cel mult societății îi revenea obligatia taxarii acestei operatiuni prin taxare inversa, fapt care nu are niciun impact asupra TVA de plata. Dar, asa cum s-a vazut in acceptiunea organului de inspectie fiscala aceasta autotaxare functioneaza "schiop", prin anulara 4426 "TVA deductibila" si mentinerea 4427 "TVA colectata".

Aceste operatiuni au fost taxate de doua ori - prin anulara asa zisului drept de deducere de la punctul " tva deductibil" si prin colectarea TVA din motive ce depasesc intelegerea societății, masura luata in contradictoriu cu constatarile facute "*operatiunile nu sunt impozabile in Romania*".

Societatea invocă prevederile art.126(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.41 și art.42 din directiva 112/2006 și susține că au fost calculate eronat obligații fiscale în sarcina societății și solicita anulara acestora, precum și anulara măsurilor din Dispoziția de măsuri .

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala au verificat pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009, statele de plata, declaratiile si

contractul de administrare nr.X/12.2008 incheiat de societate cu o persoana fizica nerezidenta.

S-a retinut ca indemnizatia lunara bruta de X euro in suma totala de .X. lei, este supusa impozitarii potrivit art.116 alin.4 lit.a), respectiv art. 57 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca impozitul pe veniturile obtinute de administrator nu a fost corect calculat intrucât nu au fost calculate contribuțiile pentru asigurari sociale si contribuțiile pentru asigurari sociale de sanatate datorate de angajator și de asigurați care se scad din venitul brut, rezultând un "*venit impozabil la care se aplica cota de 16% impozit pe salarii*". Ca urmare, s-a dipus calcularea contribuțiilor obligatorii si recalcularea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

De asemenea, au fost calculate accesorii aferente contribuțiilor sociale.

Referitor la contribuțiile sociale, societatea susține că pentru a stabili regimul fiscal al contributiilor sociale aplicabil sumelor acordate in temeiul contractului de reprezentare/administrare este necesar să se stabilească regimul juridic al contractului incheiat între părți, precum și natura juridica a acestuia și numai ulterior, ca urmare a identificării regimului juridic se va stabili regimul fiscal și cel al contributiilor sociale.

Societatea arată că potrivit principiilor generale de interpretare a conventiilor/contractelor prevazute de catre dispozitiile Codului civil aplicabile oricaror conventii "*Interpretarea contractelor se face dupa intenția comuna a părților contractante, iar nu dupa sensul literal al termenilor*".

Stabilirea naturii juridice a contractului/conventiei încheiate presupune *ab initio* identificarea temeiului legal ce reglementeaza raporturile dintre partile contractante. Cadrul general al reglementarii este însă identificabil în legislatia civila - Codul civil - care se refera în mod generic la așa numitele contracte de mandat, contractul de administrare fiind in fapt un contract de mandat.

Pe de alta parte, raporturile de munca sunt reglementate esentialmente de dispozitiile Codului muncii așa cum dispune art.1 din Codul muncii: "*Prezentul cod reglementeaza totalitatea raporturilor individuale și colective de munca, modul in care se efectueaza controlul aplicarii reglementarilor din domeniul raporturilor de munca, precum și jurisdicția muncii.*

Și raporturilor de munca reglementate prin legi speciale, numai in masura in care acestea nu conțin dispoziții specifice derogatori".

Societatea susține că orice raport juridic de munca poate fi materializat numai printr-un act juridic încheiat în condițiile impuse de Codul muncii și supus numai dispozițiilor imperative ale acestuia.

În plus, la art.34 alin.1 și 3 din Codul muncii se reglementează obligația de înregistrare a contractului individual de munca, fiecare angajator având obligația de a înființa un registru general de evidență a salariaților, ce va fi completat în ordinea angajării și care cuprinde datele de identificare a tuturor salariaților, elementele ce caracterizează contractele de munca ale acestora, precum și toate situațiile ce intervin în legătura cu executarea, modificarea, suspendarea sau încetarea contractului individual de munca, pe timpul derulării relațiilor de munca.

Ca urmare, contestatoarea susține că acest contract civil este supus regimului stabilit de Codul civil, iar nu celui reglementat de Codul muncii.

Dacă se analizează trăsăturile esențiale ale contractului individual de munca și se raportează la cele ale convenției civile este evidentă delimitarea dintre cele două acte juridice. Specific contractului de muncă este faptul că acesta da naștere unui raport juridic de subordonare din care izvorăsc o serie de drepturi și obligații în sarcina ambelor părți inclusiv dreptul de-a fi asigurat în sistemul de asigurări sociale prin efectul legii, respectiv obligația de-a contribui cu taxe la acest sistem.

Prin încheierea contractului de administrare societatea nu a intenționat să dea naștere unor raporturi de subordonare de natura celor generate de contractul de munca ci așa cum este prevăzut în statutul societății s-a încheiat un act de reprezentare, mandat, prin care părțile au delimitat obligațiile și drepturile acestora în raport cu activitatea de administrator.

Din dispozițiile actelor incidente cauzei rezultă că remunerația obținută de către administratori (chiar dacă sunt persoane nerezidente) este asimilată salariului din punct de vedere al impozitului pe venit, însă nu același lucru este valabil din punct de vedere al legislației de asigurări sociale, care conține prevederi exprese cu privire la asigurări prin efectul legii, acestea fiind coroborate cu dispozițiile prevederilor CEE11408/71, respectiv Normele de aplicare în speta Regulamentul 574/CEE/72.

În raport cu cele prezentate societatea susține că a calculat și evidențiat impozit pe venit în conformitate cu prevederile legale, fără însă să deducă contribuții sociale din baza de impozitare și acest lucru datorită faptului că societatea nu a considerat că datorează aceste contribuții. Astfel, nu au existat rețineri din indemnizația plătită administratorului, iar pe cale de consecință, nu au existat deduceri din aceasta, impozitul fiind plătit la valoarea brută convenită sub titlu de indemnizație.

Dacă respectivele contribuții sociale se vor dovedi că fiind datorate societatea susține că ar trebui să plătească aceste contribuții la suma brută

negociata drept indemnizație, având în vedere că administratorul a încasat integral indemnizația fără ca aceasta să fie diminuată, deoarece nicio sumă nu a fost reținută acestuia în afara de impozitul pe venitul realizat de persoana nerezidentă.

Prin urmare, societatea susține că recalcularea impozitului pe venitul realizat de persoana nerezidentă nu este corectă, chiar dacă organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat mai mult impozit decât era datorat, aceasta recalculare fiind bazată pe o premisă greșită, potrivit căreia societatea ar fi reținut aceste sume ori în realitate nu au existat rețineri, administratorul beneficiind de suma brută mai puțin impozitul plătit.

Contestatoarea arată că aceste contribuții sociale nu au fost reținute deoarece **nu există temei legal în vederea aplicării acestor contribuții sociale la venituri de natura indemnizațiilor administratorului, venituri care nu sunt de natura salarială decât din perspectiva impozitului pe venitul persoanelor nerezidente nu și al contribuțiilor sociale.** Asimilarea acestui tip de indemnizație cu alte tipuri de indemnizații acordate salariaților, în baza contractului de muncă, este eronată. Baza acestei asimilări ar putea fi doar teoretic reprezentată de dispozițiile art.116 alin.3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care face trimitere la art.57 din același act normativ, strict ca modalitate de calcul a impozitului pe venit, ori din perspectiva contribuțiilor sociale indemnizația administratorului are natură juridică diferită.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale această contribuție este reglementată de art.4 și art.5 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, conform cărora cetățenii altor state pot fi asigurați pe perioada în care au conform legii domiciliul sau reședința în România.

Persoana fizică nerezidentă nu a dobândit această calitate de domiciliat sau rezident al statului român, în toată perioada administrării sale acesta nu a depășit 183 de zile calendaristice într-un interval consecutiv de 12 luni, motiv pentru care a rămas rezident al statului Italian, unde îi sunt aplicabile dispozițiile cu privire la asigurările sociale din acel stat.

Actul sau de administrare nu a avut drept consecințe doar prestarea unor activități pe teritoriul României, administrarea fiind un act complex ce presupune derularea unor operațiuni care nu țin neapărat de prezența fizică într-un anumit loc de activitate, acesta fiind însă prezent ori de câte ori se pune problema reprezentării societății în raport cu terți.

Din dispozițiile art.4 pct.5 al Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale rezultă în mod expres care sunt situațiile în care sunt asigurate persoanele prin efectul legii, singura situație care pare a fi incidentă este cea de la punctul IV lit.b) din același act normativ.

Coroborand cele doua prevederi ale aceluiasi act si anume cele de la punctul 2 cu cele de la punctul 5 rezulta ca reglementarea punctului 5 este incidenta doar situatiilor in care un rezident in Romania are calitatea de administrator exercitata pe baza de contract de mandat/administrare, prevederea punctului 5 nefiind aplicabila persoanei fizice nerezidente a statului roman.

Având in vedere cele prezentate, contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala nu au demonstrat statutul de rezident al administratorului, astfel incat sa-i fie aplicabile prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

Cu privire la constatările referitoare la art.5 alin.I din Ordinul 592/2008, societatea arată că atât timp cât persoana fizică nu a indeplinit conditiile pentru ca sa fie considerată rezidentă in Romania nu este subiect de drept al impunerilor în baza Ordinului nr.592/2008, persoana fizică nefiind în relație dependentă de munca cu societatea pe care a administrat-o (nu a avut incheiat contract individual de munca) si nu a prestat munca independenta având incheiat un contract care se supune reglementarilor civile.

Potrivit celor prezentate, SC .X. .X. SRL solicită anularea obligației fiscale privind contribuțiile sociale întrucât nu s-a luat în calcul faptul ca administratorul este persoana fizica nerezidenta a statului roman.

Cu privire la contributiile sociale de sănătate, contestatoarea susține că din dispozitiile art.211 și art.214 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății rezulta caracterul facultativ al acestei asigurari, in cazul de fata acesta fiind un act de libera vointa fara nicio obligatie din partea celor doua parti, astfel că nu pot fi ignorate si anulate prin invocarea altor temeieri fara legatura cu realitatea situatiei.

Ca urmare, contribuțiile calculate, precum și accesoriile aferente acestora sunt nelegale.

Referitor la Dispoziția de măsuri, prin care organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea avea obligatia de a se inregistra în scopuri de TVA in statul membru Italia, urmand sa transmita aceste constatări Serviciului Judetean de Informatii Fiscale întrucât a efectuat operatiuni triumphiulare, fara a fi intrunite conditiile privind locul de plecare a transportului marfurilor achizitonate de societatea din Romania și fiind un al patrulea stat membru, si finalizat in Italia la societati de logistica.

În acest sens au fost intocmite un proces verbal si o sesizare penala care a facut obiectul unor divergente, insa in cele din urma a fost acceptata opinia potrivit careia faptele nu sunt de natura infractiunilor.

Intrucât organele de inspectie fiscală au apreciat ca din cauza faptului ca societatea nu a prezentat fișe de magazie pe anii 2007 si 2008,

deși au prezentat centralizatoare care evidențiau situația stocurilor și a vânzărilor, pe produse, pentru fiecare luna, acest lucru poate influența TVA colectată și pentru că existau livrări către persoane juridice din Italia care nu au cod valid de TVA și care în raportul VIES sunt declarate ca livrări suspecte, în data de 06.07.2010 a fost întocmită Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii prin care au fost estimate sumele ce pot fi stabilite suplimentar pe parcursul inspecției fiscale, iar în data de 10.03.2011 a fost instituită Decizia măsurilor asigurătorii pentru diferențele constatate în plus.

Referitor la acest aspect contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală face simple afirmații, fără indicarea unui temei legal, culminând cu infirmarea propriilor constatări cu privire la codul valid de TVA al clienților societății.

De asemenea, societatea susține că deși inspecția fiscală s-a efectuat de către trei persoane, în raportul de inspecție fiscală constatările sunt prezentate de o singură persoană ceea ce denotă că nu au fost respectate prevederile Ordinului nr.1181/23.08.2007 cu privire la inspecția fiscală, acest control fiind efectuat doar de către .X. într-un mod cât se poate de superficial, fără înțelegerea speței din punct de vedere al legislației și cu încălcarea mai multor prevederi legale, inclusiv a competențelor teritoriale.

Totodată, ca o concluzie generală societatea arată că au fost încălcate prevederile art.6, art.7 și art.13 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, a fost indicat un temei legal neaplicabil, respectiv art.126(8) în loc de art.132⁵ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a anulat dreptul de deducere fără indicarea unui temei legal, s-au indicat temeiuri legale neclare fiind indicate doar punctele sau subpunctele acestora, există contradicții între constatări cu privire la același obiect prezentate în capitole diferite și au fost depășite competențele în stabilirea sarcinilor fiscale ale societății pe teritoriul Italiei. Ca urmare, societatea solicită desființarea actelor administrative fiscale ce fac obiectul prezentei contestații.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011, astfel:

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

S-a constatat că în perioada 04.06.2007 – 28.02.2010 societatea a obținut venituri din vânzarea de telefoane mobile, respectiv efectuează

achiziții intracomunitare de astfel de bunuri pe care ulterior le livrează intracomunitar și, totodată în calitate de cumpărător–revânzător efectuează operațiuni triunghiulare potrivit prevederilor art.126 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.2 alin.13, alin.14 și alin.15 al Titlului VI din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume, achiziționează telefoane mobile de la operatori intracomunitari din statul membru 1 (Franța, Anglia, Portugalia, Cehia, Luxemburg, Polonia, Germania, Spania, Malta, Grecia, Cipru, Bulgaria, Ungaria, etc.) transportate de societățile furnizoare către beneficiarii finali din statul membru 3.

Societatea a prezentat trei contracte, respectiv Contractul de logistică nr.X/15.02.2008 încheiat cu .X. X-Italia pentru manipularea, descărcarea și confecționarea colete, retragere și predare mărfuri, Contractul de logistică F.N /25.05.2009 încheiat cu .X. X-Italia pentru manipularea bunurilor și Contractul de logistică nr.1/01.11.2008 încheiat cu X SRL Italia, pentru deplasarea mărfurilor intrare-ieșire, descărcare și confecționare colete, efectuare controale cantitative/calitative, retragere și livrare mărfuri și verificare tehnică.

Din documentele verificate a rezultat că societatea a transportat telefoane mobile și la alte persoane juridice cum sunt: X, X SRL, X SRL, X, X, X, X SRL, X din Italia pentru care nu a prezentat contracte.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificata a înregistrat în contabilitate în contul 612 "*Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune și chirile*" chiria facturata de societatea .X. Scarl - Italia si potrivit Contractului de închiriere F.N/01.09.2007 încheiat între .X. X -Italia, în calitate de proprietar și S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de chirias, societatea trebuia să-și declare "*sediul permanent în Italia, conform prevederilor pct.6 alin.2 lit.c) al art.8 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal*".

Prin Contractul de depozit F.N/01.09.2007 este prevazut ca S.C. X .X. S.R.L. închiriază de la X- ITALIA, spatiul de 3,2 m care se va utiliza exclusiv pentru depunerea bunurilor mobile de catre societatea din Romania, în interiorul cladirii din str.X X nr.X, iar bunurile proprietate a societății din Romania vor fi transportate pe cheltuiala acestei societati.

S-a constatat că, pct. 6 alin.2 lit.c) al art.8 din H.G.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că un loc de activitate poate constitui un sediu permanent chiar dacă există doar pentru o perioadă scurtă de timp. Astfel, atunci când un loc de activitate care a fost, la început, conceput pentru a fi utilizat pe o perioadă de timp scurtă încât nu constituia sediu permanent, dar este în realitate menținut mai mult, **devine un loc fix de activitate și se transforma retroactiv în sediu permanent.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, s-a constatat că obiectul de activitate al societății constă în comerț cu ridicata de componente și echipamente electronice și de telecomunicații, iar societatea efectuează comerț cu telefoane mobile către operatori intracomunitari, atât ca livrare intracomunitară, cât și în calitate de cumpărător - revanzator în cadrul operațiunilor triunghiulare.

O operațiune triunghiulară presupune intervenția a trei entități juridice distincte: un furnizor inițial dintr-un stat membru UE 1 efectuează o vânzare către o societate intercalată stabilită într-un stat membru 2 care vinde la rândul său unui client - subiect impozabil - dintr-un stat membru UE 3, așa cum se prevede la pct.2 alin.13 al Titlului VI din HG 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Au loc deci, două transferuri de proprietate succesive.

O achiziție intracomunitară de bunuri efectuată de un cumpărător revanzator, înregistrat în scopuri de TVA în România, în cadrul unei operațiuni triunghiulare, este neimpozabilă în România dacă:

- bunurile sunt transportate de furnizor sau cumpărătorul revanzator sau de un prestator în numele acestora, din statul membru 1 în statul membru 3 direct la beneficiarul marfii conform prevederilor punctului 2 alin.13 al Titlului VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare; și
- dacă cumpărătorul revanzator face dovada că achiziția sa a fost supusă TVA în SM3, unde se încheie transportul, conform prevederilor al Titlului VI din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu rnodificarile și completările ulterioare.

Locul de impunere a unei achiziții intracomunitare este considerat ca putând fi situat și în România atunci când:

- cumpărătorul a transmis furnizorului său un număr de indentificare a TVA atribuit de către România conform prevederilor art.132¹ alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare;
- dacă nu dovedește că achiziția a făcut obiectul impunerii TVA în statul membru de destinație a bunurilor potrivit prevederilor pct.2 alin.14 al Titlul VI din HG 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu rnodificarile și completările ulterioare.

Din constatările efectuate și din informațiile transmise de statul italian prin solicitările antifrauda s-a constatat că cea de a doua condiție, respectiv să se facă dovada plății TVA, nu este respectată, astfel: impunerea în România nu poate fi evitată decât dacă cumpărătorul face dovada impunerii TVA în statul membru de destinație a bunurilor. Dacă prezintă dovada, după stabilirea bazei de impunere în România, aceasta va fi redusă cu cea reținută în celălalt stat membru.

Astfel, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoare adaugata întrucât locul de livrare a bunurilor nefiind în Romania nu au contribuit la realizarea unei operatiuni impozabile in Romania.

Organele de inspectie fiscală au solicitat verificarea incrucisata in Italia cu privire la modul în care se deruleaza activitatea firmei .X. Scarl in relatia cu S.C. .X. .X. S.R.L. Ca urmare a acestei solicitari, autoritatile fiscale italiene au transmis sesizari, sub forma formularului X FORM (SCAC X X 1 Rev 2) si formularul X". Aceste documente primite de la autoritatea fiscala italiana - X (SCAC 383 X) au stat la baza stabilirii bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată conform art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Formularele X (SGAC 383 Annex 1 Rev 2) si formularul X2004" au fost transmise de autoritatea fiscala italiana, pentru urmatorii beneficiari finali ai S.C. .X. .X. S.R.L.:

1) X S.R.L

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"Banuim o fraudă TVA de tip carusel. Comerciantul nostru nu a declarat in INTRASTAT si nici in declaratiile recapitulative privind operatiunile scutite.

X a intrat in faliment din 19/06/2008. In scopul de a continua controalele noastre, ar fi util sa stim.

- numele furnizorilor care au vandut telefoane mobile in cadrul tranzactiilor triumphiulare de la .X. .X. S.r.l X Holding S.r.l;

- daca operatorul nostru desfasoara operatiuni economice."

S-a constatat că in perioada iulie 2007 - septembrie 2007, S.C. .X. .X. S.R.L. a achizitionat telefoane mobile de la operatori intracomunitari in valoare de X lei, pe care le-a vândut societatii **X S.R.L.** considerate ca parte a unor operatiuni triumphiulare, astfel:

- ca achizitii intracomunitare de telefoane mobile de la operatori intracomunitari, care nu au fost declarate de S.C. .X. .X. S.R.L.;

- si livrarea ulterioara a acestora catre X SRL – Italia ca operatiune neimpozabila pe teritoriul Romaniei societatea nerespectând prevederile legale in ceea ce priveste operatiunile triumphiulare drept pentru care organele de inspectie fiscală au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de telefoane mobile vandute ulterior societatii X X SRL este nedeductibila si este in suma de X lei. (X lei *19%=X lei).

2) X SRL

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"Conform bazei de date VIES, contribuabilul dumneavoastră facturează scutit contribuabilului nostru după cum urmează anul 2008 - 269,108.00.

Va solicităm să ne transmiteți copii de facturi, documente de plăți, documentele de transport și alte documente referitoare la tranzacții. Având în vedere că societatea este o "firmă fantomă" așa-numită, ar fi important pentru noi să identificăm persoanele care au participat la această tranzacție (număr de telefon /conturi bancare)".

S-a constatat că în perioada februarie - mai 2008, S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat telefoane mobile de la operatori intracomunitari în valoare de X lei, pe care le vinde societății X S.R.L.. Din facturile prezentate de societatea verificată reiese că aceasta a facturat în perioada februarie - mai 2008, către societatea X S.R.L. telefoane mobile în valoare de X euro, respectiv X lei considerate ca parte a unor operațiuni triunghiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale în ceea ce privește operațiunile triunghiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei.

3) X SRL

Din traducerea solicitării de tip SCAC de la autoritățile italiene, reiese:

"Conform bazei de date VIES, contribuabilul dumneavoastră facturează scutit contribuabilului nostru după cum urmează anul 2008 X.00, suma totală de X.00

Va solicităm să ne transmiteți copii de pe facturi, documente de plată, documentele de transport și alte documente referitoare la tranzacții. Având în vedere că societatea este o așa-numită "firmă fantomă", ar fi important pentru noi să identificăm persoanele care au participat la această tranzacție (număr de telefon, conturi bancare)".

S-a constatat că în perioada februarie 2008 - octombrie 2008, S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat telefoane mobile de la operatori intracomunitari în valoare de X lei, pe care le vinde societății X X S.R.L.. Din facturile prezentate de societate reiese că aceasta a facturat în perioada februarie - octombrie 2008, către societatea X S.R.L. telefoane mobile în valoare de X euro, adică X lei, considerate ca parte a unor operațiuni triunghiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale în ceea ce privește operațiunile triunghiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei. ($X \cdot 19\% = X$ lei).

4) X SRL

Din traducerea solicitării de tip SCAC de la autoritățile italiene, reiese:

"Companie IT:

1. nu a functionat până la 01.01.2009;

2. nu a prezentat nici o declaratie fiscala sau de TVA; nu are nicio contabilitate; reprezentantul este doamna X"

S-a constatat că in perioada februarie 2008 - iunie 2009, S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat telefoane mobile de la operatori intracomunitari in valoare de X lei, pe care le vinde societatii X S.R.L.. Din facturile prezentate de societate reiese ca aceasta a facturat catre societatea X S.R.L. telefoane mobile in valoare de X euro, respectiv X lei, considerate ca parte a unor operatiuni triumphiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale in ceea ce priveste operatiunile triumphiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei ($X * 19\% = X$ lei).

5) X

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"Exista suspiciunea ca operatorul intracomunitar MBR SRL Socio Unico sa fie un operator intracomunitar de tip "buffer". Acesta a efectuat achizitii intracomunitare in valoare foarte mare, obiectul achizitiei fiind telefoane mobile. Achizitiile au fost efectuate de la cativa operatori intracomunitari, inclusiv operatorul roman .X. .X., in numele altui operator italian. Conform bazei de date VIES rezulta ca acest operator, M.B.R., nu a platit niciodata TVA, nu a depus deconturi de TVA si nici declaratiile recapitulative.

Autoritatile fiscale din Italia solicita sa verificam si sa dovedim, pentru perioada 01.01.2007-30.06.2008 urmatoarele aspecte :

- *Numele, numerele de telefon, de fax, e-mailurile, persoanei care a efectuat comanda, respectiv care a fost implicata in aceste tranzactii;*
- *Din ce cont bancar a fost efectuata plata facturilor;*
- *Solicita deasemenea documentele de transport;*
- *Sa se confirme suma totala facturata de operatorul roman, împarțita si eşalonata pe an.*

În final autoritățile fiscale doresc sa obțina informații referitoare la relația dintre operatorul român, respectiv reprezentantii acestuia si cetățenii X sau Xsau daca a avut relatii comerciale cu alti cetateni din Italia".

S-a constatat că in perioada februarie 2008 - iunie 2009 S.C. .X. .X. S.R.L. a achiziționat telefoane mobile de la operatori in valoare de X lei pe care le vinde societatii M.X. S.R.L.

Din facturile prezentate de societate reiese ca aceasta a facturat catre societatea M.B.R., telefoane mobile in valoare de X euro, respectiv X lei considerate ca parte a unor operatiuni triumphiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale in ceea ce priveste operatiunile triumphiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei.

6.) X

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"In solicitarea de informatii de tip Antifrauda autoritatile fiscale din Italia mentioneaza urmatoarele:

In cursul anului 2009 si 2010, operatorul roman declara ca a efectuat urmatoarele livrari (conform bazei de date VIES) in trim IV 2009 livrari intracomunitare in valoare de X lei (aproximativ echivalentul a 701.253 euro);(pentru valoarea exactă in euro se poate consulta Raportul VIES emis de CSII)

- in trim I 2010 livrari intracomunitare in valoare de X lei aproximativ echivalentul a X euro;

- in trim II 2010 livrari intracomunitare in valoare de X lei, aproximativ echivalentul a X euro livrari triunghiulare in valoare de X lei , aproximativ echivalentul a X euro;

Operatorul italian nu-si desfasoara activitatea la sediul social declarat, in urma verificarilor nu s-a identificat la adresa mentionata nici un operator cu datele de identificare respective.

Sunt solicitate copii dupa facturi, documente de transport (CMR), documente de plata, toate documentele relevante.

De asemenea sunt solicitate numele cetatenilor italieni cu care operatorul roman, reprezentantii sai a avut relatii comerciale;"

S-a constatat că în perioada noiembrie 2009 - februarie 2010, S.C. .X. .X. S.R.L. a achizitionat telefoane mobile de la operatori intracomunitari in valoare de X lei, pe care le vinde societatii X S.R.L

Din facturile prezentate de societate reiese că aceasta a facturat in perioada noiembrie 2009 - februarie 2010, catre societatea X S.R.L. telefoane mobile in valoa de X lei unor operațiuni triunghiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale in ceea ce priveste operatiunile triunghiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei.

7) X

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"Conform bazei de date VIES operatorul roman declara ca a facturat operatorului italian, marfuri in valoare de X euro in cursul anului 2007, X euro in cursul anului 2008;

Suma totala in valoare de X euro ;

Sunt solicitate copii dupa facturi, documente de transport (CMR), documente de plata, toate documentele relevante.

Având in vedere ca operatorul italian este o firma fantoma, o societate de tip "missing trader" , se solicita numele persoanelor care au

dispus si au efectuat tranzactii, contactele telefonice, informatii despre conturile bancare, toate documentele relevante;"

Societatea a achizitionat telefoane mobile de la operatori intracomunitari in valoare de X lei, pe care le vinde societatii X.

De asemenea, din facturile prezentate de societatea verificata reiese ca aceasta a facturat în perioada septembrie 2007 - aprilie 2008, catre societatea X, telefoane mobile in valoare de X lei, ca parte a unor operatiuni triumphiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale in ceea ce priveste operatiunile triumphiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei ($X * 19\% = X$ lei).

8) X

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"Conform bazei de date VIES operatorul roman declara ca a facturat operatorului italian, marfuri in valoare de X euro in cursul anului 2008.

Suma totala in valoare de X euro ;

Sunt solicitate copii dupa facturi, documente de transport (CMR), documente de plata, toate documentele relevante.

Având in vedere ca operatorul italian este o firma fantoma, o societate de tip "missing trader" , se solicita numele persoanelor care au dispus si au efectuat tranzactii, contactele telefonice, informatii despre conturile bancare, toate documentele relevante;"

În perioada mai 2008 – mai 2009, S.C. .X. .X. S.R.L. a achizitionat telefoane mobile de la operatori intracomunitari in valoare de X lei, pe care le vinde societatii X.

Din facturile prezentate de societate reiese ca aceasta a facturat în perioada mai 2008 – mai 2009, catre societatea X telefoane mobile in valoare de X lei, ca parte a unor operatiuni triumphiulare.

Întrucât nu au fost respectate prevederile legale in ceea ce priveste operatiunile triumphiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei ($X * 19\% = X$ lei).

9) X SRL

Din traducerea solicitarii de tip SCAC de la autoritatile italiene, reiese:

"Este probabil un operator fantomă, un operator de tip "missing trader". Există suspiciuni privind tranzacția, transportul, modalitățile de plată, există suspiciunea unei fraude. Conform bazei de date VIES operatorul român declară livrări intracomunitare către operatorul italian, dar acesta din urmă nu declară achiziții intracomunitare. Se solicită următoarele documente: facturi, contracte, documente de plată, documente de transport, note de comandă referitoare la valoarea tranzactionata de X euro (livrarile efectuate de operatorul roman catre operatorul italian in trim III 2009), orice informatii

folositoare, relevante referitoare la persoanele care au întocmit contractele, numerele de telefon etc."

În perioada aprilie 2009, S.C. X .X. S.R.L. a achiziționat telefoane mobile de la operatori intracomunitari în valoare de X lei, pe care le vinde societății X SRL.

Din facturile prezentate de societatea verificată reiese că aceasta a facturat în luna aprilie 2009, către societatea X, telefoane mobile în valoare de X lei ca parte a unor operațiuni triunghiulare.

Ca urmare a nerespectării prevederilor legale în ceea ce privește operațiunile triunghiulare nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei ($X \text{ lei} * 19\% = X \text{ lei}$).

S-a constatat că prevederile legale încălcate de societățile menționate sunt pct.2 alin.14 al Titlului VI din H.G. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că plata taxei pe valoarea adăugată nu a fost efectuată în al treilea stat membru fapt pentru care societății trebuie să i se aplice prevederile art.132¹ alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și să efectueze înregistrarea contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată".

Organele de inspecție fiscală au constatat că locul de impunere a unei achiziții intracomunitare este considerat ca fiind în România atunci când nu sunt respectate următoarele prevederi:

- bunurile sunt transportate de furnizor sau cumparatorul revanzator sau de un prestator în numele acestora, din statul membru 1 în statul membru 3 direct la beneficiarul mărfii conform prevederilor pct.2 alin.13 al Titlului VI din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și
- dacă cumparatorul - revanzator face dovada că achiziția sa a fost supusă TVA în SM3, unde se încheie transportul, conform prevederilor punctului 2. alin.14 al Titlului VI din H.G. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că bunurile nefiind livrate din România, nu au putut contribui la realizarea unei operațiuni impozabile în România, drept pentru care pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, care sunt livrate ulterior către firmele fantomă - X Holding; X S.R.L.; X S.R.L.; X Service; MBR X; X; X; X X S.R.L. X S.R.L., societatea nu are dreptul de deducere, fiind obligată la plata taxei.

Totodată, s-a constatat că societatea verificată nu a menționat că beneficiarul final este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată așa cum prevede pct.2 alin.15 al Titlului VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare până în anul 2007, iar pentru anii 2008 și 2009, potrivit pct.2 alin.15 al Titlului VI din H.G.

44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, facturile emise de societate în cadrul operațiunilor triunghiulare trebuie să aibe mențiunea că beneficiarul livrării ulterioare este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată și o referire la art.141 din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al taxei.

De asemenea, s-a constatat că în cadrul operațiunilor intracomunitare societatea a prezentat facturi emise de furnizori intracomunitari din SM 1 pe care erau menționate ca locuri de încărcare a mărfii alt stat membru decât cel al furnizorului. Exemplu: în factura nr.AX/04.05.2010 emisă de X 24 LDA cu sediul în X este menționat loc de încărcare Anglia.

Astfel, s-a constatat că societatea nu a respectat prevederile pct.2 alin.13 al Titlului VI din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, nu mai sunt aplicabile măsurile de simplificare din cadrul operațiunilor triunghiulare.

S-a constatat că potrivit prevederilor art.132¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul achizitiei intracomunitare se considera a fi locul unde se gasesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul marfurilor, iar art.132¹ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede ca, dacă cumparatorul îi comunica furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin.(1) locul respectivei achiziții intracomunitare se considera în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA. Chiar dacă societatea verificată avea cunoștință ca transportul marfurilor nu are loc din primul stat membru, acest fapt fiind menționat în facturi, și astfel operațiunea de achiziție din cadrul operațiunii triunghiulare nu este neimpozabilă pe teritoriul României, S.C. .X. .X. S.R.L nu s-a înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul Italiei, acolo unde este locul unde se gasesc bunurile în momentul în care se încheie transportul bunurilor și nici nu a aplicat prevederile art.132¹ alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca S.C. .X. .X. S.R.L. trebuia să înregistreze, pe perioada septembrie 2007 – mai 2009, pentru astfel de operațiuni 4426 “TVA deductibilă” = 4427 “TVA colectată”, în sumă de X lei

Dupa ce S.C. .X. X S.R.L se înregistrează în scopuri de TVA în Italia și va achita taxa pe valoarea adăugată datorată pe teritoriul Italiei, aceasta va aplica prevederile art.132¹ alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.12 al Titlului IV

alin.2 lit.a) din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În acest sens a fost intocmita dispozitia de masuri prin care societatea este instiintata sa depuna cerere de indreptare erori materiale.

Referitor la TVA colectată, s-au constatat următoarele:

Activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in obtinerea de venituri atât din livrari intracomunitare de telefoane mobile potrivit prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cat si din livrari de telefoane mobile in cadrul operatiunilor triunghiulare unde S.C. .X. .X. S.R.L. este cumparatorul revanzator, **iar Romania este statul membru 2**, potrivit prevederilor art.126 alin.8), art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

S-a constatat că în perioada verificata societatea nu obtine venituri din vanzarea de telefoane mobile pe piata interna.

Pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor intracomunitare societatea a prezentat comenzi si documente de transport care atesta transportul bunurilor in comunitate, respectiv Italia. Transportul este asigurat de un furnizor de prestări servicii român SC X SRL societatea prezentând CMR-uri.

Livrările intracomunitare efectuate de societate au fost consemnate in facturi care cuprind datele prevazute la art.155 alin.5) si au fost consemnate in jurnalele de vanzari. Pentru acestea societatea a respectat prevederile art.10 alin.1 din OMFP nr.222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, din Ordinul nr.2421/2007 pentru anul 2008, Ordinul nr.3424/2008 pentru anul 2009 si Ordinul nr.3419/2009, organelor de inspectie fiscală fiindu-le prezentate facturi în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru, precum si documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru (C.M.R.).

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate de operatorul român în cadrul operațiunilor triunghiulare având calitatea de cumparator revanzator, s-a constatat că S.C. .X. .X. S.R.L a respectat prevederile art.126 alin.8 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale punctului 2 alin.13 si alin.14 al Titlului VI din H.G. 44/2003 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu anumite exceptii:

- S.C. .X. .X. S.R.L. a prezentat documente de transport care aveau in scris la "*Beneficiar*" alta denumire a societății din Italia si nu denumirea societatii beneficiare;

- nu a prezentat documentele de transport în care sa fie evidentiat locul de incarcare al marfii si locul de descarcare al acesteia (CMR, AWB).

Urmare a acestor deficiente organele de inspectie fiscală au reconsiderat aceste operatiuni triunghiulare, pentru care lipsesc documentele de transport sau exista alt beneficiar in scris la rubrica "Beneficiar" de pe CMR, astfel:

1. **ca simpla operatiune de achizitie intracomunitara** pentru facturile emise de furnizorul din statul membru 1 catre cumparatorul revanzator din statul membru 2 – Romania;

2. **ca livrare intracomunitara**, pentru factura emisa de cumparatorul revanzator – SC .X. .X. SRL - catre beneficiarii din statul membru 3 - Italia, pentru care lipseste documentul de transport.

Astfel, conform art.130¹ alin.1) și art.143 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.2 alin.13 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, și ca urmare a faptului că **societatea nu prezentat documentele de transport din care să rezulte că în cadrul operațiunii triunghiulare transportul a fost efectuat direct din statul membru 1 in statul membru 3 si ca urmare a neîndeplinirii conditiilor de aplicare a scutirii TVA**, respectiv dovada transportului si a receptiei marfurilor, s-a procedat la stabilirea TVA colectată aferentă vanzarilor efectuate catre societatile din Italia in suma de X lei.

Astfel, pentru perioada iulie 2007 - februarie 2010, organele de inspectie fiscală au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de .X. lei, compusa din:

- taxa pe valoarea adaugata în suma de .X. lei aferenta achizitiilor efectuate in scopul livrarii ulterioare catre beneficiarii pentru care au fost primite sesizari de la organele fiscale italiene, nedeductibila fiscal;

- urmarea faptului ca până la finalizarea inspectiei fiscale societatea nu a putut prezenta documentele de transport din care sa rezulte ca in cadrul operatiunii triunghiulare transportul a fost efectuat direct din statul membru 1 in statul membru 3 si ca urmare a neindeplinirii conditiilor de aplicare a scutirii TVA, respectiv dovada transportului si a receptiei marfurilor la beneficiarul final, s-a procedat la stabilirea TVA colectată în sumă de X lei aferentă vanzarilor efectuate catre societatile din Italia.

De asemenea, au fost calculate majorari de intarziere, dobanzi si penalități in suma totala de .X. lei.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, s-a dispus atât rectificarea declarației recapitulative privind

livrările și achizițiile intracomunitare la trim.III 2008 cât și declarația recapitulativă privind livrările și achizițiile intracomunitare la trim.IV 2008 fiind încălcate prevederile OMFP nr.273/27.05.2007, OPANAF nr.1746/2008, OPANAF ntr.1607/2009 privind aprobarea conținutului formularului (300) “decont de taxă pe valoarea adăugată” pentru anii 2007, 2008, 2009, 2010, a prevederilor pct.2 lit.a) din OMEF nr.179/2007 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, OMF nr.702/2007 și OMF nr.552/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului “Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare”, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se menționează că *“operatorul român .X. .X. SRL are obligația de a se înregistra în scop de TVA în statul membru Italia”*.

IMPOZITUL PE VENITUL PERSOANELOR NEREZIDENTE

Perioada verificata: 01.01.2009 -31.12.2009

În urma verificărilor efectuate asupra statelor de plată, a declarațiilor, a contractului de administrare s-au constatat operațiuni realizate cu persoane nerezidente care se încadrează în prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările .

S-a constatat că SC .X. .X. S.R.L reprezentată prin X a încheiat cu X, în data de 01.12.2008, contractul de administrare nr.8/01.12.2008, prin care se încredințează administratorului organizarea și gestionarea activității, administratorul reprezentând societatea comercială autonomă în raporturile cu terții în schimbul unei indemnizații lunare de X euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile obținute de X din România, în sumă de .X. lei sunt supuse impozitării potrivit prevederilor art.116 alin. 4) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea statelor de plată s-a constatat că societatea nu a calculat corect impozitul pe veniturile obținute potrivit prevederilor art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, până la anul 2009, respectiv nu au fost calculate contribuțiile pentru asigurări sociale și contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate datorate de salariați, care se scade din venitul brut, rezultând un venit impozabil la care se aplică cota de 16% .

Astfel, s-a procedat la calcularea contribuțiilor obligatorii și la recalcularea impozitului pe veniturile obținute de administratorul X, rezultând un impozit în suma de X lei față de X lei.

Impozit datorat X lei;

Impozit plătit X lei;
Impozit de recuperat .X. lei.

Contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale datorate de asigurați

Perioada verificata: de la 01.01.2009 -31.12.2009

S-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.28 alin.2 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-a procedat la calcularea contribuției individuale în sumă de .X. lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale datorate de angajator

Perioada verificata: de la 01.01.2009 -31.12.2009

S-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.24 alin.1 și alin.2 și art.28 alin.2 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-a procedat la calcularea contribuției datorată de angajator astfel:

- în sumă de X lei pe perioada ianuarie –noiembrie 2009;
- în sumă de X lei pe luna decembrie 2009, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale de sănătate datorate de asigurați

Perioada verificata: de la 01.01.2009 -31.12.2009

S-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.215, art.257 alin.2 lit.a) și art.258 alin.2 din Legea nr.95/2006 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, astfel că s-a procedat la calcularea contribuției individuale în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale de sănătate datorate de angajator

Perioada verificata: de la 01.01.2009 -31.12.2009

S-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.258 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și

completările ulterioare, astfel că s-a procedat la calcularea contribuției datorată de angajator în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la aspecte de procedură

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia nu au fost respectate prevederile art.6 și art.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7

Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal”, pe considerentul că inspecția fiscală s-a efectuat haotic, amalgamat și echipa de inspecție fiscală nu a prezentat stabilitate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că,

în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sunt cuprinse constatări în baza situației de fapt găsită la societate ce au la bază documentele prezentate de aceasta, iar obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilit în baza prevederilor legale incidente.

Referitor la argumentul conform căruia a fost nevoie de 4 luni de zile pentru emiterea raportului de inspecție fiscală nu este relevant având în vedere că la art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Deci, potrivit prevederilor legale de mai sus finalizarea inspecției fiscale are loc la data emiterii raportului de inspecție fiscală, iar raportul de inspecție fiscală se va întocmi în formă finală numai după medierea tuturor divergențelor și după discuția finală cu contribuabilul și analiza punctului de vedere formulat de acesta.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia au fost încălcate prevederile OMEF nr.1181/23.08.2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală în sensul că la capitolul *“date despre contribuabil”* sunt înscrise constatări cu caracter fiscal referitoare la faptul că societatea nu a prezentat documente care să ateste recepția mărfurilor de către beneficiarii finali ai operațiunilor intracomunitare, se reține că acest aspect a fost determinat, la începutul inspecției fiscale, de faptul că societatea prezenta contul 371 *“mărfuri”* pentru operațiuni triumfiulare, utilizat în mod artificial, deoarece bunurile nu au intrat și nu au ieșit din România, constatare care are suport legal având în vedere prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

De asemenea, se reține că această constatare a organului de inspecție fiscală de la capitolul *“Date despre contribuabil”* privind prezentarea de către societate a documentelor care să ateste recepția bunurilor de către beneficiarii finali ai operațiunilor intracomunitare, fișe de cont, balanțe analitice, fișe de magazie nu a fost prezentată în conținutul Raportului de

inspecțiile fiscală nr..X./16.03.2011 la Capitolul II “*Taxa pe valoarea adăugată*” astfel că nu influențează modul de stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare.

Toate aceste aspecte prezentate nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu*”, iar actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa.

2. Referitor la suma de X lei, reprezentând:

- **.X. lei -taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere;**

- **.X. lei - dobânzi/majorări și penalități de întâziere aferente**

taxei pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente că a respectat condițiile privind operațiunile triunghiulare, respectiv condiția privind transportul direct al bunurilor din statul membru 1 în statul membru 3.

Perioada verificată: 04.06.2007 – 28.02.2010.

În fapt, în perioada verificată societatea a efectuat achiziții intracomunitare de telefoane mobile de la furnizori din UE în vederea livrării ulterioare, pe care le-a vândut către societăți din Italia.

Societatea s-a comportat ca un cumpărător revânzător în cadrul operațiunilor triunghiulare, având calitatea de stat membru 2 (SM2), din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile au fost achiziționate de la furnizori din state membre UE, respectiv Franța, Portugalia, Cehia, Luxemburg, Polonia, Germania, Spania, Malta, Cipru, Bulgaria și Ungaria și au fost transportate în Italia la diverse societăți de logistică cum sunt: .X. XL, X SRL, X, O.T. & L SRL, X SRL, DM X, X, MITT X, X și X.

Societatea a prezentat trei contracte de logistică, respectiv: Contractul nr.X/15.02.2008 și FN/25.05.2009 încheiate între SC .X. .X. SRL

în calitate de depunător/depozitant și .X. XL în calitate de depozitar pentru depozitarea, manipularea, descărcarea și confecționarea de colete, precum și Contractul de logistică nr.X/01.11.2008 încheiat între SC .X. .X. SRL în calitate de depozitant și V.D.L. X SRL în calitate de depozitar pentru depozitarea, manipularea, descărcarea, efectuarea controalelor cantitativ/calitative și confecționarea de colete. Pentru celelalte societăți de logistică societatea nu a prezentat contracte, iar prin nota explicativă s-a precizat că lipsa acestor contracte este substituită de “*emiterea de comandă tacită (înțelegere verbală) urmată de emiterea facturii*”.

De asemenea, societatea a prezentat Contractul de închiriere FN/01.09.2007 încheiat cu .X. X în calitate de proprietar, de la care SC .X. .X. SRL a închiriat suprafața de 3,2 mp ce se va utiliza exclusiv pentru depunerea bunurilor mobile de către societatea din România, bunuri care vor fi transportate pe cheltuiala acestei societăți. În acest sens societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii.

În ceea ce privește operațiunile triunghiulare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a respectat prevederile art.126 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.2 alin.13 și 14 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu anumite excepții:

- a prezentat documente de transport care aveau înscris la rubrica “*beneficiar*” altă denumire de societate din Italia și nu denumirea clientului. Au fost prezentate facturi emise de societățile de logistică cu contravaloarea transportului bunurilor aparținând SC .X. .X. SRL efectuat de acestea sau de alte societăți de transport din Italia către beneficiarii finali ai livrărilor ulterioare;

- nu a prezentat documentele de transport din care să rezulte locul de încărcare a bunurilor și locul de descărcare a acestora, respectiv CMR, AWB. Din documente reiese că deși furnizorul menționat în factură și CMR era din SM 1, la rubrica “locul de încărcare” a bunurilor din CMR este înscris un alt stat membru decât cel a furnizorului (Ex. X care a emis cod valid de TVA este din Luxemburg, iar locul de încărcare a bunurilor este în Austria; Furnizorul X care a emis cod valid de TVA este din Portugalia iar locul de încărcare a bunurilor este în Anglia).

Ca urmare a acestor deficiențe organele de inspecție fiscală au reconsiderat aceste operațiuni triunghiulare pentru care lipsesc documentele de transport sau există alt beneficiar înscris la rubrica “beneficiar” din CMR, astfel:

- ca simpla achiziție intracomunitară pentru facturile emise din SM 1 către cumpărătorul revânzător din SM 2 - România;

- ca livrare intracomunitară pentru facturile emise de cumpărătorul revânzător din SM 2 - România către beneficiarii din SM 3 –Italia.

Astfel, **în ceea ce privește achiziția intracomunitară** s-a constatat că locul achiziției intracomunitare este considerat ca fiind situat și în România atunci când:

-cumpărătorul a transmis furnizorului său codul de identificare TVA atribuit de statul român conform prevederilor art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- dacă nu dovedește că achiziția a făcut obiectul impunerii TVA în statul membru de destinație a bunurilor, conform pct.2 alin.14 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din constatări a rezultat că nu se face dovada plății taxei pe valoarea adăugată în statul membru de destinație - SM3 - Italia, unde se încheie transportul bunurilor, societatea nu a menționat că beneficiarul este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor pct.2.15 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **fapt pentru care i se aplică prevederile art.132¹ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Referitor la livrarea intracomunitară s-a constatat că societatea nu beneficiază de scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri, prevăzută la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind prezentate documente din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și recepționate, conform prevederilor art.10 alin.1 lit.b) din OMFP 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, cu modificările și completările ulterioare, modificat prin OMFP nr.2421/2007, OMFP nr.3424/2008 și OMFP nr.3419/2010.

Din verificările încrucișate efectuate la un număr de 9 societăți beneficiare din Italia pentru operațiunile triunghiulare desfășurate cu SC .X. .X. SRL în calitatea de SM 2, s-a constatat că acestea sunt: fie firme fantomă, operator intracomunitar de tip “*buffer*” sau “*missing trader*” (X X SRL, X SRL, X SRL, X, X SRL, X SRL), fie nu au funcționat până la data de 01.01.2009 (X SRL), fie nu au declarat și nu au achitat niciodată taxa pe valoarea adăugată (X), fie nu își desfășoară activitatea la sediul declarat, nefiind identificat nici un operator cu datele transmise (X).

În drept, pe perioada verificată sunt incidente următoarele prevederi legale:

Art.126 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

“8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art.132¹ alin.(1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită cumpărător revânzător, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct 1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către persoana căreia urmează să-i efectueze livrarea ulterioară, denumită beneficiarul livrării ulterioare;

4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;

5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art. 150 alin. (4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

Prevederile pct.2 alin.13 și alin.14 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căror:

*“(13) Prevederile art 126 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal se aplică pentru livrarea de bunuri efectuată de către un furnizor care este înregistrat în scopuri de TVA în primul stat membru către un cumpărător revânzător care este înregistrat în scopuri de TVA în al doilea stat membru, altul decât cel din care începe transportul efectiv al bunurilor, și care este urmată de livrarea aceluiași bunuri de către cumpărătorul revânzător către beneficiarul livrării, care este înregistrat în scopuri de TVA în al treilea stat membru, **dacă se îndeplinesc următoarele condiții:***

a) bunurile sunt expediate sau transportate direct din primul stat membru al furnizorului către al treilea stat membru al beneficiarului livrării; și

b) relația de transport al bunurilor din România în al treilea stat membru trebuie să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, oricare dintre

aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor, în conformitate cu condițiile Incoterms sau în conformitate cu prevederile contractuale.

*(14) Dacă în situația prevăzută la alin (13) România este al doilea stat membru al cumpărătorului revânzător și acesta îi transmite furnizorului din primul stat membru, codul său de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art.153 din Codul fiscal, se consideră că achiziția intracomunitară a bunurilor a fost supusă la plata taxei în al treilea stat membru, al beneficiarului livrării, în conformitate cu prevederile art.132¹ alin.(5) din Codul fiscal. În acest caz, nu se aplică prevederile art.132¹ alin.(2) din Codul fiscal, întrucât se consideră că locul achiziției intracomunitare nu este în România, **cu condiția ca cumpărătorul revânzător, să-l fi desemnat pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoana obligată la plata taxei aferente, conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal.**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul livrării este în România în conformitate cu prevederile art.132¹ alin.(1), atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru livrarea de bunuri efectuată de către un furnizor care este înregistrat în scopuri de TVA în primul stat membru către un cumpărător revânzător care este înregistrat în scopuri de TVA în al doilea stat membru, altul decât cel din care începe transportul efectiv al bunurilor, și care este urmată de livrarea acelorași bunuri de către cumpărătorul revânzător către beneficiarul livrării, care este înregistrat în scopuri de TVA în al treilea stat membru, respectiv **expedierea bunurilor sau transportul acestora să se efectueze direct din primul stat membru al furnizorului către al treilea stat membru al beneficiarului livrării și** relația de transport a bunurilor din România în al treilea stat membru să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor.

Din constatări reiese că nu au fost prezentate documente de transport – CMR – din care să rezulte respectarea condiției privind **expedierea bunurilor sau transportul acestora direct din primul stat membru al furnizorului către al treilea stat membru al beneficiarului livrării, respectiv:**

- deși furnizorul era din statul membru 1 încărcarea bunurilor a avut loc într-un alt stat membru decât cel al furnizorului;
- transportul bunurilor s-a efectuat în al treilea stat membru din cadrul operațiunilor triunghiulare însă, la sediul societăților de logistică din Italia unde SC .X. .X. SRL are închiriat un spațiu cu una dintre acestea, cu două dintre astfel de societăți având încheiate contracte de depozitare, manipulare, confecționare colete, etc., iar cu celelalte având “*comandă tacită (înțelegere verbală) urmată de executarea prin emiterea facturii*”. Aceste societăți de

logistică au efectuat transportul bunurilor la sediul beneficiarilor finali din Italia, care erau înscrise în facturile fiscale, o parte dintre aceștia fiind operatori intracomunitari care nu au declarat și plătit taxa pe valoarea adăugată, care nu au funcționat până la data de 01.01.2009, sau societăți de tip “missing trader” ori “buffer”.

Având în vedere că nu a fost respectată condiția privind transportul bunurilor direct din statul membru 1 în statul membru 3 operațiunile triunghiulare au fost reconsiderate ca fiind:

- achiziție intracomunitară pentru facturile emise din statul membru 1 către cumpărătorul revânzător din statul membru 2 - România;

- ca livrare intracomunitară pentru facturile emise de cumpărătorul revânzător din statul membru 2 - România către beneficiarii din statul membru 3 –Italia.

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare sunt incidente prevederile :

Art.132¹ alin.1-5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, prevăzută la art.126 alin.(3) lit.a), dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin.(1), locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA.

(3) Dacă o achiziție intracomunitară a fost supusă la plata taxei în alt stat membru, conform alin.(1), și în România, conform alin.(2), baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în România.

(4) Prevederile alin. (2) nu se aplică dacă cumpărătorul face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata taxei pe valoarea adăugată în statul membru în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin. (1).

(5) Achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată conform alin.(1), în cadrul unei operațiuni triunghiulare în alt stat membru decât România, de către cumpărătorul revânzător înregistrat în scopuri de TVA în România, în conformitate cu art.153, se va considera că a fost supusă la plata taxei pe valoarea adăugată în acel alt stat membru, dacă se îndeplinesc următoarele condiții:

a) cumpărătorul revânzător înregistrat în scopuri de TVA în România, în conformitate cu art.153, face dovada că a efectuat achiziția intracomunitară în vederea efectuării unei livrări ulterioare în acel alt stat membru, livrare pentru care beneficiarul, care este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru

unde este stabilit, a fost desemnat ca persoană obligată la plata taxei aferente;

b) obligațiile privind declararea acestor operațiuni, stabilite prin norme, au fost îndeplinite de către cumpărătorul revânzător înregistrat în scopuri de TVA în România, în conformitate cu art.153.”

Potrivit pct.12 alin.1 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“12.(1) Conform art.132¹ alin.(1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform art.132 alin.(2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În sensul art.132¹ alin.(3) din Codul fiscal, dacă cumpărătorul face dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor și în statul membru care a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, acesta poate solicita restituirea taxei achitate în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA. Restituirea taxei aferente achiziției intracomunitare se realizează astfel:

a) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, prin înregistrarea cu semnul minus în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal a achiziției intracomunitare și a taxei aferente;

b) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art.153¹ din Codul fiscal, restituirea taxei se realizează conform normelor procedurale în vigoare.

Exemplu: o persoană impozabilă din România înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau art.153¹ din Codul fiscal, achiziționează în Ungaria (locul unde se încheie transportul bunurilor) bunuri livrate din Franța. Persoana respectivă nu este înregistrată în Ungaria în scopuri de TVA, dar comunică furnizorului din Franța codul său de înregistrare în scopuri de TVA din România, pentru a beneficia de scutirea de taxă aferentă livrării intracomunitare realizată de furnizorul din Franța. După înregistrarea în scopuri de TVA în Ungaria și plata TVA aferentă achiziției intracomunitare conform art.132¹ alin. (1) din Codul fiscal, persoana respectivă poate solicita restituirea taxei plătite în România aferente achiziției intracomunitare, care a avut loc și în România conform art.132¹ alin. (2) din Codul fiscal.

(3) În conformitate cu prevederile art.132¹ alin. (4) din Codul fiscal, în cazul în care până la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru achiziția intracomunitară efectuată în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art.132¹ alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata TVA în statul membru unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor, nu se mai aplică prevederile art.132¹ alin. (2) din Codul fiscal.

(4) Obligațiile prevăzute la art.132¹ alin.(5) lit. b) din Codul fiscal sunt stabilite la pct.2 alin (15)”.

Și conform prevederilor pct.2 alin.15 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în explicitarea art.126 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

“(15) În situația prevăzută la alin.(14), cumpărătorul revânzător trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să nu înscrie achiziția efectuată din primul stat membru în declarația recapitulativă privind achizițiile intracomunitare, prevăzută la art. 156⁴ alin. (2) din Codul fiscal;

b) să înscrie livrarea efectuată către beneficiarul livrării din al treilea stat membru în rubrica "Livrări intracomunitare scutite" a decontului de taxă;

c) să înscrie în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare scutite de taxă, prevăzută la art.156⁴ alin. (1) din Codul fiscal, următoarele date:

1. codul de înregistrare în scopuri de TVA, din al treilea stat membru, al beneficiarului livrării;

2. codul T în rubrica corespunzătoare;

3. valoarea livrării efectuate;

d) să emită factura prevăzută la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, în care se vor înscrie:

1. la rubrica prevăzută la art.155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România;

2. la rubrica prevăzută la art.155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal, numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în celălalt stat membru, ale beneficiarului livrării;

3. menționarea în cuprinsul facturii că beneficiarul livrării este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru livrarea de bunuri efectuată în celălalt stat membru și o referire la art. 28 c(E)(3) din Directiva a 6-a.”

Pe perioada 2008 – 2010 prevederile pct.2 alin.15 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare fiind în sensul:

“(15) În situația prevăzută la alin. (14), cumpărătorul revânzător trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să nu înscrie achiziția efectuată din primul stat membru în declarația recapitulativă privind achizițiile intracomunitare, prevăzută la art.156⁴ alin. (2) din Codul fiscal;

b) să înscrie livrarea efectuată către beneficiarul livrării din al treilea stat membru în rubrica "Livrări intracomunitare scutite" a decontului de taxă;

c) să înscrie în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare scutite de taxă, prevăzută la art. 156⁴ alin.(1) din Codul fiscal, următoarele date:

1. codul de înregistrare în scopuri de TVA, din al treilea stat membru, al beneficiarului livrării;

2. codul T în rubrica corespunzătoare;

3. valoarea livrării efectuate;

d) să emită factura prevăzută la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, în care se vor înscrie:

1. la rubrica prevăzută la art.55 alin. (5) lit.c) din Codul fiscal, codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România;

2. la rubrica prevăzută la art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal, numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în celălalt stat membru, ale beneficiarului livrării;

3. menționarea în cuprinsul facturii că beneficiarul livrării este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru livrarea de bunuri efectuată în celălalt stat membru și o referire la art. 141 din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit art.141 din Directiva 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

“ART. 141

“Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicată achiziției intracomunitare de bunuri pe teritoriul lui, efectuată în conformitate cu articolul 40, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

(b) achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a);

(c) bunurile astfel achiziționate de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a) sunt expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana este identificată în scopuri de TVA, persoanei căreia urmează să-i efectueze livrarea ulterioară;

(d) persoana căreia urmează să-i fie efectuată livrarea ulterioară este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în cauză;

(e) destinatarul prevăzut la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197 ca persoana obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate se reține că locul achiziției intracomunitare se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, în cazul în speță în Italia.

Însă, dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât nu sunt respectate prevederile pct.2 alin.15 din HG nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv facturile fiscale emise de SC .X. .X. SRL nu au mențiunea că beneficiarul livrării ulterioare este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată și se aplică rețeaua de siguranță.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au dispus, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, să se înregistreze în scopuri de TVA pe teritoriul Italiei, unde se regăsesc bunurile la momentul la care se încheie transportul, și după plata TVA în Italia, să solicite restituirea taxei pe valoarea adăugată în România prin înregistrarea cu semnul minus în decontul de taxă pe valoarea adăugată prevăzut la art.156² din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește livrarea intracomunitară sunt incidente prevederile :

Art.143 alin.2 lit.a și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(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, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art.152²;

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

Conform art.10 din ANEXA 1 privind Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Codul fiscal la OMFP nr.2222/2006, modificat prin OMFP nr.2421/2007, OMFP nr.3424/2008 și OMFP nr.3419/2009:

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

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare sunt factura care trebuie să conțină elementele prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru** și orice alte documente.

Potrivit celor constatate societatea nu a prezentat documente de transport – CMR, AWB – din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, conform prevederilor art.132 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

” (1) **Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

a) **locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul**, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;”.

Mai mult, din verificările încrucișate efectuate la un număr de 9 societăți beneficiare din Italia pentru operațiunile triunghiulare desfășurate cu SC .X. .X. SRL în calitate de stat membru 2, s-a constatat că acestea sunt fie firme fantomă, respectiv operator intracomunitar de tip "buffer" sau "missing trader" (X SRL), fie nu au funcționat până la data de 01.01.2009 (X SRL), fie nu au declarat și nu au achitat niciodată taxa pe valoarea adăugată (X), fie nu își desfășoară activitatea la sediul declarat, nefiind identificat niciun operator intracomunitar cu datele transmise (X).

Ca urmare a celor prezentate mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă operațiunilor triunghiulare recalificate ca achiziții intracomunitare pentru facturile fiscale emise de furnizori către SC .X. .X. SRL și livrări intracomunitare pentru facturile emise de SC .X. .X. SRL către beneficiarii intracomunitari având în vedere că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte respectarea condiției privind transportul direct al bunurilor din statul membru 1 în statul membru 3, pentru operațiuni triunghiulare.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia a desfășurat operațiuni triunghiulare având calitatea de cumpărător revânzător conform documentelor prezentate la contestație, precizăm următoarele:

Din analiza documentelor ce corespund operațiunilor din anexele 29-45 și 49-63 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011, rezultă:

-toate documentele prezentate cu excepția facturilor de livrare intracomunitară emise de SC .X. .X. SRL sunt într-o limbă străină, nefiind traduse;

- sunt prezentate facturile de livrare intracomunitară care nu au atașate la acestea documente de transport -CMR, AWB-, sau alte documente.

Exemple: - factura de livrare intracomunitară nr.X/26.06.2008 emisă de SC .X. .X. SRL către X SRL Italia, are înscris pe factură adresa de livrare .X., mențiunea "taxare inversă" și are atașat un document privind achiziția de telefoane mobile în care sunt menționate părțile implicate, adresa de livrare, cantitatea, prețul și valoarea, fără a se prezenta alte documente.

Majoritatea facturilor de livrare intracomunitară sunt prezentate astfel, o parte dintre acestea fără a avea atașat documentul prezentat mai sus, iar unele dintre acestea având atașată Comanda pe care este înscrisă adresa de livrare a unei societăți de logistică din Italia:

-facturile de livrare intracomunitară nr.X/24.06.2008 către X SRL, nr.X/17.07.2008 către X SRL, etc. nu au atașate niciun document având doar mențiunea privind adresa de livrare de la o societatea de logistică ;

-facturile de livrare intracomunitară nr.X/07.12.2007 către X SRL, etc. au atașate factura proforma și document privind achiziția de telefoane

mobile în care sunt menționate părțile implicate, adresa de livrare, cantitatea, prețul și valoarea, fără a se prezenta alte documente și adresa de livrare de la societatea de logistică din Italia și, în anumite cazuri, factura proforma sau extras bancar.

-sunt prezentate facturi de achiziție intracomunitară la care sunt atașate o serie de documente, în unele cazuri neavând atașate documentele de transport, iar în cazurile în care acestea sunt atașate din analiză reiese că transportul s-a efectuat către societățile de logistică din Italia cu care SC .X. .X. SRL are încheiat contract de închiriere și două contracte de depozitare, manipulare, etc., sau la alte societăți de logistică din Italia și nu la beneficiarul final.

Exemple:

- pentru achiziția intracomunitară de telefoane mobile Samsung E250 din data de 20.06.2008, de la X SA Austria, sunt prezentate documente ca: factura proforma din data de 17.06.2008, corespondența prin care .X. SA confirmă SC .X. .X. SRL livrarea a 1000 buc telefoane la adresa .X. X din Roma, CMR nr.037233 din care rezultă că bunurile au fost transportate de la X SA la .X.X din Roma și nota de recepție întocmită de SC .X. .X. SRL pentru cantitatea de 1.000 buc. telefoane, nesemnată, neștampilată.

-pentru achiziția intracomunitară de telefoane mobile Samsung E250 și Nokia 1680 din data de 09.09.2008, de la X Portugalia, sunt prezentate documente ca: factura nr.X/09.09.2008, factura proforma nr.X/08.09.2008, corespondența în limba engleză prin care se precizează adresa de livrare .X. Scarl din Roma, și nota de recepție întocmită de SC .X. .X. SRL pentru cantitatea de 1.000 buc. telefoane, nesemnată, neștampilată, fără a se prezenta documentul de transport –CMR, AWB-, precum și patru facturi de livrare intracomunitară pentru o parte din cantitatea achiziționată (din care factura nr.X/12.09.2008 către X SRL care se regăsește în anexa 36 la Raportul de inspecție fiscală nr.X/16.03.2011) care nu au atașate niciun document și au înscrisă adresa de livrare .X. X din Roma.

-pentru achiziția intracomunitară de telefoane mobile Nokia 95 din data de 07.10.2008, de la X BV, sunt prezentate documente ca: factura nr.X/09.09.2008, notificare, factura proforma nr.X/24.09.2008, corespondența în limba engleză, nota de recepție întocmită de SC .X. .X. SRL, nesemnată, neștampilată, CMR din care rezultă că transportul se efectuează de la .X. la X SRL din Roma.

-pentru achiziția intracomunitară de telefoane mobile Samsung E250 și XV-3BLUE din data de 04.04.2008, de la X din Luxemburg, sunt prezentate documente ca: factura nr.X/04.04.2008, corespondența în limba engleză, CMR din care rezultă că transportul se efectuează din X la .X. X din Roma, precum și șase facturi de livrare intracomunitară care depășesc cantitatea achiziționată (dintre care factura nr.X/05.05.2008 către X & X SRL care se regăsește în anexa 30 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011) ce

nu au aștașate nicun document și au înscrisă adresa de livrare .X. X din Roma.

Potrivit exemplelor mai sus prezentate rezultă că societatea nu face dovada cu documente că a fost respectată condiția privind transportul direct al bunurilor din statul membru 1 în statul membru 3, bunurile fiind transportate de la furnizor la societățile de logistică din Italia, iar acestea efectuând transportul de la sediul societății de logistică la sediul beneficiarului final, contravaloarea transportului fiind suportată de SC .X. .X. SRL.

Ca urmare, nefiind îndeplinită condiția pentru ca operațiunile să fie încadrate ca operațiuni triunghiulare nu sunt aplicabile măsurile de simplificare astfel că, operațiunile trebuie analizate aplicând regulile normale pentru fiecare tranzacție în parte, susținerea contestatoarei nefiind reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia a prezentat codurile valide de TVA ale celor 9 societăți beneficiare din Italia solicitand informatii din sistemul VIES se reține că aceste informații constau în codul valid de TVA și data începerii activității fără a se menționa societatea comercială la care se referă, denumirea acesteia fiind înscrisă manual.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: “(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 taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru **dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei .**

2. Referitor la suma de X lei, reprezentând:

.X. lei	CAS asigurați;
.X. lei	accesorii aferente;
.X. lei	CAS Angajator;

.X. lei accesorii aferente;
.X. lei CASS asigurati;
.X. lei accesorii aferente;
.X. lei CASS anagajator;
.X. lei accesorii aferente;
-.X. lei impozit pe venitul persoanelor nerezidente,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la contribuțiile sociale calculate în sarcina societății în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu există constatări clare cu privire la statutul persoanei fizice X în România și cu privire la natura veniturilor realizate de aceasta și a impozitului datorat, respectiv nu este analizat dacă persoana fizică - administrator al societății în baza Contractului de administrare nr.X/01.12.2008 – este persoană nerezidentă ce a realizat venituri în România din activități independente sau din activități dependente și dacă datorează impozit pe veniturile realizate în România sau impozit pe veniturile din salarii sau asimilate acestora, și pe cale de consecință dacă se datorează contribuțiile sociale calculate.

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.12.2009.

În fapt, ca urmare a verificării veniturilor obținute de persoana fizică nerezidentă X constând în indemnizații lunare în sumă totală de .X. lei, obținute în baza Contractului de administrare nr.X/01.12.2008, prin care se încredințează administratorului organizarea și gestionarea activității, administratorul reprezentând societatea comercială în raporturile cu terții, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.116 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, din verificarea statelor de plată a rezultat că societatea nu a calculat corect impozitul pe veniturile obținute de persoana fizică Torre Luca, și în baza art.57 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la calcularea contribuțiilor pentru asigurări sociale și contribuțiilor pentru asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și asigurați, care se scad din venitul brut, *“rezultând un venit impozabil la care se aplică cota de 16% - impozit pe salarii”*.

În drept, conform art.116 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“4) Prin derogare de la alin.(2), impozitul ce trebuie reținut se calculează după cum urmează:

a) pentru veniturile ce reprezintă remunerații primite de nerezidenți care au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române, potrivit art.57;”

Conform art.57 din același act normativ:

“(2) Impozitul lunar prevăzut la alin.(1) se determină astfel:

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora”.

Totodată, conform prevederilor art.7 pct.22 și pct.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

22. persoană fizică nerezidentă - orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă;

23. persoană fizică rezidentă - orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- a) are domiciliul în România;
- b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;”

În ceea ce privește contribuțiile la asigurările sociale datorate de angajator și de asigurați, sunt incidente prevederile:

Art.4 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

“(1) În sistemul public sunt asigurate, în condițiile prezentei legi, persoanele fizice, denumite în continuare asigurați.

(2) Asigurații pot fi cetățeni români, cetățeni ai altor state sau apatrizi, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România.

(3) Asigurații au obligația să plătească contribuții de asigurări sociale și au dreptul să beneficieze de prestații de asigurări sociale, conform prezentei legi.”

La art.5 din același act normativ se prevede:

“(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

[...]

IV. persoanele care se află în una dintre situațiile următoare:

- a) asociat unic, asociați, comanditari sau acționari;

b) administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare sau de management;”.

Potrivit art.18 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sistemul public sunt contribuabili, după caz:

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

b) angajatorii;[...].”

Și conform art.28 alin.1 și alin.2 din același act normativ:

“(1) Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurații prevăzuți la art.5 alin.(1) pct.I și II se reține integral din veniturile care constituie, conform art.23 alin. (1), bază de calcul și/sau, după caz, din cuantumul indemnizației de asigurări sociale de sănătate.

(2) Angajatorul calculează și virează lunar, la casa teritorială de pensii în raza căreia se află sediul acestuia, contribuția de asigurări sociale pe care o datorează bugetului asigurărilor sociale de stat împreună cu contribuțiile individuale reținute de la asigurați.”

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator și de către asigurați, sunt incidente prevederile:

Art.211 alin.1 și alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) **Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi. În această calitate, persoana în cauză încheie un contract de asigurare cu casele de asigurări de sănătate, direct sau prin angajator, al cărui model se stabilește prin ordin al președintelui CNAS cu avizul consiliului de administrație. [...]**

(2) Calitatea de asigurat și drepturile de asigurare încetează odată cu pierderea dreptului de domiciliu sau de ședere în România.”

Potrivit prevederilor art.214 din același act normativ :

“(1) Persoanele asigurate din statele cu care România a încheiat documente internaționale cu prevederi în domeniul sănătății beneficiază de servicii medicale și alte prestații acordate pe teritoriul României, în condițiile prevăzute de respectivele documente internaționale.

(2) Asigurarea socială de sănătate este facultativă pentru următoarele categorii de persoane care nu se încadrează în prevederile alin. (1):

- a) membrii misiunilor diplomatice acreditate în România;
- b) cetățenii străini și apatrizii care se află temporar în țară, fără a solicita viză de lungă ședere;**
- c) cetățenii români cu domiciliul în străinătate care se află temporar în țară.”

Și ale art.215 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe bază de contract individual de muncă ori în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz.

(2) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații sunt obligate să depună lunar la casele de asigurări alese în mod liber de asigurați declarații nominale privind obligațiile ce le revin față de fond și dovada plății contribuțiilor.”

La art.257 alin.2 lit.a) din același act normativ, se prevede:

“(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

- a) **veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;”**

Potrivit art.55 alin.2 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

j) indemnizația administratorilor, precum și suma din profitul net cuvenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că impozitul pe venitul persoanelor nerezidente ce trebuie reținut se calculează pentru veniturile ce reprezintă remunerații primite de nerezidenți care au calitatea de administrator al unei persoane juridice române, potrivit art.57 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora.

În virtutea acestor prevederi legale organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea contribuțiilor sociale și a contribuțiilor sociale de

sănătate datorate de angajator și de asigurați cu care au fost diminuate veniturile brute ce reprezintă bază impozabilă pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, obținute de persoana fizică X ce are calitatea de administrator la SC .X. .X. SRL în baza Contractului de administrare nr.X/01.12.2008, fără a se analiza statutul persoanei fizice.

Potrivit prevederilor Contractului de administrare nr.X/01.12.2008, la art.II “*Obiectul contractului*” societatea încredințează administratorului organizarea și gestionarea activității sale, care se va efectua pe baza obiectivelor și criteriilor de performanță care fac parte integrantă din contract, precum și reprezentarea societății în raporturile cu terții, pentru care administratorul va primi o indemnizație lunară de X euro.

Din analiza ștatelor de plată anexate la contestație, precum și celor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011 reiese că administratorul a primit, în anul 2009, sume brute la care a fost calculat, reținut și virat impozit pe veniturile obținute din România de persoanele nerezidente, în sumă de X lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.3.2011, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea contribuțiilor la asigurările sociale și a contribuțiilor la asigurările sociale de sănătate, datorate de angajator și asigurați, având în vedere prevederile art.57 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și la recalcularea impozitului datorat prin scăderea din venitul brut a contribuțiilor sociale “*rezultând un venit impozabil la care se aplică cota de 16%-impozit pe salarii*”.

Conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.3.2011 apare o contradicție, respectiv se stabilește impozit pe veniturile obținute din România de persoana fizică nerezidentă de recuperat în sumă de -.X. lei, înscris în Decizia de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, iar în conținutul raportului de inspecție fiscală se precizează “*impozit pe salarii*”.

Potrivit prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la Titlul V “*Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România*” și la Titlul III “*Impozitul pe venit*” din același act normativ, sunt reglementate ca două impozite diferite.

Pe cale de consecință, având în vedere că impozitul stabilit prin Decizia de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală reprezintă impozit pe veniturile persoanelor nerezidente obținute din România, pentru calculul contribuțiilor sociale se impune analizarea statutului persoanei fizice, respectiv:

Potrivit prevederilor legale în materie de contribuții sociale, în vigoare pe perioada verificată “**Asigurații pot fi cetățeni români, cetățeni ai**

altor state sau apatrizi, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau reședința în România”, respectiv “sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și obținut prelungirea dreptului de ședere temporară sau au domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi.”

Se reține că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu s-a analizat perioada în care persoana fizică nerezidentă X a avut domiciliul în România sau dacă îndeplinește una din condițiile prevăzute la art.7 pct.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se impune și analizarea prevederilor art.214 alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “**(2) Asigurarea socială de sănătate este facultativă pentru următoarele categorii de persoane care nu se încadrează în prevederile alin. (1):**

- a) membrii misiunilor diplomatice acreditate în România;
- b) **cetățenii străini și apatrizii care se află temporar în țară, fără a solicita viză de lungă ședere”.**

Totodată, din documentele aflate la dosarul cauzei ce au fost înaintate de organele de inspecție fiscală se precizează că. “*inspecția fiscală nu a susținut niciun moment faptul că, contractul de reprezentare în discuție ar fi un contract de muncă așa cum este reglementat în Codul Muncii [...] considerăm că dl X a prestat efectiv munca de administrator și de agent comercial de vânzări în favoarea petentei, obținând în urma acestei prestații, în mod evident, venituri de natură salarială. [...] având în vedere prevederile contractuale referitoare la obligațiile domnului X față de SC .X. .X. SRL și anume prestarea muncii de administrator (cu toate obligațiile pe care le are un administrator conform Legii 31/1990) precum și prestarea muncii de agent comercial de vânzări (activitatea pentru care societatea a dedus cheltuieli de deplasare, cazare, diurnă și a pus la dispoziția agentului un autoturism pentru care a dedus cheltuieli cu ratele la un contract de leasing), veniturile realizate astfel și plătite de SC .X. .X. SRL (persoana juridică româna rezidentă în România) sunt, în mod evident, venituri salariale plătite de un angajator rezident în România, unui angajat. [...] inspecția fiscală a considerat că dl. X a desfășurat o activitate dependentă deoarece sunt îndeplinite condițiile prevăzute în HG 44/2004 privind normele de aplicare a codului fiscal actualizate, pentru aplicarea art.55 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare [...]” .*

Față de cele precizate de organele de inspecție fiscală rezultă un aspect nou ce nu se regăsește în constatările din raportul de inspecție fiscală, și totodată o contradicție, în sensul că persoana fizică a desfășurat activități de agent comercial de vânzări pentru care a încasat venituri de natură salarială dintr-o activitate dependentă, în condițiile în care aceleași organe precizează că acest Contract de administrare nr.X/01.12.2008 nu reprezintă contract de muncă reglementat de Codul Muncii.

Ca urmare, se impune analizarea și a acestui aspect, cu atât mai mult cu cât prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.03.2011 nu există constatări în acest sens.

Urmarea celor prezentate mai sus, se reține că nefiind analizate aspectele sesizate în conținutul prezentei decizii, organul de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța dacă societatea datorează sau nu contribuțiile privind asigurările sociale și contribuțiile privind asigurările sociale de sănătate, datorate de angajatori și de asigurați, stabilite de organele de inspecție fiscală.

Conform art.7 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Și potrivit art.65 alin.2 din același act normativ:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Totodată, potrivit prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) 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.”

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform 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”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente de recuperat și contribuții sociale, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze perioada în care persoana fizică a avut domiciliul sau reședința în România, natura veniturilor obținute din România de persoana fizică X, în baza Contractului de administrare nr.X/01.12.2008, să stabilească natura impozitului datorat, și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă persoana fizică poate avea calitatea de asigurat și, pe cale de consecință, dacă societatea datorează contribuțiile sociale calculate de organele de inspecție fiscală.

3. Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. –Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la stabilirea de măsuri în sarcina contribuabilului și nu cuprinde impozite, taxe, contribuții sau accesorii ale acestora stabilite în sarcina contribuabilului.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus atât rectificarea declarației recapitulative privind livrările și achizițiile intracomunitare la trim.III 2008 cât și declarația recapitulativă privind livrările și achizițiile intracomunitare la trim.IV 2008 fiind încălcate prevederile OMFP nr.273/27.05.2007, OPANAF nr.1746/2008, OPANAF ntr.1607/2009 privind aprobarea conținutului formularului (300) “decont de taxă pe valoarea adăugată” pentru anii 2007, 2008, 2009, 2010, a prevederilor pct.2 lit.a) din OMEF nr.179/2007 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, OMF nr.702/2007 și OMF nr.552/2008 pentru aprobarea modelului

și conținutului formularului "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare", Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art 205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

" (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat",

coroborat cu prevederile art.206 alin2 din același act normative, potrivit cărora :

"Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal (...)".

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

"Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală ",

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum",

iar potrivit art.209 alin.(2) din același act normativ :

"Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală :

“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.

Totodată pct.5.3 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, stipulează: *“Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc. ”.*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. .X. SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, ci vizează corectarea unor erori materiale înregistrate în declarațiile informative cod 394, rezultă că dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală dosarul privind contestația SC .X. .X. SRL va fi transmis spre competență soluționare Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în decizie, precum și în baza art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF 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. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr..X./16.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei CAS asigurați;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei CAS Angajator;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei CASS asigurați;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei CASS angajator;
- .X. lei accesorii aferente;
- .X. lei impozit pe venitul obținut din România de persoanele nerezidente,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de S.C. .X. .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de inspecția fiscală și transmiterea acesteia spre competență soluționare Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL