



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 165/2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.A. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906909/07.06.2011**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./02.06.2011 și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/07.06.2011 asupra contestației formulată de S.C .X. S.A. cu sediul social în .X., str. Calea .X. nr.X, județul .X., prin Societatea civilă de avocați .X.&Asociații - Baroul .X. potrivit împuternicirii avocațiale nr..X.AR/2011, aflată în original la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011 și împotriva Deciziei privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011.

S.C. .X. S.A. este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J02/05/1998, iar pentru scopuri de TVA cu codul de înregistrare fiscală RO .X., cu capital privat și are ca obiect de activitate principal conform actului constitutiv „Fabricarea de instrumente și dispozitive pentru măsura, verificare, control navigație”, cod CAEN 2651.

S.C .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011 reprezentând obligațiile fiscale în sumă de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – **impozit pe profit suplimentar;**
- .X. lei – **accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;**
- .X. lei – **taxa pe valoarea adăugată suplimentară;**
- .X. lei – **accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară;**
- .X. lei – **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente;**
- .X. lei – **accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.**

De asemenea, S.C. .X. S.A. contestă măsura nr.2 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011, respectiv **11.04.2011** conform ștampilei și semnăturii administratorului societății aplicate pe Decizia de impunere contestată și de data expedierii prin poștă a contestației, respectiv **11.05.2011**, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei și înregistrată sub nr..X./20.05.2011.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C .X. S.R.L., la data depunerii contestației societatea figurând la poziția X din Anexa 2 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de administrare a marilor contribuabili” din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

I. Prin contestația formulată, S.C .X. S.A, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011 pentru **suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit suplimentar,**
 - **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,**
 - **.X. lei - impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți,**
- cu majorari de întârziere și penalități de întârziere aferente în cuantum de .X. lei.**

De asemenea, societatea solicită anularea măsurii nr.2 din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011, susținând următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală susmenționat, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, din care:

- a) .X. lei - impozit pe profit,
 - b) .X. le - taxa pe valoarea adăugată;
 - c) .X. lei - impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți
- persoane juridice nerezidente la care se adaugă majorări și penalități de întârziere aferente.

Societatea susține că, constatările organelor de control nu țin seama de toate elementele stării de fapt sau rezultă din aplicarea greșită a legii, motiv pentru care consideră ca nedatorate și nelegale următoarele sume:

- a) .X. lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar, aferent anilor 2007- 2009,
- b) .X. lei, reprezentând TVA suplimentară,
- c) .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente.

a) Referitor la suma de .X. lei (.X. lei în 2007 + .X. lei în anul 2008 - .X. lei în anul 2009), reprezentând venituri suplimentare aferente furnizorilor prescriși.

S.C .X. S.A susține că organele de inspecție fiscală consideră că datoriile către furnizori, care au o vechime mai mare de 3 ani, trebuie scoase din evidența contabilă prin creditarea contului 117 “Rezultatul reportat”, la împlinirea termenului de 3 ani. Ca temei de drept, societatea invocă art.3 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, susținând că aprecierea organelor de inspecție fiscală este eronată, deoarece prescripția extinctivă nu are ca efect stingerea automată a unei datorii, ci stingerea dreptului la acțiune al creditorului (furnizorului) pentru recuperarea creanței sale conform art.1 din Decretul nr.167/1958.

Societatea susține că nimic nu îl poate împiedica pe debitor să recunoască datoria față de furnizor și după împlinirea termenului de prescripție, iar plata făcută de debitor după împlinirea termenului de prescripție este perfect valabilă conform art.20 din Decretul nr.167/1958.

De aceea, dacă debitorul recunoaște datoria față de un furnizor și după împlinirea termenului de prescripție și intenționează să facă această plată, nimic nu îl poate obliga să anuleze aceasta datorie. Cu alte cuvinte, anularea unei datorii față de un furnizor, ca efect al prescripției, implică manifestarea de voință a societății debitoare, iar organele de inspecție fiscală nu se poate substitui acestei manifestări de voință.

În susținerea celor de mai sus este și faptul că organele de inspecție fiscală au inclus din nou în categoria cheltuielilor datoriile față de furnizori, în momentul stingerii lor de către societate.

b) Referitor la suma de .X. lei (.X. lei în anul 2008 + .X. lei în anul 2009), reprezentând cheltuieli de deplasare pentru administratorul societății, dl. .X. .X. , considerate de organele de inspecție fiscală drept cheltuieli nedeductibile, contestatoarea susține că în mod eronat, organele de inspecție fiscală au încadrat ca nedeductibile aceste cheltuieli întrucât Dl. .X. îndeplinește funcția de administrator al societății începând cu anul 2007, iar în baza art. 21 alin. 2 lit. e) din Codul fiscal:

“ Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) *cheltuielile de transport si de cazare in (am si in strdindtate, efectuate pentru salariarii si administratori, precum sipentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme”*.

Ca atare, cheltuielile de deplasare ale administratorului societății dl. .X. pe perioada 2007-2009 sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere sumele contestate la punctele a) și b), diferența de impozit pe profit aferentă fiecărui an, pe care o contestă este următoarea:

- în anul 2007: .X. lei;
- în anul 2008: .X. lei;
- în anul 2009: - .X. lei.

c) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente, S.C .X. S.A susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada supusă controlului, societatea trebuia să calculeze, să rețină și să achite impozitul pe veniturile realizate din România de următoarele persoane nerezidente:

- .X. , Italia;
- The .X. Rusia;
- .X. , Italia.

Societatea susține că potrivit dispozițiilor art.118 alin.1 din Codul fiscal, *“dacă beneficiarul de venit 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”* și a art.118 alin.2 din Codul fiscal *“pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală”,* iar referitor la momentul în care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidență fiscală, acesta a fost stabilit tot de art.118 alin. 2 din Codul fiscal, respectiv : *“oricând în cadrul termenului de prescripție”*.

În acest sens, societatea anexează la dosarul cauzei certificatele de rezidență fiscală primite de la persoanele nerezidente și ca atare, susține că beneficiază de dispozițiile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul lor de rezidență:

- conform Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, beneficiile unei întreprinderi din Italia sunt impozabile numai în Italia (art. 7.1 din Convenție);

- conform Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Federația Rusă, beneficiile unei întreprinderi din Federația Rusă sunt impozabile numai în Federația Rusă (art. 7.1 din Convenție).

Cu alte cuvinte, veniturile nerezidenților .X. - Italia, The .X. - Rusia, .X. - Italia, nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în țara lor de rezidență și

deci societatea nu avea obligația să calculeze, să rețină și să achite impozitul aferent stabilit de organele de inspecție fiscală.

d) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentară pentru livrări intracomunitare de bunuri pentru care nu s-au prezentat toate documentele justificative ale regimului de scutire de TVA, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru pentru facturile din Anexele nr. 3.2 și 3.3 la Raportul de inspecție fiscală, document prevăzut pentru a beneficia de scutire cu drept de deducere pentru livrările intracomunitare efectuate, nerespectându-se astfel prevederile art.10 alin.1 din Ordinul MFP nr.2222/2006.

Societatea anexează prezentei contestații CMR-urile semnate de beneficiarii produselor facturate care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru pentru facturile din Anexele nr.3.2 și 3.3 la Raportul de inspecție fiscală.

e) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară aferentă facturilor emise către .X. SL Spania, societatea anexează extrasul emis de aplicația VIES, din care rezultă valabilitatea codului de TVA.

Fiind vorba de o eroare materială, societatea consideră că aceasta poate fi îndreptată oricând și nu schimbă cu nimic natura operațiunii din punct de vedere al art.143 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, astfel încât societatea consideră în mod corect faptul că a încadrat livrările de produse către societatea .X. SL Spania la operațiuni scutite de TVA.

f) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentară pentru livrări de bunuri la export pentru care organele de inspecție fiscală susțin că nu s-au prezentat toate documentele justificative ale regimului de scutire de TVA, societatea anexează la contestație CMR-urile semnate de beneficiarii produselor facturate care atestă că bunurile au fost transportate în afara Comunității pentru facturile din Anexele nr.3.1 la Raportul de inspecție fiscală.

g) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentară aferentă cheltuielilor de deplasare pentru administratorul societății, dl. .X. .X. , considerate de organele de inspecție fiscală drept prestări de servicii efectuate cu plată, societatea susține că în mod eronat, organele fiscale au asimilat cheltuielile de deplasare ale administratorului societății, dl. .X. , prestărilor de servicii efectuate cu plată, considerând că sunt facute în folosul altor persoane decât angajații/administratorii societății.

Societatea susține că .X. .X. îndeplinește funcția de administrator al societății începând cu anul 2007 și deci cheltuielile de deplasare ale

administratorului societății pe perioada 2007-2009 nu sunt incluse în prevederile art.129 alin.4 lit.b) din Codul fiscal, iar societatea nu are obligația de a colecta TVA aferentă acestor cheltuieli.

h) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentară aferentă ratelor de leasing facturate de .X. Leasing IFN România S.A. în perioada 01.08.2007 - 31.12.2007, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat greșit în normele Codului fiscal operațiunea de leasing supusă analizei, respectiv art.160 alin.2 din Codul Fiscal care are în vedere livrarea unui bun, ori în speță este vorba de o operațiune de leasing având ca obiect clădiri, fiind aplicabile art.141 alin.2 lit.e) și art.3 din Codul fiscal și pct.38 din H.G. nr.44/2004, referitor la art.141 alin. 3 din Codul fiscal, în vigoare la data depunerii notificărilor de către furnizorul .X. Leasing IFN Romania S.A.

Având în vedere că prin notificările înregistrate de .X. Leasing IFN România S.A. la Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. 1 sub nr..X./26.06.2009, finanțatorul și-a exercitat opțiunea de taxare a operațiunilor de leasing privind imobilele, obiect al contractelor de leasing nr..X./03.07.2007 și nr..X./03.07.2007 începând cu data de 03.07.2007, societatea consideră că în baza normelor legale citate mai sus, în mod corect .X. Leasing IFN România S.A. a aplicat TVA, iar societatea a dedus în mod corect TVA aferentă ratelor de leasing facturate de .X. Leasing IFN România S.A. în perioada 01.08.2007-31.12.2007.

i) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de S.C. .X. Industry S.R.L. pentru cheltuieli de scontare, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au reținut că prin acordurile încheiate în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.06.2008, 20.05.2008, 30.07.2008, părțile contractante, respectiv S.C .X. S.A, în calitate de cumpărător și S.C. .X. Industry S.R.L., în calitate de vânzător, au convenit ca vânzătorul să suporte integral costurile de scontare pentru perioada de timp cuprinsă de la prima zi după scontarea BO și până la achitarea integrală a contravalorii acestora, pentru perioada ianuarie 2008-octombrie 2008.

Însă, în aceste acorduri s-a strecurat o eroare materială, în sensul că înțelegerea reală a părților a fost ca pentru biletele la ordin cuprinse în Acordurile încheiate în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.05.2008, 20.06.2008, 30.07.2008, 15.09.2008, cumpărătorul (și nu vânzătorul) să suporte integral costurile cu scontarea, pentru perioada de timp cuprinsă de la prima zi după scontarea BO și până la achitarea integrală a contravalorii acestora.

Acesta este și motivul pentru care vânzătorul a facturat integral costurile cu scontarea, iar societatea contestatoare le-a achitat.

În acest sens, societatea a atașat acordul de îndreptare eroare materială încheiat între părți în data de 10.05.2011, prin care s-a corectat greșeala de scriere menționată.

Ca urmare a celor menționate, societatea consideră că suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. Industry S.R.L. pentru cheltuieli de scontare pentru perioada ianuarie 2008 - octombrie 2008, este în întregime deductibilă.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina S.C .X. S.A obligații fiscale suplimentare în cuantum de .X. lei din care societatea contestă suma de .X. lei, reprezentând:

**.X. lei - impozit pe profit suplimentar,
.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
.X. lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,
precum și majorările și penalitățile de întârziere aferente în cuantum de .X. lei.**

Inspecția fiscală s-a desfășurat la sediul S.C. .X. S.A. din .X., str. Calea .X., nr.2-4, jud..X., în perioada 01.06.2010 -09.08.2010, respectiv din data de 23.02.2011 - 05.04.2011 și a cuprins perioada 01.01.2007-31.03.2010, astfel:

**Impozit pe profit : 01.01.2007 – 31.12.2009,
Taxa pe valoarea adăugată : 01.01.2007 - 31.03.2010
Impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente : 01.01.2007 – 31.03.2010.**

1. Referitor la IMPOZITUL PE PROFIT în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pentru anii 2007, 2008 și 2009 (din care societatea contestă .X. lei în anul 2007, .X. lei în anul 2008 și -.X. lei în anul 2009), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1.a) În ceea ce privește suma de .X. lei (.X. lei în 2007, .X. lei în anul 2008 și -.X. lei în anul 2009), reprezentând venituri suplimentare aferente furnizorilor prescriși, organele de inspecție fiscală au reconsiderat masa veniturilor impozabile pe anii 2007, 2008 și 2009 cu valoarea furnizorilor în sold la 31 decembrie a fiecărui an fiscal verificat, cu vechime mai mare de 3 ani, pentru care nu a existat nicio recunoaștere a datoriilor față de furnizori, ținând seama de :

- Decretului nr.167/1958, privitor la prescripția extinctivă unde se stipulează că termenul prescripției este de 3 ani

- Înregistrarea scoaterii din evidență a datoriilor către furnizori se evidențiază în conformitate cu prevederile ANEXEI la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2374/2007 privind modificarea și completarea Ordinului

ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prin creditarea contului 117 "Rezultatul reportat" și debitarea unuia dintre conturile de înregistrare a sumelor anulate reprezentând datoriile față de furnizori, aferente exercițiilor, fapt ce rezultă din funcțiunea contului 401 "Furnizori" care menționează că "*în debitul contului 401 se înregistrează datoriile aferente exercițiilor financiare anterioare, prescrise sau anulate*".

- art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precizează: "Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile".

Organele de inspecție fiscală au stabilit că prescripția extinctivă are ca efect stingerea automată a unei datorii și stingerea dreptului la acțiune al creditorului (furnizorului) pentru recuperarea creanței și au solicitat în scris societății, prin adresa nr..X./06.08.2010 pct. 28, conform prevederilor art.52 și art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare să prezinte cazurile în care s-a procedat la anularea datoriilor către furnizorii față de care erau înregistrate datoriile prescrise, prin înregistrarea acestora pe rezultatul reportat conform prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.2374/2007 de modificare și completare a Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Organele de inspecție fiscală au verificat situațiile în care datoriile față de furnizori au fost scoase din evidență de către societate prin înregistrare pe venituri, ținând seama de sumele restante în sold de peste 3 ani, anul atingerii termenului de prescripție prevăzut de Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă și anul în care societatea a anulat datoriile.

Astfel, au rezultat sume suplimentare cu care organele de inspecție fiscală au influențat masa profitului impozabil aferent anilor în care datoriile față de furnizori au atins termenul de prescripție de 3 ani și anume:

- la 31.12.2007 suma de .X. lei;
- la 31.12.2008 suma de .X. lei;
- la 31.12.2009 suma de -.X. lei, pentru care au calculat impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei și accesorii aferente în cuantum de .X. lei..

1.b) În ceea ce privește suma de .X. lei (.X. lei în anul 2008 și .X. lei în anul 2009), reprezentând cheltuieli de deplasare pentru angajații proprii, respectiv pentru administratorul societății .X. .X. , organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut prezenta deconturi de deplasare.

În vederea clarificării și definitivării constatărilor privind situația fiscală la S.C. .X. S.A .X., organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea ordinelor de deplasare cu precizarea persoanelor beneficiare a serviciilor de cazare, diurnă, transport și scopul deplasării, înregistrate în evidența contabilă, însă prin adresele de răspuns nr..X./23.02.2011 și nr..X./04.03.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **a prezentat doar parțial** ordinele de deplasare.

Astfel, din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a stabilit în mod eronat cheltuiala deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit reprezentând cazare cheltuieli de deplasare pentru angajați, respectiv pentru administratorul societății fără a prezenta deconturi de deplasare, respectiv a prezentat deconturi de deplasare nevizate la societatea unde s-a efectuat deplasarea, încălcând prevederile OMFP nr.1850/2004, ordine de deplasare din care să rezulte locul deplasării, note de plată sau referate care să justifice necesitatea și realitatea deplasărilor, invitații din partea partenerilor externi care să justifice faptul că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea în mod eronat a considerat suma de .X. lei pentru anul 2008 și suma de .X. lei pentru anul 2009 cheltuială deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, reprezentând cazare pentru .X. .X. , întrucât nu a prezentat deconturi de deplasare în cele mai multe din situații pentru administratorul .X. .X. , ceea ce nu justifică deplasarea ca fiind în interesul societății și au stabilit că suma de **.X. lei** este cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21, alin 4, lit f) și art.21, alin.2, lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând impozit pe profit suplimentar în cuantum de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând IMPOZITUL PE VENITURILE obținute din România de nerezidenți, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

2a. S.C. .X.S.A. a înregistrat pe costuri, în contul 622 "Cheltuieli cu colaboratorii" factura nr..X./28.02.2007 în valoare de .X. euro (.X. lei) emisă de .X. ITALIA.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./06.08.2010 pct.7 conform prevederilor art.52 și art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare cu privire la prezentarea de către societate a certificatului de rezidență fiscală pentru firma din Italia pentru anul 2007, precum și justificarea serviciilor prestate în favoarea S.C. .X.S.A., prin adresa nr..X./23.02.2011, a fost prezentat certificatul de înscriere date de identificare ale firmei .X. din Italia, eliberat de către Camera de Comerț Industrie și Artizanat din

Brescia.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X./03.03.2011 pct.5 prezentarea certificatului de rezidență fiscală tradus și legalizat, cu mențiunea expresă a locului în care au fost realizate aceste operațiuni, societatea răspunzând prin adresa nr..X./04.03.2011: *“cheltuiala înregistrată în contabilitate pe contul 622 reprezintă comisionul avocaților din Italia, conform scrisorilor de somație”*, iar certificatul anexat este în fapt document eliberat de către Camera de Comerț, Industrie și Artizanat din Brescia.

Organele de inpecție fiscală au constatat că societatea a menționat care sunt prevederile legale aplicabile fără însă a prezenta faptul că momentul în care se prezintă aceste certificate este momentul realizării venitului, iar în cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V.

Din analiza documentelor prezentate de către societate și a adreselor de răspuns nr..X./23.02.2011 și nr..X./04.03.2011, organele de inspecție au constatat că acest document nu reprezintă Certificat de rezidență fiscală sau alt document în sensul prevederilor legale, fapt pentru care conform prevederilor art.115 alin.1 lit.f) și art.116 alin.(1) și (2) lit.c), au calculat impozit pe veniturile obținute din România sub formă de comision de către firma .X. din Italia în suma de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

2b. În luna martie 2007, societatea a înregistrat pe costuri comision de vânzări facturat de firma .X. Italia, conform facturii nr..X./26.03.2007 în valoare de .X. EUR (.X. lei).

Prin adresa nr..X./06.08.2010 pct.5 conform prevederilor art. 52 și art. 56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea contractului încheiat cu .X. Italia care să ateste prestarea serviciilor și certificatul de rezidență fiscală, iar prin adresa nr..X./23.02.2011 societatea a prezentat contractul din 15.01.2007 și un certificat eliberat de Ministerul Finanțelor din Italia, netradus din care rezultă că pentru livrarea a 1.X. bucăți contoare se percepe de către societatea din Italia o sumă în procent de 5% din valoarea mărfii aprovizionate.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală nr..X./03.03.2011 pct.9, cu privire la prezentarea certificatului de rezidență fiscală tradus și legalizat, societatea a răspuns prin adresa nr..X./04.03.2011 că a anexat certificatul tradus și legalizat, însă organele de inspecție fiscală în urma analizei au constatat că acesta reprezintă Certificatul de atribuire a numărului de cod fiscal și de identificare TVA eliberat la data de 06.12.2006 de către Ministerul de Finanțe - Agenția de Intrări, nefiind în fapt certificatul de rezidență fiscală sau alt document prevăzut de art.118 alin.(2) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct. 13 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004, fapt pentru care organele de

inspecție fiscală au calculat pentru veniturile obținute din România de nerezidenți, suma de **.X. lei** reprezentând impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, conform art.115, alin.1 lit.f) și art.116, alin.(1) și (2) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

2c. Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală, s-a constatat că societatea a înregistrat pe costuri contravaloarea serviciilor de verificări metrologice efectuate pe teritoriul României de către X din Rusia, conform facturilor nr..X./21.05.2007 în valoare de .X. euro, nr..X./21.05.2007 în valoare de .X. euro și nr. .X./10.03.2009 în valoare de .X. euro.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./06.08.2010 pct. 5 și conform prevederilor art.52 și art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la prezentarea de către societate a certificatului de rezidență fiscală pentru firma din Rusia pentru anii 2007 și 2009, precum și justificarea serviciilor prestate în favoarea S.C. .X.S.A, prin adresa nr..X./23.02.2011 societatea a menționat inițial că "*nu poate prezenta certificatul de rezidență fiscală*", iar ulterior, prin adresa nr. .X./04.03.2011 precizează că "*s-a contactat partenerul și așteptăm certificatul*".

Conform prevederilor art.118 alin.(2) care precizează expres faptul că, pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență și face mențiunea că în cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, ținând seama de termenul prelungit acordat societății verificate pentru a intra în posesia acestui certificat, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea prevederilor art.115, alin.1, lit.k) și art. 116 alin. (1) și alin. (2) lit. c), calculând impozit suplimentar în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în cuantum de **.X. lei**.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ stabilită suplimentar:

3a) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară pentru livrări intracomunitare de bunuri pentru care nu s-au prezentat toate documentele justificative ale regimului de scutire de TVA:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007-31.03.2010, societatea a efectuat livrări intracomunitare de bunuri (contoare) scutite de TVA și, în vederea justificării regimului de scutire de TVA conform prevederilor art.143, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au solicitat în scris societății cu adresa înregistrată la S.C. .X. S.A .X. sub nr..X./06.08.2010 pct.3, prezentarea documentelor care

atesta transportul bunurilor livrate în alte state membre.

Prin adresa de răspuns înregistrată la societate sub nr..X./23.02.2011, organele de inspecție fiscale au constat că societatea a **prezentat doar parțial documente justificative care să ateste efectuarea livrărilor intracomunitare de bunuri și justificarea regimului de scutire.**

Organele de inspecție fiscală au revenit la adresa inițială înregistrată la societate, prin care au solicitat din nou prezentarea de documente justificative care să ateste efectuarea transportului de bunuri în alte state membre UE, necesare pentru justificarea regimului de scutire în conformitate cu prevederile art.143, alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu mențiunea că **“orice alte acte prezentate ulterior termenului prevăzut în adresa nu vor mai fi luate în considerare”.**

Organele de inspecție fiscală au acordat societății un termenul îndelungat pentru a prezenta documentele necesare și obligatorii pentru aplicarea scutirii de TVA de la începutul inspecției fiscale verificate, avându-se în vedere prevederile art.1, alin.2 din OMFP nr.2421/2007, care precizează obligativitatea justificării scutirii de TVA în maxim 90 de zile de la data efectuării operațiunii de livrare/prestare.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr..X./04.03.2011, organele de inspecție fiscală au constat că societatea a **prezentat doar parțial documentele care să ateste efectuarea transportului de bunuri** în alte state membre UE necesare pentru justificarea regimului de scutire în conformitate cu prevederile art.143, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr..X./11.03.2011, societatea a revenit la adresa nr..X./04.03.2011 cu mențiunea că documentele de transport sunt în completare la adresa nr. .X./04.03.2011.

Întrucât documentele de transport pentru bunurile livrate în alte state membre au fost incomplete, organele de inspecție fiscală au constat că societatea verificată nu poate face dovada transferului pentru toate livrările de bunuri efectuate în alte state ale UE, respectiv să justifice regimul de scutire de TVA conform art.143, alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru facturile prezentate în valoare **totală de .X. lei au calculat TVA suplimentară în sumă de .X. lei**, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a), respectiv art.140 alin.(1), art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 10 alin.(1) lit.b) din OMFP 2222/2006, OMFP 2421/2007, OMFP 3419/2009, după cum urmează:

- pentru 2007 - TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**,
- pentru anul 2008 - TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**,
- pentru anul 2009- TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**,
- pentru perioada 01.01.2007-31.03.2010 - TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**.

Total TVA suplimentară pentru perioada 01.01.2007-31.03.2010 în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în cuantum **.X. lei**.

3b) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară aferentă facturilor emise către .X. SL Spania:

Prin adresa înregistrată la Compartimentul de Schimb Internațional de Informații (BJIF) din cadrul DGFP .X. sub nr..X./24.06.2010, organele de inspecție fiscală au verificat valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA înscrise în facturile emise de societatea în perioada 01.01.2007-31.12.2007 și prin adresa înregistrată la Compartimentul de Schimb Internațional de Informații (BJIF) din cadrul DGFP .X. sub nr..X./30.06.2010, organele de inspecție fiscală au verificat valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA înscrise în facturile emise de societatea în perioada 01.01.2008 - 31.03.2010.

Prin adresa de răspuns Compartimentul de Schimb Internațional de Informații (BJIF) a comunicat că în perioada 01.01.2008-31.03.2010 codurile înscrise în facturile emise de S.C. .X. S.A .X. sunt valide, cu excepția codurilor de înregistrare în scopuri de TVA al societății .X. SL Spania, identificată prin codul de TVA ES A.X..

Prin adresa înregistrată la Compartimentul de Schimb Internațional de Informații .X. sub nr..X./06.08.2010 s-a revenit și s-a solicitat verificarea valabilității codurilor de TVA al societății .X. SL Spania, identificată prin codul de TVA ES A.X., iar prin adresa de răspuns Compartimentul de Schimb Internațional de Informații a comunicat că, codul de TVA al societății .X. SL Spania, ES A.X. **nu este valabil**, respectiv nu au fost găsite informații în baza de date constituită în conformitate cu prevederile art.22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr.1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA despre societatea .X. SL Spania, astfel încât organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentară în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în cuantum de **.X. lei**.

3c) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară pentru livrări de bunuri la export pentru care nu s-au prezentat toate documentele justificative ale regimului de scutire de TVA:

În perioada 01.01.2007 - 31.03.2010 societatea realizează venituri din operațiuni de livrări de bunuri la export (contoare de apă), operațiuni scutite cu drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 143 alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea justificării regimului de scutire de TVA conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat S.C. .X. S.A. .X. cu adresa nr..X./06.08.2010, prezentarea documentelor care atestă transportul bunurilor livrate la export.

Prin adresa de răspuns înregistrată la societate sub nr..X./23.02.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că **societatea a prezentat doar partial documente justificative care să ateste efectuarea exporturilor de bunuri și justificarea regimului de scutire.**

Organele de inspecție fiscală au revenit la adresa inițială prin adresa înregistrată la societate sub nr..X./03.03.2011, prin care s-a solicitat din nou prezentarea de documente justificative care să ateste efectuarea exporturilor de bunuri necesare pentru justificarea regimului de scutire în conformitate cu prevederile art. 143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu mențiunea că *“orice alte acte prezentate ulterior termenului menționat în adresă nu vor mai fi luate în considerare”*.

Organele de inspecție fiscală au acordat societății un termen îndelungat pentru a prezenta documentele necesare și obligatorii pentru aplicarea scutirii de TVA de la începutul inspecției fiscale verificate, avându-se în vedere prevederile art.1 alin.(2) din OMFP nr.2421/2007, care precizează obligativitatea justificării scutirii de TVA în maxim 90 de zile de la data efectuării operațiunii de livrare/prestare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut prezenta documente care să ateste efectuarea transportului pentru toate livrările de bunuri efectuate în alte state ale UE, respectiv să justifice regimul de scutire de TVA conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit.a), respectiv art.140 alin.(1), art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 alin.(1) lit. b) din OMFP 2222/2006, OMFP 2421/2007, OMFP 3419/2009 și accesorii în sumă de **.X. lei**.

Din verificarea efectuată asupra documentelor care atestă justificarea regimului de scutire de TVA conform art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt în conformitate cu prevederile art.2 alin.(1) și alin.(2), respectiv art.3, alin.(1) și (2) din OMFP nr.2222/2006, respectiv OMFP nr.2421/2007, OMFP nr.3419/2009 cu exceptia exporturilor de bunuri în sumă totală de **.X. lei, din care** :

- pentru anul 2007 - exporturi de bunuri în sumă de **.X. lei**,
- pentru anul 2008 - exporturi de bunuri în sumă de **.X. lei**,
- pentru anul 2009 - exporturi de bunuri în sumă de **.X. lei**, pentru care **societatea nu a putut prezenta documente care să ateste realizarea exporturilor de bunuri, respectiv să justifice regimul de scutire a TVA.**

3d) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentară aferentă cheltuielilor de deplasare pentru administratorul societății, .X. .X. , organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a suportat o serie de costuri cu deplasarea, cazarea efectuate și de către persoane care nu au calitatea de angajat-administrator, respectiv .X., auditori, inclusiv dl .X. .X. ,

neexistând deconturi de deplasare întocmite conform prevederilor OMFP nr.1850/2004, care să justifice deplasarea în interesul societății verificate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii au fost prestate în mod gratuit în folosul altor persoane, aceste operațiuni încadrându-se în prevederile art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au procedat la colectarea TVA dedusă pentru operațiunile de deplasare, cazare efectuate de persoane care nu au calitatea de salariat sau administrator, prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane și au stabilit TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4), lit.b), art.140, alin.(1), art.137 alin.(1), lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care **.X. lei** aferente deplasării administratorului societății pentru care a calculat accesorii aferente în sumă de **X lei**.

3e) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentară aferentă ratelor de leasing facturate de .X. Leasing IFN România S.A. în perioada 01.08.2007-31.12.2007.

Din verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.08.2007- 31.12.2007 societatea a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă facturilor emise de **.X. Leasing IFN România S.A.**, pentru ratele de leasing emise în baza contractelor de leasing financiar nr..**X./03.07.2007** și nr..**X./03.07.2007**, încheiate pentru imobilele situate în **.X..**

Ținând cont că un contract de leasing reprezintă o prestare de servicii, organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunea se încadrează în prevederile art. 160 alin.(2), lit.b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.82.(3) din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal modificate, că societatea avea obligația aplicării măsurilor de simplificare pentru ratele de leasing financiar, fapt pentru care au calculat TVA suplimentară în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

3f) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de S.C. .X. Industry S.R.L. pentru cheltuieli de scontare:

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2008 - octombrie 2008, societatea a înregistrat facturi primite de la furnizorul S.C. **.X. Industry S.R.L.** pentru care a dedus TVA în sumă de **.X. lei**, în baza acordurilor încheiate între părți în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.06.2008, 20.05.2008, 30.07.2008 prin care se menționează că "vânzătorul este de acord să suporte integral costurile cu scontarea pentru perioada de timp cuprinsă de la prima zi după scontarea BO (bilete de ordine) și până la achitarea integrală a contravalorii acestora".

Din analiza documentelor prezentate de societate, organele de

inspecție fiscală au constat că societatea a înregistrat facturi în baza contractelor:

-contractul de vânzare cumpărare nr..X./18.01.2006 încheiat între S.C. .X. Industry S.R.L și S.C. .X. Romania S.A. având ca obiect vânzarea de lingouri de alamă pentru folosirea lor de către cumpărător în cadrul lucrărilor curente ale acestuia conform unor prețuri negociate în EURO/kg,

-contractul de vânzare cumpărare nr..X./31.05.2007 încheiat între S.C. .X. Industry S.R.L. și S.C. .X. S.A. având ca obiect vânzarea de lingouri de alamă,

- act adițional fn/18.01:2006 la contractul din 18.01.2006 care precizează că "plata se poate efectua și cu bilete la ordin, cu posibilitatea scontării la bancă, costurile cu scontarea fiind suportate în mod egal de vânzător și cumpărător, vânzătorul va emite factura pentru 50% din costurile cu scontarea până la sfârșitul anului, cu mențiunea că diferența de preț",

- act adițional fn/03.06.2007 la contractul nr..X./31.05.2007,

- act adițional fn/19.03.2009 la contractul nr..X./31.05.2007 care menționează că "*pentru diferențele de curs valutar ce depășesc marja de 3% pentru perioada de la data emiterii facturii și data efectuării plății în contul vânzătorului, acesta (vânzătorul) va emite în termen de 10 zile o factură de diferență de curs valutar, care se va achita de către cumpărător în termen de 30 de zile de la primire, clauza operând retroactiv pentru facturile emise începând cu data de 01.09.2008 și neachitate până la data de 31.12.2009.*",

- acorduri încheiate între părți în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008,20.06.2008, 20.05.2008, 30.07.2008 prin care se menționează ca "*vanzatorul este de acord sa suporte integral costurile cu scontarea pentru perioada de timp cuprinsa de laprima zi dupa scontarea BO sipana la achitarea integrala a contravalorii acestora*".

Organele de inspecție fiscală au constat că societatea a suportat pe costuri cheltuielile cu scontarea care sunt în sarcina vânzătorului S.C. .X. Industry S.R.L. și nu au admis deducerea TVA în sumă de **.X. lei**, deoarece au ținut seama de operațiunea în fapt, ale căror costuri nu poate fi suportată de către cumpărător, având în vedere prevederile art.146, alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificărileși completările ulterioare, coroborat cu art.137 și art.139¹ din același act normativ și cu pct.22, alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, calculând și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție finală au emis Dispoziția de măsuri nr..X./05.04.2011, prin care a dispus contestatoarei să procedeze la stornarea taxei deductibile în sumă de .X. lei prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizare, precum și la solicitarea prestatorilor, de a storna

facturile cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unor noi facturi cu mențiunea „taxare inversă”.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. În ceea ce privește IMPOZITUL PE PROFIT în sumă de .X. lei:

1.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aferent cheltuielilor de deplasare și cazare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu justifică transportul și cazarea personalului societății cu documente conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 2008 - 2009 S.C. .X. S.A. a înregistrat cheltuieli de transport și cazare **în sumă totală de .X. lei** (.X. lei pentru anul 2008 și .X. lei pentru anul 2009), pentru administratorul societății, dl. .X. .X. .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea în mod eronat a considerat suma de **.X. lei** drept cheltuială deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, reprezentând cazare pentru .X. .X. , întrucât nu a prezentat deconturi de deplasare, ceea ce nu justifică deplasarea ca fiind în interesul societății și au stabilit că suma de **.X. lei** este cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21, alin 4, lit f) și art.21, alin.2, lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând impozit pe profit suplimentar în cuantum de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație, S.C. .X. S.A. susține că „*DI .X. .X. îndeplinește funcția de administrator al societății începând cu anul 2007 [...] ca atare cheltuielile de deplasare ale administratorului societății pe perioada 2007-2009 nu sunt incluse în prevederile art.129, alin.4, lit.b) din Codul fiscal, iar societatea nu avea obligația de a colecta TVA aferentă acestor cheltuieli*”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.2 lit.e) și alin.4, lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...] e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți; [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune”

Totodata, prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Prin urmare deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu deplasarea și cazarea trebuie justificată cu documente legale, întrucât orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.A. a înregistrat cheltuieli de deplasare și cazare efectuate de administratorul societății, dl. .X. .X. pe perioada 2007-2009 documente din care să reiasă că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit pct.2 din ANEXA 1 la OMEF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile și ulterior OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare în anul 2009, se menționează:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de Contor financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe

operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011 rezultă că societatea a considerat deductibile fiscal cheltuielile de deplasare și de cazare a persoanelor care nu sunt salariați ai societății, respectiv cheltuieli deplasare oaspeți, cheltuieli cazare auditori pentru care S.C. .X. S.A. .X. a suportat costurile de deplasare, iar pentru angajații proprii, respectiv administratorul societății nu a putut prezenta deconturi de deplasare, iar cele prezentate erau nevizate de societatea unde s-a efectuat deplasarea.

Organele de inspecție fiscală au solicitat în scris în baza art.52 și art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prezentarea ordinelor de deplasare cu precizarea persoanelor beneficiare a serviciilor de cazare, diurnă, transport și scopul deplasării înregistrate în evidența contabilă., iar prin adresa de răspuns nr..X./23.02.2011, societatea a prezentat doar parțial ordinele de deplasare pentru facturile menționate.

Organele de inspecție fiscală au revenit la adresa inițială prin care au solicitat prezentarea ordinelor de deplasare aferente facturilor, dar prin adresa de răspuns nr..X./04.03.2011 societatea a prezentat doar parțial ordinele de deplasare pentru facturile în cauză, respectiv a prezentat deconturi de deplasare nevizate de societatea unde s-a efectuat deplasarea. Societatea nu a putut prezenta ordine de deplasare din care să rezulte locul deplasării, note de plată sau referate care să justifice necesitatea și realitatea deplasărilor, invitații din partea partenerilor externi care să justifice faptul că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor OMFP 1850/2004, **ordinul de deplasare** are următorul circuit:

„1. Servește ca:

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*

- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*

- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

3. Circulă:

- *la persoana imputernicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*

- la persoana care efectuează deplasarea;
- la persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea să confirme sosirea și plecarea persoanei delegate;
- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilind diferența de primit sau de restituit, avându-se în vedere eventualele penalizări și semnând pentru verificare”.

În ceea ce privește susținerea societății conform căreia „*DI .X. .X. îndeplinește funcția de administrator al societății începând cu anul 2007 [...] societatea nu avea obligația de a colecta TVA aferentă acestor cheltuieli.*”, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât pentru deducerea cheltuielilor efectuate nu este suficientă doar deținerea funcției de administrator al societății, condiția prevăzută de lege fiind justificarea cu documente a cheltuielilor în cauză. Astfel, întrucât nu au fost prezentate ordine de deplasare din care să rezulte locul deplasării, note de plată sau referate care să justifice necesitatea și realitatea deplasărilor, invitații din partea partenerilor externi care să justifice faptul că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au tratat cheltuielile în cuantum de .X. lei ca și cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili ca nedeductibile cheltuielile de deplasare pentru administratorii societății în sumă totală de .X. lei, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2001 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “*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 ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată **reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul**. Având în vedere că pentru debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitor la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota

aplicată, aceasta va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente și pentru accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

1.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent veniturilor în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța dacă societatea avea obligația să înregistreze ca venituri sumele neachitate furnizorilor prescriși pe o perioada mai mare de trei ani, în condițiile în care societatea nu aduce argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, la data 31.12.2009 societatea prezintă furnizori neachitați la termenele scadente care au o vechime mai mare de trei ani.

Organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea sumelor de .X. lei in 2007, .X., lei in anul 2008 și - .X., lei in anul 2009, ca venituri impozabile aferente furnizorilor prescriși în temeiul prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și Decretul nr.167/1958 pe motiv că nu a existat nici o recunoaștere a datoriilor față de furnizori.

S.C .X. S.A susține că nimic nu îl poate împiedica pe debitor să recunoască datoria față de furnizor și după împlinirea termenului de prescripție, iar plata făcută de debitor după împlinirea termenului de prescripție este perfect valabilă conform art.20 din Decretul nr.167/1958.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”,

iar potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare ale art.19 din Codul Fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Totodată, potrivit pct.209 alin.(1) și alin.(2) din Anexa 1 – Reglementări contabile conforme cu Directiva IV-a a Comunităților Economice Europene la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul, pe de o parte, veniturile realizate din orice sursă, și anume venituri din activități curente, respectiv activități desfășurate ca parte integrată a obiectului de activitate, precum și venituri din activități conexe, iar pe de altă parte cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, precum și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Se reține că, în contestație, societatea învederează că: *"Aprecierea organelor de inspecție fiscală este eronată, deoarece prescripția extinctivă nu are ca efect stingerea automată a unei datorii, ci stingerea dreptului la acțiune al creditorului (furnizorului) pentru recuperarea creanței sale conform art.1 din Decretul nr.167/1958 [...] nimic nu îl poate împiedica pe debitor să recunoască datoria față de furnizor și după împlinirea termenului de prescripție, iar plata făcută de debitor după împlinirea termenului de prescripție este perfect valabilă conform art.20 din Decretul nr.167/1958."*

În speță sunt incidente prevederile **art.3, 16 și 17 din Decretul nr.167/1958, republicat**, privitor la prescripția extinctivă, potrivit căroră :

“ (3) Termenul prescripției este de 3 ani [...]

(16) Prescripția se întrerupe:

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

(17) Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o.

După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.[...]",

Înregistrarea scoaterii din evidență a datoriilor către furnizori se evaluează în conformitate cu prevederile ANEXEI la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.2.374/2007 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prin creditarea contului 117 (Rezultatul reportat) și debitarea unuia dintre conturile de înregistrare a sumelor anulate reprezentând datorii față de furnizori, aferente exercițiilor,

fapt ce rezultă din funcțiunea a contului 401 "Furnizori" care menționează că "*în debitul contului 401 se înregistrează datorii aferente exercițiilor financiare anterioare, prescrise sau anulate*".

Conform prevederilor legale menționate anterior, prescripția extinctivă are ca efect stingerea dreptului la acțiune al creditorului (furnizorului) pentru recuperarea creanței.

Societatea a ignorat în susținerile sale, prevederile legale, făcând mențiune strict pe consecințele juridice a atingerii termenului legal de prescripție extinctivă.

Organele de inspecție fiscală au solicitat în scris societății, prin adresa nr..X./06.08.2010 pct.28, conform prevederilor art.52 și art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, să prezinte cazurile în care s-a procedat la anularea datoriilor către furnizorii față de care erau înregistrate datorii prescrise, prin înregistrarea acestora pe rezultatul reportat conform prevederilor OMFP nr.2374/2007 de modificare și completare a OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea situațiilor în care datoriile față de furnizori au fost scoase din evidență de către societate prin înregistrare pe venituri, ținând seama de sumele restante în sold de peste 3 ani, anul atingerii termenului de prescripție prevăzut de Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă și dacă a fost cazul, anul în care societatea a anulat datoriile, așa cum sunt evidențiate în balanțele de verificare întocmite de societate în contul 401 "Furnizori", respectiv:

- soldul contului 401 "Furnizori" la 31.12.2007 a fost în sumă totală de .X. lei,
- soldul contului 401 "Furnizori" la 31.12.2008 a fost în sumă totală de X lei,
- soldul contului 401 "Furnizori" la 31.12.2009 a fost în sumă totală de X lei.

astfel că afirmația societății că "*organul de control a inclus din nou în categoria cheltuielilor datoriiile față de furnizori, în momentul stingerii lor de către societatea noastră*", nu este corectă.

Organele de inspecție fiscală nu au considerat cheltuieli în momentul stingerii de către societate, ci a diminuat masa veniturilor rezultate din anularea datoriilor majorate de către societate, **dar tardiv față de termenul de 3 ani prevăzut de actele normative în vigoare.**

Organele de inspecție fiscală au ținut seama la calculul profitului impozabil, pentru a nu dubla veniturile impozabile rezultate din anularea datoriilor, de cele calculate chiar de societate din proprie inițiativă, pe cale de consecință, **suma .X. lei (.X. lei în 2007, .X.,31 lei în anul 2008 și - .X.,19 lei în anul 2009), reprezintă venituri suplimentare aferente furnizorilor prescrisi, fiind corect stabilită**, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2001 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

“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 ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată **reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul**, iar în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitor la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, **va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”**, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

2. Referitor la IMPOZITUL PE VENITURILE PERSOANELOR JURIDICE NEREZIDENTE stabilit suplimentar în sumă de .X. lei :

2.1. În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează acest impozit aferent cheltuielilor de colaborare și din comisioane de vânzări, în condițiile în care S.C. .X. S.A nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru firmele .X. Italia, .X. Italia și The X din Rusia (pentru anul 2007).

În fapt, societatea a înregistrat în contul 622 ”Cheltuieli cu colaboratorii” factura nr..X./28.02.2007 în valoare de .X. Eur emisă de .X. Italia, factura nr. .X./26.03.2007 în valoare de .X. Eur reprezentând comision de vânzări facturat de .X. Italia și facturile nr. .X./21.05.2007 și nr. .X./21.05.2007 în valoare totală de .X. Eur, reprezentând costuri contravaloare a serviciilor de verificări metrologice efectuate pe teritoriul României emise de către The X din Rusia, persoane juridice nerezidente, pentru care societatea nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

Întrucât la data inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru societățile prestatoare, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr..X./06.08.2010, prezentarea certificatelor de rezidență

fiscală pentru firmele din Italia și Rusia, precum și justificarea serviciilor prestate în favoarea S.C. .X. S.A, dar conform adresei nr..X./23.02.2011 au fost prezentate Certificatul de înscriere/date de identificare ale firmei .X. Italia eliberat de către Camera de Comerț, Industrie și Artizanat din Brescia, Certificatul de atribuire a numărului de cod fiscal și de identificare TVA ale firmei .X. Italia eliberat la data de 06.12.2006 de către Ministerul de Finanțe – Agenția de Intrări, iar pentru firma X din Rusia societatea a menționat inițial că „nu poate prezenta certificatul de rezidență fiscală”. Ulterior, prin adresa nr. .X./04.03.2011, referitor la firma The Russian Institut Metrologie din Rusia, contestatara a precizat că: „s-a contactat partenerul și așteptăm certificatul”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X./03.03.2011 pct.5 prezentarea certificatului de rezidență fiscală tradus și legalizat, cu menționarea expresă a locului în care au fost realizate aceste operațiuni, iar societatea a răspuns referitor la firma .X. Italia prin adresa nr..X./04.03.2011: " *cheltuiala înregistrată în contabilitate pe contul 622 reprezintă comisionul avocaților din Italia, conform scrisorilor de somație*", astfel că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că certificatele anexate sunt în fapt documente eliberate de către Camera de Comerț, Industrie și Artizanat din Brescia și de către Ministerul de Finanțe – Agenția de Intrări”.

Întrucât până la încheierea inspecției fiscale nu au fost prezentate documentele prevăzute de lege pentru atestarea rezidenței fiscale, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei impozit pe veniturile nerezidenților aferent relațiilor contractuale cu cele două societăți comerciale din Italia și Rusia în cuantum de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei), precum și accesorii aferente.

Prin contestație societatea susține că „Referitor la momentul în care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidență fiscală, acesta a fost stabilit de art.118 alin.2 din Codul fiscal: “oricind în cadrul termenului de prescripție” și **susține că anexează “certIFICATELE DE REZIDENȚĂ FISCALĂ PRIMITE DE LA PERSOANELE NEREZIDENTE [...]** conform Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, beneficiile unei întreprinderi din Italia sunt impozabile numai în Italia (art.7.1 din Convenție)” iar “veniturile nerezidenților .X. Italia nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în țara lor de rezidență, iar societatea nu avea obligația să calculeze, să rețină și să achite impozitul aferent stabilit de organul de control”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.116 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 - 2008:

“(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, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.”

Conform prevederilor art.115 alin.1 lit.f) din același act normativ :

“(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:[...]

f) comisioane de la un rezident;”

Totodată, potrivit prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin.(2).

În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.”

Conform pct.13 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,,: “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 încheiate între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.

(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.”

În anul 2009, alin. (2) al art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal stipulează:

“(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.”

Conform pct.13 (1) și (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, : “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 încheiate între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.*

(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.”

Totodată, pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală stipulează:

*“În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, **în termenul de prescripție**, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen”.*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare

a dublei impuneri este atestat de certificatele de rezidență fiscală, iar aceste înscrisuri oficiale eliberate de autoritățile fiscale din țările de rezidență ale beneficiarilor de venituri probează rezidența fiscală a firmelor care au realizat venituri din România.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, reiese că deși organele de inspecție fiscală, prin adresele nr..X./06.08.2010 și nr..X./03.03.2011 au solicitat societății contestatoare să prezinte certificatele de rezidență fiscală pentru .X. și X din Italia, respectiv pentru The X Rusia, contestatoarea a prezentat următoarele:

- Certificatul de înscriere/date de identificare ale firmei .X. din Italia, eliberat de către Camera de Comerț, Industrie și Artizanat din Brescia;
- Certificatul de atribuire a numărului de cod fiscal și de identificare TVA ale firmei .X. Italia eliberat la data de 06.12.2006 de către Ministerul de Finanțe – Agenția de Intrări;
- pentru The X din Rusia, inițial nu a prezentat niciun certificat de rezidență fiscală, ulterior prin adresa nr. .X./04.03.2011 menționând că: „s-a contactat partenerul și așteptăm certificatul”.

Din analiza celor două documente prezentate, organele de inspecție fiscală se reține că acestea nu au calitatea de certificat de rezidență fiscală sau alt document în sensul prevederilor legale.

Cu ocazia contestației, S.C .X. S.A. a prezentat următoarele documente:

- **Certificatul nr. 2.9-12/.X. /31.03.2011 eliberat de Ministerul Finanțelor al Rusiei – Serviciul federal de impozite, tradus în limba română și legalizat potrivit prevederilor legale, potrivit căruia** *„pentru confirmarea reședinței permanente în Federația Rusă în anul 2007, The Russian Institut Metrologie Rusia trebuie să prezinte în mod suplimentar următoarele documente:*
 - *copiile documentelor ce atestă posibilitatea sau faptul de a obține venituri într-un stat străin, corespunzătoare perioadei curente, purtând ștampila organizației și semnătura conducătorului ei;*
 - *copiile documentelor ce atestă plata impozitului de poe venit de către FGUP VNIIMS pe teritoriul Federației Ruse pentru anul 2007, purtând ștampila organizației și semnătura conducătorului ei”.*

Astfel, se reține că întrucât documentul prezentat de contestatoare nu atestă rezidența The X Rusia, având în vedere prevederile art.116 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 – 2008, precum și cele ale Legii nr.38/1994 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Moscova la 27 septembrie 1993, S.C .X. S.A.

datorează impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **.X. lei**, aferent facturilor nr. .X./21.05.2007 și nr. .X./21.05.2007 în valoare totală de .X. Eur, reprezentând costuri contravaloare a serviciilor de verificări metrologice efectuate pe teritoriul României emise de către X din Rusia, persoană juridică nerezidentă, pentru care societatea nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

De asemenea, se reține că Certificatul de înscriere/date de identificare ale firmei X din Italia, eliberat de către Camera de Comerț, Industrie și Artizanat din Brescia nu reprezintă documentul care să ateste rezidența .X. Italia, fapt pentru care având în vedere prevederile art.116 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 – 2008, precum și cele ale Decretului nr.82/1977 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la .X. la 14 ianuarie 1977, S.C .X. S.A. datorează impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de **.X. lei**, aferent facturilor nr. .X./28.02.2007 în valoare totală de .X. Eur, reprezentând cheltuieli cu colaboratorii pe teritoriul României emise de către .X. Italia.

În ceea ce privește certificatul de rezidență fiscală pentru .X. Italia, organul de soluționare a contestației a constatat că există neconcordanțe între susținerile invocate în cuprinsul contestației și constatările din Raportului de inspecție fiscală, fapt pentru care a solicitat S.C .X. S.A. prin adresa nr.X/12.01.2012 să depună organelor de inspecție fiscală, respectiv Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., Certificatele de rezidență fiscală traduse în limba română și legalizate, conform legii, ale persoanelor juridice străine invocate în contestație.

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X. /30.01.2012, S.C .X. S.A. a anexat certificatul de rezidență fiscală aferent societății .X. Italia tradus și legalizat, potrivit căruia pentru anul 2007 rezultă rezidența fiscală a acestuia în Italia.

Conform prevederilor art.118 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru veniturile sub formă de comision obținute de nerezidentul X Italia în anul 2007, se aplică prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu Italia ratificată prin Decretul nr.82/1977, care menționează la art.13 că procentul aplicat în speță este de 5%.

Astfel, din totalul de 2900 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit de organele de inspecție fiscală aferent serviciilor prestate în România de X Italia în anul 2007 potrivit facturii nr. .X./26.03.2007, organul de soluționare reține că S.C .X. S.A. datorează suma de **.X. lei (X lei x 5%)**.

În concluzie, având în vedere că prin contestație S.C .X. S.A. nu face dovada cu documentele prevăzute de lege decât pentru impozitul pe veniturile

persoanelor nerezidente realizat din România de X Italia în anul 2007 potrivit facturii nr. .X./26.03.2007, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului 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 impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

2.2. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează acest impozit aferent comisioanelor de vânzări și contravaloarea serviciilor de verificări metrologice, în condițiile în care S.C. .X. S.A a justificat necesitatea serviciilor prestate, conform prevederilor legale și a prezentat la contestație certificate de rezidență fiscală pentru firmele .X. din Italia (pentru anul 2007) și The X din Rusia (pentru anul 2009).

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe costuri contravaloarea comisioanelor de vânzări efectuate pe teritoriul României de către .X. aferente facturii nr..X./26.03.2007 în valoare de .X. lei și a serviciilor de verificări metrologice efectuate pe teritoriul României de către The X din Rusia aferente facturii nr. .X./10.03.2009 în valoare de .X. Euro.

Organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X./06.08.2010 pct.5, conform prevederilor art.52 și art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu privire la prezentarea de către societate a certificatului de rezidență fiscală pentru firma din Rusia pentru anii 2007 și 2009, precum și justificarea serviciilor prestate în favoarea S.C. .X. S.A. societatea a prezentat conform prevederilor art.118 alin (2) care precizează expres faptul că, pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Întrucât la data inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru societățile prestatoare, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr..X./06.08.2010, prezentarea certificatelor de rezidență fiscală pentru firmele din Italia și Rusia, precum și justificarea serviciilor prestate în favoarea S.C. .X. S.A, dar conform adresei nr..X./23.02.2011 a fost prezentat

Certificatul de atribuire a numărului de cod fiscal și de identificare TVA ale firmei .X. Italia eliberat la data de 06.12.2006 de către Ministerul de Finanțe – Agenția de Intrări, iar pentru firma The X din Rusia, inițial societatea nu a prezentat niciun certificat de rezidență fiscală, ulterior, prin adresa nr. .X./04.03.2011 menționând că: „s-a contactat partenerul și așteptăm certificatul”.

Întrucât până la încheierea inspecției fiscale nu au fost prezentate documentele prevăzute de lege pentru atestarea rezidenței fiscale, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei impozit pe veniturile nerezidenților aferent relațiilor contractuale cu cele două societăți comerciale din Italia și Rusia în cuantum de .X. lei (X lei + X lei), precum și accesorii aferente.

Prin contestație societatea susține că „Referitor la momentul în care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidență fiscală, acesta a fost stabilit de art.118 alin.2 din Codul fiscal: “oricind în cadrul termenului de prescripție” și susține că anexează “certIFICATELE DE REZIDENȚĂ FISCALĂ PRIMITE DE LA PERSOANELE NEREZIDENTE [...] conform Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, beneficiile unei întreprinderi din Italia sunt impozabile numai în Italia (art.7.1 din Convenție)” iar “veniturile nerezidenților .X. Italia nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în țara lor de rezidență, iar societatea nu avea obligația să calculeze, să rețină și să achite impozitul aferent stabilit de organul de control”.

În drept, potrivit prevederilor art.116 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2007:

“(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, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.”

Conform prevederilor art.115 alin.1 lit.f) din același act normativ :

“(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:[...]

f) comisioane de la un rezident;”

Totodată, potrivit prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la

impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală..”

Începând cu anul 2009, alin. (2) al art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal stipulează:

“(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.”

Conform pct.13 (1) și (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,: “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 încheiate între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.

(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.”

Totodată, pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală stipulează:

*“În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, **în termenul de prescripție**, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând*

efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen”.

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiata de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit.

Se reține că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatele de rezidență fiscală, iar aceste înscrisuri oficiale eliberate de autoritățile fiscale din țările de rezidență ale beneficiarilor de venituri probează rezidența fiscală a firmelor care au realizat venituri din România.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, reiese că deși organele de inspecție fiscală, prin adresele nr. .X./06.08.2010 și nr..X./03.03.2011 au solicitat societății contestatoare să prezinte certificatele de rezidență fiscală pentru .X. Italia, respectiv pentru The X Rusia acestea nu au fost prezentate.

Cu ocazia contestației, S.C .X. S.A. a prezentat Certificatul nr. 2.9-11/X/31.03.2011 eliberat de Ministerul Finanțelor Ruisiei – Serviciul federal de impozite, tradus în limba română și legalizat potrivit prevederilor legale, potrivit căruia *The X Rusia “a fost într-adevăr considerată în 2009 ca persoană cu reședință fiscală permanentă în Federația Rusă, în scopuri de aplicare a convenției dintre Guvernul Federației Ruse și Guvernul României privind evitarea dublei impuneri”.*

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”,* organul de soluționare a contestațiilor este îndreptătit să ia în considerare documentele suplimentare prezentate cu ocazia contestației, fapt pentru care am analizat documentul prezentat de contestatoare. Astfel, în temeiul art. 7 alin. (1) din Legea nr. 38/1994 pentru ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Federației Ruse pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Moscova la 27 septembrie 1993, potrivit căruia *„Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi impozabile numai în acel stat contractant, în afară de cazul când întreprinderea exercită activități în celălalt stat*

contractant printr-un sediu permanent situat acolo”., se reține că S.C. .X. S.A. nu datorează impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de 4005 lei, aferent facturii nr. .X./10.03.2009 în valoare de .X. Euro emisă de The X din Rusia pentru serviciile de verificări metrologice efectuate pe teritoriul României.

În ceea ce privește certificatul de rezidență fiscală pentru .X. Italia, organul de soluționare a contestației a constatat că există neconcordanțe între susținerile invocate în cuprinsul contestației și constatările din Raportului de inspecție fiscală, fapt pentru care a solicitat S.C .X. S.A. prin adresa nr.X/12.01.2012 să depună organelor de inspecție fiscală, respectiv Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., Certificatele de rezidență fiscală traduse în limba română și legalizate, conform legii, ale persoanelor juridice străine invocate în contestație.

Cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală sub nr..X. /30.01.2012, S.C .X. S.A. a anexat certificatul de rezidență fiscală aferent societății .X. Italia tradus și legalizat.

Conform prevederilor art.118 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru veniturile sub formă de comision obținute de nerezidentul X Italia în anul 2007, se aplică prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu Italia ratificată prin Decretul nr.82/1977, care menționează la art.13 că procentul aplicat în speță este de 5%.

Astfel, din totalul de 2900 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit de organele de inspecție fiscală aferent serviciilor prestate în România de X în anul 2007 potrivit facturii nr. .X./26.03.2007, organul de soluționare reține că S.C .X. **S.A.** datorează suma **de .X. lei (X lei x 5%)**, iar suma de **X lei** nu o datorează.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora: *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, **contestația va fi admisă pentru suma de X lei**, reprezentând impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente .X. din Italia (pentru anul 2007) și The Russian Instant Metrologie din Rusia (pentru anul 2009).

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a admis contestația pentru impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în 2007 în sumă de X lei, majorările de întârziere aferente reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, fapt pentru care **se va admite contestația și pentru majorările de întârziere aferente.**

2.3. În ceea ce privește **accesoriile în sumă de .X. lei** (X lei majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor în condițiile în care contestația a fost admisă parțial pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

Potrivit cap. III, pct. 2.1 din prezenta decizie se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă **de .X. lei**, iar potrivit pct. 2.2. din același capitol se va admite contestația pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă **de X lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

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

Întrucât, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a respins contestația ca neîntemeiată, iar pentru suma de X lei a fost admisă contestația și anulată decizia de impunere contestată, având vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca accesoriile aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar ce va fi respins de accesoriile aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar ce va fi admis, în temeiul art.216 alin.(3) din O.G. 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”*, **se va desființa Decizia de impunere nr. .X./06.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de**

.X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului de stat.

3. În ceea ce privește TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ în sumă de .X. lei:

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor de deplasare și cazare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere al TVA aferentă acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea nu justifică transportul și cazarea personalului societății cu documente conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 2007 - 2009 S.C. .X. S.A. a înregistrat și a dedus TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor de transport și cazare efectuate de către persoane care nu au calitatea de angajat/administrator al societății, din care TVA în sumă de .X. lei dedusă pentru cheltuieli de deplasare pentru .X. .X. , contestată.

Întrucât S.C. .X. S.A. a înregistrat în contabilitate costurile de deplasare și cheltuieli de cazare pentru dl. .X. .X. fără a se prezenta documente justificative, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste servicii au fost prestate în mod gratuit în folosul altor operațiuni, aceste operațiuni încadrându-se în prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare baza de impozitare pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4) o constituie suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

S.C. .X. S.A. menționează că *„Dl .X. .X. îndeplinește funcția de administrator al societății începând cu anul 2007 [...] ca atare cheltuielile de deplasare ale administratorului societății pe perioada 2007-2009 nu sunt incluse în prevederile art.129, alin.4, lit.b) din Codul fiscal, iar societatea nu avea obligația de a colecta TVA aferentă acestor cheltuieli”*.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 129, alin.4, lit.b) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare :

„ Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu ori al personalului acesteia, sau pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Totodata, **prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991,**

republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Prin urmare deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu deplasarea și cazarea trebuie justificată cu documente legale, întrucât orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Totodată, **la art.137 alin.(1) lit.d) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

***d) pentru operațiunile prevăzute la art.129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;[...]*”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată, serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane, iar baza de impozitare o reprezintă suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011, se reține că S.C. .X. S.A. a înregistrat și a dedus TVA în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli de deplasare și cazare efectuate de în mod gratuit pentru uzul altor persoane, susținând că aceste cheltuielile de deplasare sunt efectuate de administratorul societății .X. .X. pe perioada 2007-2009 și nu sunt incluse în prevederile art.129, alin.4, lit.b), iar societatea nu avea obligația de a colecta TVA aferentă acestor cheltuieli.

De asemenea, **potrivit pct.2 din ANEXA 1 la OMEF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile** și ulterior OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare în anul 2009, se menționează:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de Contor financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011 rezultă că societatea a dedus TVA aferent cheltuielilor de cazare/deplasare ale domnului .X. .X. în condițiile în care nu a prezentat deconturi de deplasare, iar cele prezentate erau nevizate de societatea unde s-a efectuat deplasarea.

Conform prevederilor OMFP 1850/2004, **ordinul de deplasare** are următorul circuit:

„1. Servește ca:

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.

3. Circulă:

- *la persoana imputernicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*
- *la persoana care efectuează deplasarea;*
- *la persoanele autorizate de la unitatea unde s-a efectuat deplasarea să confirme sosirea și plecarea persoanei delegate;*
- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilind diferența de primit sau de restituit, avându-se în vedere eventualele penalizări și semnând pentru*

verificare.”

În ceea ce privește susținerea societății conform căreia „*DI .X. .X. îndeplinește funcția de administrator al societății începând cu anul 2007 [...] ca atare cheltuielile de deplasare ale administratorului societății pe perioada 2007-2009 nu sunt incluse în prevederile art.129, alin.4, lit.b) din Codul fiscal, iar societatea nu avea obligația de a colecta TVA aferentă acestor cheltuieli.*”, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nici organelor de inspecție fiscală și nici cu ocazia contestației S.C. .X. SA nu a prezentat deconturi de deplasare, iar cele prezentate erau nevizate de societatea unde s-a efectuat deplasarea.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară de plată în cuantum de **.X. lei** aferentă cheltuielilor de deplasare efectuate de administratorul societății, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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 și nesusținută cu documente pentru TVA în sumă de **.X. lei** .

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația pentru TVA în sumă de **.X. lei**, iar majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, fapt pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente și pentru accesoriile aferente în sumă de **X lei**.

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la deductibilitatea TVA aferentă livrărilor intracomunitare în sumă de .X. lei și a livrărilor de bunuri la export în sumă de .X. lei, în condițiile în care la contestație societatea a depus documente suplimentare neprezentate organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007-31.03.2010 S.C. .X. S.A a efectuat livrări intracomunitare de bunuri (contoare de apă) scutite de TVA conform prevederilor art.143, alin.2, lit.a) din

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să prezinte documente care să ateste efectuarea transporturilor de bunuri în alte state membre UE necesare pentru justificarea regimului de scutire, sau prezentând documente care nu îndeplinesc condițiile prezentate de lege.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar de plată în cuantum de **X lei** reprezentând **.X. lei (.X. lei în anul 2007 + X lei în anul 2008 + .X. lei în anul 2009)** aferentă livrărilor intracomunitare și **.X. lei** aferentă livrărilor de bunuri la export.

S.C. .X. S.A. anexează la contestație documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv CMR-urile semnate de beneficiarii produselor facturate de societate care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

În drept, art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“ Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din :

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile **art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare.

Conform art.143 alin. (1) lit. a), b) și c) și alin. 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt

folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat.

(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”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis 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.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, la art. 2 din anexa 1 la ordin stipulează:

„ART. 2

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

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

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

b) unul dintre următoarele documente:

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

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

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

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”, iar la art. 4 din același act normativ se prevede că:

„(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimurile ori situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru serviciile de transport se justifică de transportator sau de casa de expediție, cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, după caz, documentul specific de transport, care îndeplinește condițiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

b) contractul încheiat cu exportatorul, cu beneficiarul exportului, cu titularul unui regim menționat la art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau cu casa de expediție;

c) documentele specifice de transport sau, după caz, copii de pe aceste documente, în funcție de tipul transportului, prevăzute la alin. (4);

d) documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate”.

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că pentru a beneficia de scutirea la plata taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: să prezinte factura fiscală care să cuprindă elementele obligatorii prevăzute de lege, contractul încheiat între părți, documente specifice de transport și documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.

De asemenea, art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 prevede:

„(1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a), b) și c) 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, cu modificările și completările ulterioare, 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”.

Se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri prevăzute la art.143, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal se justifică cu facturi care conțin informațiile prevăzute de art.155, alin.(5) din Codul fiscal, documente

care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Referitor la suma de X lei reprezentând TVA suplimentară pentru livrări intracomunitare de bunuri organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea livrărilor intracomunitare de bunuri și justificarea regimului de scutire **doar parțial**. Astfel cu adresa nr..X./06.08.2010 au solicitat S.C. .X. S.A. prezentarea documentelor care atestă transportul bunurilor livrate în alt stat membru/la export, iar prin adresa de răspuns înregistrată la societate sub nr..X./23.02.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea exporturilor de bunuri și justificarea regimului de scutire **doar parțial**.

Organele de inspecție fiscală au revenit la adresa inițială prin adresa înregistrată la societate sub nr..X./03.03.2011, prin care s-a solicitat din nou prezentarea de documente justificative care să ateste efectuarea livrărilor intracomunitare/exporturilor de bunuri necesare pentru justificarea regimului de scutire în conformitate cu prevederile art. 143 alin.1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu mențiunea că **“orice alte acte prezentate ulterior termenului menționat în adresă nu vor mai fi luate în considerare”**.

Întrucât contestatara nu a prezentat documente care să ateste efectuarea transportului pentru toate livrările de bunuri efectuate în alte state ale UE, respectiv să justifice regimul de scutire de TVA în termenul solicitat, organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentară în sumă de X lei aferentă livrărilor intracomunitare în sumă de .X. lei și a livrărilor de bunuri la export în sumă de .X. lei.

Societatea a anexat la contestație CMR-urile semnate de beneficiarii produselor facturate care atestă că bunurile au fost transportate în afara Comunității.

Având în vedere că la demersurile efectuate de organele de inspecție fiscală S.C. .X. S.A. nu a prezentat documente care să ateste transportul bunurilor livrate/exportate în alte state membre, având în vedere art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”, organul de soluționare a contestației este obligat să ia în considerare documentele suplimentare .

De asemenea, art.1, alin. (2), alin. (4), alin. (6) și alin. (8) din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 132 și 133 din Codul fiscal.

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

„8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin.(4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Se reține că S.C. .X. S.A nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele privind livrarea intracomunitară a bunurilor, respectiv exportul bunurilor, acestea fiind prezentate organelor de soluționare a contestației.

Având în vedere cele de mai sus, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„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” coroborat cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„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.”

Astfel, **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./05.04.2011, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și aceeași taxă, la emiterea noului act administrativ fiscal fiind avute în vedere toate susținerile contestatoarei.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de **X lei**, iar majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, fapt pentru care se va desființa contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de **X lei**.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.A către .X. SL Spania, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de S.C. .X. S.A reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în celălalt stat membru ci un cod care nu figura activ în perioada emiterii facturilor.

În fapt, în perioada **01.01.2010 - 31.03.2010**, SC .X. SA a efectuat către .X. SL Spania livrări intracomunitare de bunuri în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SA către .X. SL Spania, pentru care au fost emise facturile nr..X. din 29.01.2010, nr..X. din 29.01.2010, nr..X. din 16.02.2010, nr..X. din 24.02.2010, nr..X. din 24.02.2010 și nr..X. din 26.02.2010 nu a fost justificată scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform art.10 alin.1) lit.a) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 coroborat cu art.155 alin.5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina SC .X. SA colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație, SC .X. SA susține că fiind vorba de o eroare materială, aceasta poate fi îndreptată oricând și nu schimbă cu nimic natura

operațiunii din punct de vedere al art.143 alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

În drept, art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008, prevede:

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

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

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis 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.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 alin.(1) prevede:

„(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.”

Art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);”

Din prevederile legale enunțate, se reține că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA dacă cumpărătorul comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

De asemenea, se reține că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de lege, printre care în mod obligatoriu **codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările

intracomunitare efectuate de S.C. .X. S.A. către .X. SL Spania, pentru care au fost emise facturile nr..X. din 29.01.2010, nr..X. din 29.01.2010, nr..X. din 16.02.2010, nr..X. din 24.02.2010, nr..X. din 24.02.2010 și nr..X. din 26.02.2010, nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform art.10 alin.1) lit.a) 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.155 alin.5) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, respectiv **ESB.X.** ci un cod care nu figura activ în perioada emiterii către .X. SL Spania a facturilor mai sus menționate, respectiv **ESA.X.**

Analizând facturile nr..X. din 29.01.2010, nr..X. din 29.01.2010, nr..X. din 16.02.2010, nr..X. din 24.02.2010, nr..X. din 24.02.2010 și nr..X. din 26.02.2010 emise de S.C. .X. S.A. către .X. SL Spania, se reține că acestea au fost completate la rubrica „Codul client/Nr.înreg. TVA” cu codul de TVA **ESA.X. sau ES .X.**

Potrivit adresei nr..X./06.08.2010 emisă de Compartimentul de Schimb Internațional de Informații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, se reține că în perioada emiterii facturilor fiscale către .X. SL Spania codul de TVA înscris în factură, respectiv **ESA.X. sau ES .X.**, „**nu este valabil**, respectiv nu au fost găsite informații în baza de date privind cooperarea administrativă în domeniul TVA despre firma .X. SL Spania.”

Prin contestație, S.C. .X. S.A. precizează că *“Clientul .X. SL Spania deține un cod valabil de TVA -ESB3 0461073, însă din eroare, acesta a fost înscris greșit pe facturi - ESA.X.. Anexăm în acest sens, extrasul emis de aplicația VIES, din care rezultă valabilitatea codului de TVA.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de S.C. .X. S.A. către .X. SL Spania nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit societății .X. SL Spania, aspect recunoscut de altfel de societate prin contestație, astfel că S.C. .X. S.A. nu justifică scutirea pentru livrările intracomunitare efectuate către .X. SL Spania conform prevederilor art.10 alin.(1) 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.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.155 alin.5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății că *„Fiind vorba de o eroare materială, aceasta poate fi îndreptată oricând și nu schimbă cu nimic natura operațiunii din punct de vedere al art.143 alin.2 lit.a) din Codul fiscal”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât justificarea scutirii

de taxă pe valoarea adăugată se efectuează conform prevederilor art.10 alin.(1) 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar legiuitorul a prevăzut posibilitatea corectării facturilor conform prevederilor art.159 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel(...)

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

În acest sens, contestatoarea nu depune în susținere niciun document din care să reiasă că ar fi aplicat prevederile art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul corectării informațiilor din facturi.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de scutire de TVA, au aplicat cota de 19% și au calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni în sumă de **.X. lei**.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“12.1. 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;”,

pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societate.**

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de **.X. lei**, iar majorările de

întârziere și penalitățile de întârziere aferente reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru facturile primite de la .X. Leasing IFN România aferentă ratelor de leasing pentru imobile situate în .X., în condițiile în care aceste operațiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 01.08.2007 – 31.12.2007, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor emise de .X. Leasing IFN România, pentru ratele de leasing în baza contractelor de leasing financiar nr..X./03.07.2007 și nr..X./03.07.2007, încheiate pentru imobilele situate în .X., societatea având obligația aplicării măsurilor de simplificare pentru ratele de leasing financiar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni se încadrează în prevederile art. 160 alin. 2) lit. b) și alin. 3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stabilind TVA suplimentară în cuantum de .X. lei și dispunând stornarea facturilor cu taxă pe valoarea adăugată și emiterea unor noi facturi cu mențiunea „taxare inversă”, precum și efectuarea de către societatea verificată a înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată a TVA aferentă acestor operațiuni atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Prin contestație, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat greșit în Normele de aplicare a Codului fiscal operațiunea de leasing supusă analizei deoarece prevederile invocate au în vedere livrarea unui bun, iar în speță este vorba de o operațiune de leasing având ca obiect clădiri.

În drept, art. 141 alin.2 lit e și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării

[...] (2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile

[...]”

„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Prevederile normative citate trebuie coroborate cu prevederile pct.38, alin.(1) și alin.(3) și pct.40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...] (3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

40. Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că leasingul de bunuri imobile este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii aplicându-se, potrivit prevederilor legale în vigoare, de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare. De asemenea, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă prestări de servicii scutite conform art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că în perioada 01.08.2007 – 31.12.2007, S.C. .X. S.A. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. Leasing IFN România SA, pentru ratele de leasing emise în baza contractelor de leasing financiar nr. .X./03.07.2007 și nr. .X./03.07.2007, încheiate pentru imobilele situate în .X.. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, încadrând operațiunea la art.129, alin.(3), lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2007 potrivit carora:

„Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing.”

Se reține, de asemenea că finanțatorul și-a exercitat opțiunea de taxare a operațiunilor de leasing privind imobilele obiect al contractelor de leasing nr. .X./03.07.2007 și nr. .X./03.07.2007 începând cu data de 03.07.2007, potrivit notificărilor înregistrate de .X. Leasing IFN România SA la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. sub nr. .X./26.06.2009.

Potrivit formularului de notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, prezentat în anexa 1 la normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, data de la care se optează pentru taxare trebuie să fie ulterioară depunerii notificării, conform punctului 4 care precizează:

“4. Data de la care se optează pentru taxare (trebuie să fie ulterioară depunerii notificării)”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că leasingul de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege, este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul trebuie să depună o notificare la organul fiscal teritorial, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, **taxarea aplicându-se de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare care trebuie să fie ulterioară depunerii notificării.**

Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

„(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.”

De asemenea, la art.94 alin.1 și alin.2 din același act normativ este stipulat:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele de mai sus, neconcordanțele din documentele aflate la dosarul cauzei, prevederile legale invocate, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare” coroborate cu prevederile alin.3¹ și ale pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „**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.**”

Astfel, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./06.04.2011, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, în baza prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceeași taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de .X. lei, iar majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, fapt pentru care se va desființa contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

3.5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală aferentă facturilor emise de S.C. .X. Industry S.R.L. pentru cheltuieli de scontare a biletelor de ordin, în condițiile în care societatea a dedus TVA deși costurile nu pot fi suportate de către cumpărător.

În fapt, în perioada ianuarie 2008 – octombrie 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat facturi primite de la furnizorul **S.C. .X. Industry S.R.L.** strecurându-se o eroare materială, deoarece cumpărătorul S.C. .X. S.A. și nu vânzătorul S.C. .X. Industry S.R.L., a convenit să suporte integral costurile de scontare pentru biletele de ordin cuprinse în acordurile încheiate în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.05.2008, 20.06.2008, 30.07.2008 și 15.09.2008.

Societatea consideră că suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. Industry S.R.L. pentru cheltuieli de scontare pentru **perioada ianuarie 2008 - octombrie 2008** este în întregime deductibilă deoarece în acordurile încheiate în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.06.2008, 20.05.2008, 30.07.2008, părțile contractante, respectiv **S.C. .X. S.A.** în calitate de cumpărător și S.C. .X. Industry S.R.L., în calitate de vânzător, au convenit ca vânzătorul să suporte integral costurile de scontare pentru

perioada de timp cuprinsă de la prima zi după scontarea BO și până la achitarea integrală a contravalorii acestora, pentru perioada ianuarie 2008 - octombrie 2008, astfel încât vânzătorul a facturat integral costurile cu scontarea, iar societatea le-a achitat.

În drept, art.146, alin.(1), lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său”.

Conform textului de lege sus citat, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația bunurilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative.

Coroborat cu pct.22 alin.2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii în interiorul țării, contractate în valută cu decontare în lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factura întocmită conform alin.(1) și cursul de schimb utilizat la data încasării, nu este considerat diferență de preț.”

Se reține din Raportul de inspecție fiscală nr..X./ 05.04.2011 că societatea a înregistrat facturi în baza contractelor:

-contractul de vânzare cumpărare nr..X./18.01.2006 încheiat între S.C. .X. Industry S.R.L și S.C. .X. Romania S.A. având ca obiect vânzarea de lingouri de alamă pentru folosirea lor de către cumpărător în cadrul lucrărilor curente ale acestuia conform unor prețuri negociate în EURO/kg,

-contractul de vânzare cumpărare nr..X./31.05.2007 încheiat între S.C. .X. Industry S.R.L. și S.C. .X. S.A. având ca obiect vânzarea de lingouri de alamă,

- act adițional fn/18.01.2006 la contractul din 18.01.2006 care precizează că "plata se poate efectua și cu bilete la ordin, cu posibilitatea scontării la bancă, costurile cu scontarea fiind suportate în mod egal de vânzător și cumpărător, vânzătorul va emite factura pentru 50% din costurile cu scontarea până la sfârșitul anului",

- act adițional fn/03.06.2007 la contractul nr..X./31.05.2007,

- act adițional fn/19.03.2009 la contractul nr..X./31.05.2007 care menționează că "pentru diferențele de curs valutar ce depășesc marja de 3%

pentru perioada de la data emiterii facturii și data efectuării plății în contul vânzătorului, acesta (vânzătorul) va emite în termen de 10 zile o factură de diferență de curs valutar, care se va achita de către cumpărător în termen de 30 de zile de la primire, clauza operând retroactiv pentru facturile emise începând cu data de 01.09.2008 și neachitate până la data de 31.12.2009.",

- acorduri încheiate între părți în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.06.2008, 20.05.2008, 30.07.2008 prin care se menționează ca ""vanzatorul este de acord sa suporte integral costurile cu scontarea pentru perioada de timp cuprinsa de la prima zi dupa scontarea BO sipana la achitarea integrala a contravalorii acestora".

Prin urmare, S.C. .X. S.A. a suportat pe costuri cheltuielile cu scontarea deși aceste cheltuieli trebuiau suportate de către vânzător și nu de către cumpărător, iar societatea nu trebuia să deducă TVA în sumă de .X. lei conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, biletele la ordin fiind scontate la bancă de către vânzător, pentru a fi încasate într-un timp mai scurt, ceea ce facilitează fluxul financiar al vânzătorului, neputând conduce la suportarea de costuri și TVA deductibilă în sarcina cumpărătorului.

Sușinerile societății referitor la faptul că „*înțelegerea reală a părților a fost că pentru biletele la ordin cuprinse în Acordurile încheiate în data de 10.12.2007, 29.01.2008, 20.03.2008, 20.05.2008, 20.06.2008, 30.07.2008, 15.09.2008 Cumpărătorul (și nu Vânzătorul) să suporte integral costurile cu scontarea, pentru perioada de timp cuprinsă de la prima zi după scontarea BO și până la achitarea integrală a contravalorii acestora. Acesta este și motivul pentru care vânzătorul ne-a facturat integral costurile cu scontarea, iar noi le-am achitat*” nu au relevanță în soluția favorabilă a cauzei, deoarece cheltuielile cu scontarea trebuiau suportate de către vânzător și nu de către cumpărător.

Ca urmare, având în vedere cele menționate, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului 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 în sumă de .X. lei.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată decizia de impunere contestată pentru TVA în sumă de .X. lei, iar majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente reprezintă măsură accesorie în

raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", fapt pentru care se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

4. Referitor la solicitarea societății de a anula măsura nr.2 din Dispoziția nr..X./05.04.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .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 stornarea TVA deductibilă prin contul de furnizori și nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin măsura nr.2 din Dispoziția nr..X./05.04.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscale au dispus ca societatea să procedeze la stornarea taxei deductibile în sumă de .X. lei prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426=4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care Contorul a fost finalizat, la rândurile de regularizare, precum și la solicitarea prestatorilor, de a storna facturile cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unor noi facturi cu mențiunea „taxare inversă”.

Prin contestație, societatea solicită anularea Deciziei de măsuri deoarece consideră că organele de inspecție fiscală au încadrat greșit în normele Codului fiscal operațiunea de leasing supusă analizei, respectiv art.160 alin.2 din Codul Fiscal care are în vedere livrarea unui bun, ori în speță este vorba de o operațiune de leasing având ca obiect clădiri, fiind aplicabile art.141 alin.(2) lit.e) și art.3 din Codul fiscal și pct.38 din H.G. nr.44/2004, referitor la art.141 alin. (3) din Codul fiscal, în vigoare la data depunerii notificărilor de către furnizorul .X. Leasing IFN Romania S.A.

Având în vedere că prin notificările înregistrate de .X. Leasing IFN România S.A. la Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. 1 sub nr..X./26.06.2009, finanțatorul și-a exercitat opțiunea de taxare a operațiunilor de leasing privind imobilele, obiect al contractelor de leasing nr..X./03.07.2007 și nr..X./03.07.2007 începând cu data de 03.07.2007, societatea consideră că în baza normelor legale, în mod corect .X. Leasing IFN România S.A. a aplicat TVA, iar societatea a dedus în mod corect TVA aferentă ratelor de leasing facturate de .X. Leasing IFN România S.A. în perioada 01.08.2001-31.12.2007.

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

“(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 alin.(2) din același act normativ:**

“(2) 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** republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

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 quantum 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 quantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. S.A. prin Dispoziția de măsuri

nr..X./05.04.2011, contestată nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“2) 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.1939/2004 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**, prevede că:

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

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis, spre competență soluționare, Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al actului atacat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A. din .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./28.03.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. - accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./28.03.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,
- .X. lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

3. Admiterea contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./06.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru această sumă.

4. Constatarea necompetenței materiale privind soluționarea contestației formulată de S.C .X. S.A. împotriva **Dispoziției nr..X./05.04.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție** și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere spre competența soluționare Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală.

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

DIRECTOR GENERAL,

X