



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agencia Națională de Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului ...**



**DECIZIA NR. 153 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009**

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată cu adresa nr..../...2009 de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., str...., nr...., județul ... .

Contestația, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2009, emisă de Activitatea de inspecție fiscală și se referă la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice**
- ... lei - **majorări de întârziere**
- ... lei - **taxa pe valoarea adăugată**
- ... lei - **majorări de întârziere**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206 și art. 209 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

***I. Prin contestația formulată, petentul solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr..../...2009, susținând următoarele:***

**Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**

Determinarea creanței fiscale suplimentare privind taxa pe valoare adăugată în sumă de ... lei (debit principal + majorări) s-a făcut prin încălcarea prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind exercitarea dreptului de apreciere, respectiv 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.

Raportându-se la motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora organele fiscale obligă societatea la plata creanței fiscale, contestatorul susține că acestea își întemeiază decizia luată pe faptul că la rubrica privind expeditorul din scrisoarea de transport este menționată societatea comercială C SRL și nu societatea comercială X SRL, pentru care operațiunea de livrare intracomunitară este o operațiune scutită.

Obligația de apreciere a fost încălcată de organele de inspecție fiscală, în sensul că aceștia s-au raportat la o simplă mențiune din scrisoarea de transport, fără a lua în considerare prevederile art.125<sup>1</sup> și art.128 alin.9 din Legea nr.571/2003, potrivit cărora „livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin.(1), care sunt expediate s-au transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de către persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”.

Faptul că în scrisoarea de transport apare ca expeditor societatea comercială C SRL, se motivează datorită faptului că achiziția bunului care a făcut obiectul livrării intracomunitare s-a făcut de la acest agent economic, livrarea încadrându-se în prevederile art.128 alin.9 din Codul Fiscal, pentru a fi tratată ca operațiune scutită potrivit art.143 alin.2 litera a din Legea nr.571/2003.

### **Cu privire la impozitul pe veniturile de natura dividendelor, obținute din România de nerezidenți**

Creanța fiscală suplimentară în sumă de de ... lei (debit și majorări), reprezentând impozitul pe veniturile de natura dividendelor obținute din România de nerezidenți, s-a făcut fără respectarea prevederilor art.188 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 și respectiv art.10 alin.1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii, dintre România și Austria, ratificată în baza Decretului 254/1978, potrivit cărora “dividendele plătite de către o societate rezidentă a unui stat contractant către o persoană rezidentă a celuilalt stat contractant se impun în acest celălalt stat”.

Totodată, petenta consideră că în condițiile prezentării certificatului de rezidență fiscală pentru asociatul austriac, impozitul pe veniturile de natura dividendelor obținute de către acesta, s-ar impozita cu 10%.

Concluzionând, agentul economic susține faptul că, în conformitate cu prevederile art.10 alin.1 din Convenție, suma de ... lei nu intră în sfera de cuprindere a impozitului, aceasta fiind un venit brut impozabil în Austria, la data plății, operațiune ce nu s-a realizat, suma nefiind ridicată de către persoana nerezidentă.

**II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../...2009, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:**

**Cu privire la taxa pe valoarea adăugată – operațiuni intracomunitare**

În luna mai 2007, agentul economic a efectuat o livrare intracomunitară a unui motor pentru locomotivă către ... Austria, în valoare de ... lei.

Prevederile art.10 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, reglementează modul de justificare a scutirii de TVA cu următoarele documente:

- factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuită cumpărătorului în alt stat membru;
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate în alt stat membru și, după caz,
- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că pentru livrarea intracomunitară efectuată a bunului menționat mai sus, motor ... E, a fost întocmită Factura .../...2007, în valoare de ... lei, în baza comenzii beneficiarului din Austria.

Pentru justificarea efectuării transportului intracomunitar, agentul economic a prezentat scrisoarea de transport (CMR anexat în copie la raportul de inspecție fiscală), în care la rubrica privind expeditorul este menționată societatea comercială C SRL ..., societatea verificată nefiind menționată în documentul de transport.

De asemenea, nu a fost prezentat niciun alt document care să ateste transportul intracomunitar al mărfii facturate către beneficiarul din Austria.

Prin nota explicativă luată administratorului unității, cu privire la modul de justificare a livrării intracomunitare, s-a declarat că, datorită faptului că motorul a fost cumpărat de la SC C SRL ..., expedierea acestuia a fost efectuată împreună cu alte componente de la aceeași firmă.

De asemenea, se precizează că până la data de 31.05.2009, SC X SRL nu a încasat contravaloarea facturii de livrare la clientul din Austria.

Având în vedere că agentul economic nu îndeplinește condițiile de scutire de TVA reglementate de art.10 alin.1 lit.b) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în conformitate cu prevederile art.143 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

### **Cu privire la impozitul pe veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

În conformitate cu prevederile art.115 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dividendele obținute de către o persoană fizică nerezidentă, de la o persoană juridică română, reprezintă venituri impozabile obținute din România.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România, se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri, conform prevederilor art.116 alin.1 din același act normativ.

Având în vedere că pentru perioada aprilie 2006 - august 2008, societatea comercială a avut ca asociați pe domnul Z, cetățean austriac cu o cotă de participare la beneficii și pierderi ... % și pe domnul C, cu o cotă de participare la beneficii și pierderi ... %, dividendele care revin asociatului cetățean austriac sunt în proporție de ...% din dividendele distribuite și se supun impozitului pe dividende reglementat de articolele menționate mai sus.

Pentru coroborarea prevederilor Codului fiscal referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, a fost luată notă explicativă administratorului unității, care a declarat că domnul Z nu a prezentat societății certificatul de rezidență fiscală și nu a avut rezidență temporară în România.

În urma verificării efectuate s-a constatat că din profitul net al anului 2006, s-a repartizat ca dividende de plată suma de ... lei, din care asociatului austriac îi revine suma de ... lei și pentru care unitatea a constituit impozit pe dividende în sumă de ... lei, fără a-l declara bugetului de stat consolidat, încălcându-se prevederile art.22 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Profitul net al anului 2007 în sumă de ... lei, a fost repartizat în întregime ca dividende de plată, din care asociatului cetățean austriac revenindu-i suma de ... lei.

Intrucât unitatea nu a constituit și declarat impozitul pe veniturile din dividende obținute de nerezidenți, până la data controlului, s-au încălcat prevederile art.116 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care se stabilește suplimentar impozit pe veniturile din dividende obținute de nerezidenți în sumă de ... lei.

Dividendele distribuite din profitul anilor 2006 și 2007 nu au fost ridicate de către asociatul cetățean austriac.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile de natura dividendelor, obținute din România de nerezidenți, în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

***III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

**SC X SRL**, are sediul în ..., str..., nr...., județul ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr...., cod unic de înregistrare fiscală ..., reprezentată legal prin domnul H, în calitate de administrator al societății.

**A. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă pentru veniturile de natura dividendelor obținute din România de persoane fizice nerezidente, contestatorului îi pot fi aplicate prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Austria, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală al beneficiarului de venit, nu a fost prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organelor de soluționare a contestației.**

**In fapt, la nivelul anului 2006, SC X SRL din ... a repartizat ca dividende de plată suma de ... lei ce îi revine asociatului cetățean austriac - domnul Z și pentru care unitatea a constituit impozit pe**

dividende în sumă de ... lei fără a-l declara și vira bugetului de stat consolidat.

**De asemenea, la nivelul anului 2007**, profitul net în sumă de ... lei, a fost repartizat în întregime ca dividende de plată, din care asociatului cetățean austriac - domnul Z, revenindu-i suma de ... lei, fără ca unitatea să constituie și să declare impozitul pe veniturile din dividende obținute de nerezidenți.

**Astfel, la data controlului**, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată un impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art.116 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin actul de control contestat, organele de inspecție fiscală au făcut precizarea că societatea contestatoare nu a putut prezenta un certificat de rezidență fiscală emis de autoritatea fiscală din Austria din care să rezulte că domnul Z, avea rezidență fiscală în Austria.

**În motivarea contestației**, contestatorul reține faptul că, în conformitate cu prevederile art.10 alin.1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii, dintre România și Austria, ratificată în baza Decretului 254/1978, potrivit căroră *“dividendele plătite de către o societate rezidentă a unui stat contractant către o persoană rezidentă a celuilalt stat contractant se impun în acest celălalt stat”*, suma de ... lei reprezentând dividende distribuite, nu intră în sfera de cuprindere a impozitului, aceasta fiind un venit brut impozabil în Austria, țara considerată ca fiind celălalt stat contractant.

**În drept**, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare perioadei supuse soluționării, stipulează:

**Art.113 “Contribuabili**

***Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”***

**Art.115 “Venituri impozabile obținute din România**

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

***a) dividende de la o persoană juridică română;[...]***

**Art.116 “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

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



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

**... c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115, ...**

***(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv...***

**Art.118 “Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri**

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

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

**Norme metodologice:**

***13. “(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.***

***(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de***

*rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”*

Cu adresa nr..../...2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., Biroul de soluționare a contestațiilor, s-a solicitat contestatorului să prezinte pentru anii 2006 și 2007, certificatul de rezidență fiscală eliberat pentru domnul Z de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Urmare celor solicitate, contestatorul a prezentat organului de soluționare, înscrisuri în copie, aflate și la dosarul cauzei, care însă nu îndeplinesc cerințele prevăzute de articolele mai sus citate, în sensul că au fost prezentate alte documente (Decizie de impozit pe venit aferent anului 2006 și Decizie de impozit pe venit aferent anului 2007), decât cele prevăzute în mod expres de lege, și anume, certificat de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv.

Intrucât petenta **SC X SRL din ...** nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală a beneficiarului veniturilor, eliberat de organele fiscale din țara de rezidență, respectiv Austria, prin care atestă că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, organele de control în mod corect și legal au procedat la calcularea debitului reprezentând impozit pe veniturile realizate în România de persoanele juridice nerezidente, în conformitate cu prevederile legale conținute în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prezentată mai sus.

**Referitor la afirmațiile petentului din contestație:**  
*“...dividendele plătite de către o societate rezidentă a unui stat contractant către o persoană rezidentă a celuilalt stat contractant se impun în acest celălalt stat ...”* invederăm următoarele:

În conformitate cu prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri între România și Austria, ratificată prin Decretul nr.254/10 iulie 1978, se stipulează:

#### **Art.10 “Dividende**

**1. Dividendele plătite de către o societate rezidentă a unui stat contractant către o persoană rezidentă a celuilalt stat contractant se impun în acest celălalt stat.**

**2. Totuși, aceste dividende pot fi impuse în statul contractant în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende, potrivit legislației acestui stat;...**

***Prevederile acestui paragraf nu privesc impozitarea societății pentru beneficiile din care se plătesc dividendele...”***



Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.118 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

***“(1) Dispozițiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.***

***(2) Dispozițiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.***

***(3) Aplicarea alin.2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.***

În acest context, rezultă în mod clar că prin convenție se dă dreptul de impunere la sursă a acestor venituri statului român, pentru veniturile de această natură realizate din România de rezidentul țării partenere, iar pentru evitarea dublei impuneri se acordă credit fiscal de către țara de rezidență.

În practica internațională, în ceea ce privește aplicarea articolelor privind reținerea impozitului la sursă, sintagma “poate fi impus” este interpretată imperativ și nu opțional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de proveniență al acestui venit.

Prin urmare, dacă impunerea acestor venituri ar fi tratată numai în statul de rezidență al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesară încheierea de convenții de evitare a dublei impuneri și în asemenea situație veniturile se vor impune atât în țara de sursă, cât și în țara de rezidență și astfel dubla impunere nu ar putea fi evitată.

Pe cale de consecință, în condițiile în care legislația fiscală din România reglementează expres prin sintagma introdusă la paragraful 2 al fiecărui articol “poate fi impus”, dreptul suveran al statului de proveniență de a impune aceste venituri și în țara de sursă, limitat, funcție de interesul economic al celor două state, motivațiile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare și petenta nu

poate fi exonerată de la plata impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice.

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei** aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice, se reține că, petentul nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a majorărilor de întârziere, cota de majorări de întârziere aplicată, data de la care au fost calculate și ținând cont de faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, contestația se respinge și pentru acest capăt de cerere.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice a județului ..., este să se pronunțe dacă societatea beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru bunurile exportate, respectiv livrarea intracomunitară de bunuri, în condițiile în care documentele prevăzute de actele normative în vigoare care să justifice scutirea de taxă pe valoarea adăugată și care au fost prezentate de către contestator, nu îndeplinesc condițiile de documente justificative care să ateste livrarea intracomunitară.**

**In fapt, în luna mai 2007, SC X SRL ...** a efectuat o livrare intracomunitară a unui motor pentru locomotivă, pentru care agentul economic a emis către ... Austria, factura fiscală nr..../...2007 în valoare de ... lei

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție arată că pentru justificarea scutirii de TVA aferentă livrării în cauză, contribuabilul a prezentat următoarele documente:

- factura fiscală nr..../...2007, în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului din alt stat membru;
- comanda de vanzare - cumparare nr..../...2007;
- document de transport (CMR) cu precizarea că la rubrica privind expeditorul, societatea verificată nu este menționată în documentul de transport.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de 19% asupra bunului livrat, stabilindu-se un debit suplimentar în sumă de ... lei.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.9 și art.143 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**Art.128 (9) “Livrea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”**

**Art.143 (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:...”**

**In speța**, sunt incidente și prevederile art.143 alin.3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Potrivit prevederilor legale enunțate, sunt îndeplinite condițiile unei livrări intracomunitare doar dacă bunurile sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor, cumpărător sau altă persoană în contul acestora.

Regula generală prevede că livrările sunt operațiuni impozabile la plecare, însă în cazul livrărilor intracomunitare, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilește un regim de scutire cu drept de deducere (facturare fără TVA), dacă beneficiarul furnizează un cod valid de TVA, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru decât cel al furnizorului.

Pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere din punct de vedere a TVA, **o altă condiție o reprezintă dovada transportului**, rezultată din definiția livrării intracomunitare dată de prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și anume ca bunurile să fie transportate dintr-un stat membru în alt stat membru.

Totodată potrivit art.10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“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.”*

Având în vedere actele normative sus menționate, se reține că **în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, rezultă cu claritate, că, documentul de transport reprezintă document obligatoriu în vederea justificării scutirilor de taxă pe valoarea adăugată și în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă.**

Referitor la conținutul documentului de transport, la articolul 5 alin.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), este definit modul în care scrisoarea de trăsură trebuie întocmită, respectiv:

**“1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator...”**

În ceea ce privește informațiile pe care trebuie să le conțină documentul de transport, acestea sunt detaliate la art.6 alin.1 din actul normativ invocat în paragraful anterior, respectiv:

**“1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:**

**a) locul și data întocmirii sale;**

**b) numele și adresa expeditorului;**

**c) numele și adresa transportatorului;**

**d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;**

**e) numele și adresa destinatarului;**

**f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;**

**g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;**

**h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;**

***i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);***

***j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;***

***k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.***

Din documentele aflate la dosarul cauzei, așa cum este prezentat, documentul de transport aferent livrării intracomunitare are înscris la rubrica "expeditor" numele firmei de unde a fost achiziționat bunul, rezultând astfel că marfa a fost expediată din România în Comunitate de către firma vânzătoare a motorului pentru locomotivă și nu de **SC X SRL** ....

Se reține astfel că, documentul de transport prezentat în copie la dosarul contestației de către contestator și care are înscris la rubrica expeditor numele firmei vânzătoare, nu reprezintă un document de justificare a scutirii cu drept de deducere a TVA aferentă livrării intracomunitare a motorului pentru locomotivă, conform facturii nr..../...2007 emisă către ... Austria.

Prevederile legale citate mai sus, stipulează cât se poate de clar condițiile pe care trebuie să le îndeplinescă societatea pentru ca livrările intracomunitare de bunuri să poată beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, respectiv să prezinte facturi cu cod valid de TVA al cumpărătorului **și să faca dovada transportului marfurilor facturate.**

Intrucât societatea nu face dovada cu documente care justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarea intracomunitară se va face aplicarea prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***"(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operapiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce"*** cu consecința colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În concluzie, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat cota de taxă pe valoarea adăugată de 19% și au colectat **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, contestatorul neputând beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată având în vedere **că documentul de transport prezentat nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată**, fapt pentru care urmează **a se respinge ca neîntemeiată contestația** pentru acest capăt de cerere.

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că, petentul nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a majorărilor de întârziere, cota de majorări de întârziere aplicată, data de la care au fost calculate și ținând cont de faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, contestația se respinge și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele arătate și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE:**

Respingerea contestației formulată de **SC X SRL din ...**, pentru suma de **... lei reprezentând:**

- **... lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice**
- **... lei - majorări de întârziere**
- **... lei - taxa pe valoarea adăugată**
- **... lei - majorări de întârziere**

**Prezenta poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la comunicare.**