



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 483 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
.X. GmbH, .X., Austria,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906510/23.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr.AIF/.X./14.03.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/23.03.2012, asupra contestației formulată de .X. GmbH, persoană juridică străină având sediul social în Austria, .X., .X. nr.X, având cod de înregistrare fiscală C.I.F. X din data de 18.12.2007, reprezentată prin împuternicit S.C. .X. S.R.L., cu sediul social în șoseaua .X. nr.X, spațiul X, Centrul de Afaceri X, .X., județul .X., cod de înregistrare fiscală C.I.F. X, conform certificatului de înregistrare fiscală seria A nr..X. emis de Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, anexat în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012 (denumită în continuare "Decizia de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012") emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

Totodată, contestația a fost formulată și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./

31.01.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012.

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, stabilit în raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate mai sus menționate, respectiv 07.02.2012, potrivit datei înscrise de reprezentantul societății pe confirmarea de primire nr..X., anexată în copie la dosarul contestației, și de data depunerii contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv 08.03.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X. GmbH.

I. .X. GmbH contestă Decizia de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./31.01.2012, acte administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, pentru următoarele motive:

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că în data de 17.12.2007, prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților .X. S.R.L. s-a hotărât vânzarea părților sociale deținute la această societate către două persoane juridice străine, și anume:

1) către .X. .X. GmbH, rezidentă fiscal în Elveția – vânzarea unui număr de 9.192 părți sociale cu valoare nominală de X lei fiecare, la un preț de transfer (vânzare) de .X. euro/parte socială, însemnând un preț total al transferului de .X. euro, respectiv .X. lei, la cursul BNR de la data tranzacției de .X. lei/euro și,

2) către .X. GmbH & Co .X., rezidentă fiscal în Germania – vânzarea unei părți sociale cu o valoare nominală de X lei, la un preț de transfer de X euro, reprezentând .X. lei, la cursul BNR de la data tranzacției de .X. lei/euro,

fiind încheiat în acest sens, la data de 19.11.2007, Contractul de vânzare-cumpărare de părți sociale (denumit în continuare „Contractul”).

Societatea precizează că, la data încheierii Contractului, S.C. .X. S.R.L. dispunea de un certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale din Austria - prezentat organelor de inspecție fiscală în cadrul inspecției fiscale -, ceea ce a făcut posibil aplicarea prevederilor Convenției pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată în România și Austria, ratificată prin Legea nr.333/15.11.2005 (denumită în continuare „Convenția”), care prevede că veniturile obținute din această tranzacție se vor impozita în Austria.

Totodată, societatea precizează că, având în vedere această tranzacție, s-a înregistrat fiscal în România prin S.C. .X. S.R.L., în calitate de împuternicit, precum și faptul că, urmare Procesului verbal nr.AIF/.X./03.11.2011, s-a decis începerea unei inspecții fiscale la nivelul .X. GmbH pentru soluționarea cererilor de radiere a codului de înregistrare fiscală C.I.F. .X., inspecție fiscală care s-a finalizat în data de 30.01.2012 prin emiterea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./ 31.01.2012, contestate în cauză.

Contestatară susține că, în data de 27.01.2012, în cadrul discuției finale, organul de inspecție fiscală a prezentat constatările preliminare și a înmânat societății proiectul raportului de inspecție fiscală, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile stipulate la art.9 alin.(1) și art.107 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile stipulate la art.101 din Codul de procedură civilă din 1993, în data de 02.02.2012 a depus punctul de vedere față de conținutul proiectului raportului de inspecție fiscală, înregistrat la organul fiscal competent sub nr.X, însă, atât decizia de impunere cât și dispoziția de măsuri mai sus menționate, au fost emise anterior expirării termenului în care avea dreptul de a depune punctul său de vedere scris cu privire la conținutul proiectului raportului de inspecție fiscală.

Astfel, societatea susține că ignorarea a priori în acest caz a poziției exprimate reprezintă o gravă eroare deopotrivă de fond cât și procedurală a organului de inspecție fiscală, sens în care solicită sancționarea cu nulitate a deciziei de impunere și dispoziției de măsuri emise în cauză.

În drept, față de măsurile dispuse în sarcina sa, societatea susține că:

a) organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat în mod incorect prevederile art.13 din Convenție, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de impunere în România prevăzute expres la art.13 alin.(4) din Convenție și, prin urmare, impunerea veniturilor obținute din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. va fi făcută exclusiv în Austria conform prevederilor art.13 alin.(5) din Convenție.

Astfel, invocând prevederile mai sus menționate, precum și cele stipulate la art.30 alin.(4), art.118 alin.(1) și alin.(2) și ale art.1 alin.(4) din Codul fiscal, societatea susține că activele societății ale cărei părți sociale au fost înstrăinate nu au fost formate „în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în România” la momentul tranzacției, întrucât, așa cum rezultă și din bilanțul contabil încheiat la 31.12.2007, valoarea totală a activelor S.C. .X. S.R.L. a fost de .X. lei, iar în valoarea imobilizărilor corporale au fost incluse un teren cu valoarea de .X. lei și îmbunătățiri la construcții închiriate cu valoare de .X. lei, valori foarte apropiate de cele de la data tranzacției, ceea ce confirmă o dată în plus faptul că activele .X. GmbH erau departe de a fi alcătuite în totalitate (în proporție de 100%) sau în principal (în proporție de peste 50%) din proprietăți imobiliare situate în România, ce au o valoare nesemnificativă în cadrul activelor (sub 1%).

În plus, față de aprecierea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia de vreme ce „activele societății ale cărei părți sociale au fost înstrăinate sunt localizate în totalitate în România”, societatea datorează impozit pe profit în România din înstrăinarea părților sociale ale S.C. .X. S.R.L., contestatara susține că textul art.13 alin.(4) din Convenție nu are o asemenea prevedere, dispoziția normei juridice cuprinsă în aceasta fiind alta decât cea reținută și aplicată de echipa de inspecție fiscală, și anume este expres stipulat că sunt impozabile numai câștigurile obținute din înstrăinarea părților sociale ale unei societăți ale cărei active sunt formate în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în celălalt stat contractant (România, în cazul în speță). Deci, cu alte cuvinte, nu activele trebuie să fie localizate în România, ci proprietățile imobiliare din care sunt formate activele trebuie să fie situate în România, și mai mult, aceste proprietăți să formeze totalitatea sau marea majoritate a activelor societății respective.

b) organele de inspecție fiscală au ignorat dreptul exclusiv al Austriei de a determina taxarea câștigului de capital, condiționând fără

bază legală scutirea în România de impozit pe profitul obținut din vânzarea de participații de dovada impozitării în străinătate, sens în care invocă prevederile stipulate la art.13 alin.(5) din Convenție.

Societatea susține că a declarat profitul obținut în anul 2007 din vânzarea acțiunilor deținute la S.C. .X. S.R.L., însă potrivit legislației naționale austriece, conformă cu directiva UE privind filialele, câștigurile de capital dintr-o participație internațională ce îndeplinesc anumite condiții (îndeplinite în cazul de față) sunt scutite de impozit.

Totodată, invocând doctrina internațională, respectiv pct.20, pct.23 și pct.24 din capitolul Introducere la comentariile la Modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, societatea susține că veniturile din înstrăinarea de acțiuni sau titluri de valoare încadrate la art.13 alin.(5) din Convenția Model sunt încadrate în această categorie de venit ce este taxabil doar în statul de rezidență al beneficiarului de venit și nu pot fi taxate în statul sursă sau de „situs” și, mai mult, în cazurile în care un rezident al unui stat contractant primește venituri din surse situate în celălalt stat contractant sau deține capital situat în acest ultim stat contractant, ce în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sunt taxabile doar în statul de rezidență, nu apare nicio problemă de dublă taxare întrucât statul de sursă sau de „situs”, în acest caz România, trebuie să se abțină de la impozitarea aceluși venit sau capital.

Având în vedere prevederile invocate, contestatara afirmă că susținerile organelor de inspecție fiscală în sensul că evitarea impozitării duble nu înseamnă neimpozitarea în niciunul dintre cele două state potențial beneficiare ale unui impozit sunt total neavenite și sunt rezultatul unei aplicări *contra legem* a dispozițiilor Convenției, respectiv organele de inspecție fiscală nu avea niciun drept de a cenzura dispozițiile legii fiscale austriece, aplicabilă în cauză ca efect al Convenției.

Astfel, societatea susține că nu prezintă interes dacă Austria și-a exercitat dreptul de taxare sau s-a abținut de la taxare în baza unei excepții prevăzute de legea austriacă, precum și faptul că nu există niciun temei legal pentru a se aplica impozitarea în România a veniturilor obținute din înstrăinarea de părți sociale de un rezident fiscal austriac pe motiv că asemenea venituri sunt scutite la impozitare în Austria.

Separat de cele expuse mai sus, societatea, invocând prevederile art.34 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din Codul fiscal, susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod incorect termenul scadent al obligației fiscale principale reprezentând impozit pe profit stabilit

suplimentar, respectiv data de 19.12.2007, astfel că, pe cale de consecință, în mod eronat au calculat accesoriile aferente acestui impozit pentru perioada 19.12.2007-26.01.2012.

II. Urmare inspecției fiscale efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. la .X. GmbH Austria, persoană juridică străină reprezentată prin împuternicit S.C. .X. S.R.L., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.11.2007-30.11.2011 în ceea ce privește impozitul pe profit, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./31.01.2012, contestate și în care au fost consemnate următoarele constatări:

.X. GmbH, societate cu răspundere limitată, având sediul social în .X., Austria, asociat unic al S.C. .X. S.R.L. din .X., a încheiat în data de 19.11.2007, în calitate de vânzător, un contract de vânzare-cumpărare de părți sociale cu .X. .X. GmbH, societate cu răspundere limitată, având sediul social în .X., Elveția, în calitate de cumpărător, și un contract de vânzare-cumpărare de părți sociale cu .X. GmbH & Co..X., având sediul corporativ și sediul social în Dusseldorf, Germania, în calitate de cumpărător.

Prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților .X. S.R.L. din .X. din data de 17.12.2007, s-a decis:

1. să se aprobe transferul de la .X. GmbH Austria către .X. .X. GmbH Elveția a X părți sociale, fiecare având valoare nominală de X lei, respectiv o valoare totală de .X. lei, reprezentând 99,99% din capitalul social al S.C. .X. S.R.L. din .X.. Prețul total pentru acest transfer fiind de .X. euro, respectiv .X. lei la cursul B.N.R. din ziua încheierii tranzacției de .X. lei/euro, reprezentând .X. euro pentru fiecare parte socială;

2. să se aprobe transferul de la .X. GmbH Austria către .X. GmbH & Co..X. Germania a unei părți sociale cu valoare nominală de X lei, reprezentând 0.01% din capitalul social al S.C. .X. S.R.L. din .X.. Prețul total pentru acest transfer fiind de .X. euro, respectiv .X. lei la cursul B.N.R. din ziua încheierii tranzacției,

fapt pentru care S.C. .X. S.R.L. din .X. a fost desemnată ca împuternicit al .X. GmbH Austria pentru îndeplinirea obligațiilor declarative și de plată rezultate din tranzacția cu titluri de participare, (vânzarea de părți sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X.).

Astfel, S.C. .X. S.R.L. din .X., prin adresa nr.1107/ 14.12.2007, a transmis către Administrația Finanțelor Publice .X. solicitarea înregistrării ca împuternicit al .X. GmbH Austria în relația cu autoritățile fiscale românești, în legătură cu câștigurile de capital realizate de societatea austriacă din vânzarea părților sociale ale S.C. .X. S.R.L. din .X., iar prin Declarația de înregistrare fiscală (cod 010) nr..X./18.12.2007, s-a înregistrat la organul fiscal teritorial ca plătitoare de impozit pe profit, solicitând luarea în evidență începând cu data de 20.12.2007, cu intenția de a declara și plăti la bugetul statului impozitul rezultat din înstrăinarea părților sociale.

Ulterior, prin adresele nr.X/07.06.2010 și nr.X/08.07.2010, înregistrate la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. sub nr..X./14.06.2010, transmise de S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de împuternicit al .X. GmbH Austria, se solicită radierea din evidențele fiscale a codului de înregistrare fiscală C.I.F. .X., atribuit pentru .X. GmbH Austria, reprezentat prin împuternicit S.C. .X. S.R.L. din .X., motivată de faptul că tranzacția nu s-a desfășurat în România și că societatea nerezidentă nu are sediul social sau un alt sediu permanent în România, așa cum prevede alin.(2) al art.13 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate cu Austria.

Analizând aceste motive, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea legalității solicitării de radiere, respectiv în contextul generat de înregistrarea și ulterior de solicitarea de radiere a codului, fără ca eventuala obligație declarativă și de plată a impozitului să fie îndeplinite de împuternicitul în cauză, așa cum prevede art.30 alin.(3), art.34 alin.(1), art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.18 alin.(4) și art.72 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de împuternicit al .X. GmbH Austria a prezentat autorităților române Certificatul de rezidență emis în data de 08.02.2007 pe numele .X. GmbH Austria și cel emis în data de 08.11.2010 de către Administrația Financiară Austria pentru evitarea dublei impuneri, conform acordului existent între cele două state, așa cum prevede art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.9[^]6 lit.c) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează că, pentru stabilirea situației reale privind modul de impunere în legătură cu tranzacția în cauză, au solicitat, prin adresa nr.AIF/.X./11.10.2011, documentul care să ateste o eventuală plată efectuată în statul contractant, respectiv Austria, a impozitului pe câștigul din tranzacționarea părților sociale deținute la noi în țară, precum și faptul că, urmare acestei solicitări, societatea nu a prezentat niciun document de plată, pe motiv că acest tip de venit a fost scutit de impozitare în statul austriac, sens în care a prezentat o raportare tradusă și legalizată privitoare la declarația de impunere pentru calcularea impozitului pe venit pentru anul 2007 din care rezultă că o sumă, înregistrată la CZ .X., reprezentând „*venit impozabil din transferul proprietăților*” a fost declarată dar, conform legilor austriece, acestea ar fi scutite. Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că această scutire apare menționată și în *Declarația pentru impozitul pe corporație pentru 2007*, prezentată în copie tradusă și legalizată, în care este înscrisă la rândul „*Câștiguri de participare de orice fel conform paragrafului 10 alineatul 1 și 2 (.X.)*” o sumă de .X. euro cu semnul minus.

Față de cele invocate de societate, organele de inspecție fiscală precizează că prin Convenția din data de 30 martie 2005 încheiată între România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital s-a urmărit evitarea unei impozitări duble, în ambele state contractante, și nu neimpozitarea în niciunul dintre acestea.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, prevederile stipulate la art.13 pct.4 din Convenția din data de 30 martie 2005 încheiată între România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, precum și faptul că societatea română, ale cărei părți sociale sunt tranzacționate, deține, conform bilanțului contabil încheiat la data de 31.12.2007, terenuri și clădiri (amenajări) situate în totalitate pe teritoriul României, au stabilit că persoana juridică nerezidentă este impozabilă în celălalt stat contractant, respectiv România, acolo unde își desfășoară de fapt activitatea printr-o societate ale cărei active se situează în totalitate pe teritoriul românesc, fapt pentru care au procedat la impunerea câștigurilor obținute de societatea nerezidentă din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X..

În consecință, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu art.115 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat valoarea impozabilă a câștigurilor obținute din vânzarea părților sociale în sumă totală de .X. lei

(.X. lei (preț de vânzare) - .X. lei (valoare nominală) + .X. lei (preț de vânzare) - X (valoare nominală)), iar, în conformitate cu art.13 lit.d) din același act normativ, au stabilit un impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%).

Totodată, pentru neachitarea la termenul scadent a sumei suplimentare reprezentând impozitul pe profit obținut din vânzarea de părți sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X., organele de inspecție fiscală, în temeiul art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./ 31.01.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./31.01.2012, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, au dispus ca măsură unică înregistrarea în contabilitate a sumei suplimentare în valoare totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, precum și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acesteia.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) 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.”

coroborate 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.”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) 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, precum și împotriva deciziei de reverificare 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 cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

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 cuantum 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 cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina .X. GmbH prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./31.01.2012 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.”,

coroborate cu 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, care prevede :

“5.3. 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 soluționare Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./31.01.2012.

B. Referitor la solicitarea contestatarii de sancționare cu nulitate a Deciziei de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, motivată de faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat poziția exprimată față de conținutul proiectului raportului de inspecție fiscală prin punctul de vedere depus în data de 02.02.2012 și înregistrat sub nr.X, respectiv faptul că decizia de impunere a fost emisă anterior expirării termenului în care avea dreptul de a depune punctul său de vedere scris cu privire la conținutul proiectului raportului de inspecție fiscală, se reține că argumentele care au stat la baza invocării nulității nu au fost încadrate de legiuitor între condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, respectiv

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. [...]”, prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, nulitatea actelor administrative fiscale nu poate fi atrasă de faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat punctul de vedere exprimat de societate față de conținutul proiectului raportului de inspecție fiscală, respectiv de faptul că decizia de impunere a fost emisă anterior expirării termenului în care avea dreptul de a depune punctul de vedere scris cu privire la conținutul proiectului raportului de inspecție fiscală.

Mai mult, analizând actul administrativ fiscal emis în cauză, respectiv Decizia de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012, se reține că aceasta conține toate elementele expres stipulate de legiuitor la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele aduse de contestatar cu privire la sancționarea cu nulitate a Deciziei de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012.

C. Referitor la impozitul pe profit în sumă .X. lei, Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la impunerea câștigurilor obținute de .X. GmbH din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X., pe considerentul că activele societății românești, ale cărei părți sociale au fost tranzacționate, se situează în totalitate pe teritoriul românesc, în condițiile în care, potrivit prevederilor legale, activele trebuie să fie formate în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în celălalt stat contractant.

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală în vederea verificării legalității solicitării de radiere a codului de înregistrare fiscală C.I.F. .X., atribuit societății nerezidente .X. GmbH Austria, reprezentată prin împuternicit S.C. .X. S.R.L. din .X.. Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

.X. GmbH din Austria, asociat unic al S.C. .X. S.R.L. din .X., a încheiat în data de 19.11.2007, în calitate de vânzător, un contract de vânzare-cumpărare de părți sociale cu .X. .X. GmbH din Elveția, în calitate de cumpărător, și un contract de vânzare-cumpărare de părți sociale cu .X. GmbH & Co..X. din Germania, în calitate de cumpărător.

Prin Hotărârea Adunării Generale a Asociațiilor .X. S.R.L. din .X. din data de 17.12.2007, s-a decis:

1. să se aprobe transferul de la .X. GmbH Austria către .X. .X. GmbH Elveția a X părți sociale, fiecare având valoare nominală de X lei, respectiv o valoare totală de .X. lei, reprezentând 99,99% din capitalul social al S.C. .X. S.R.L. din .X.. Prețul total pentru acest transfer fiind de .X. euro, respectiv .X. lei la cursul B.N.R. din ziua încheierii tranzacției de .X. lei/euro, reprezentând .X. euro pentru fiecare parte socială;

2. să se aprobe transferul de la .X. GmbH Austria către .X. GmbH & Co..X. Germania a unei părți sociale cu valoare nominală de X lei, reprezentând 0.01% din capitalul social al S.C. .X. S.R.L. din .X.. Prețul total pentru acest transfer fiind de .X. euro, respectiv .X. lei la cursul B.N.R. din ziua încheierii tranzacției,

fapt pentru care S.C. .X. S.R.L. din .X. a fost desemnată ca împuternicit al .X. GmbH Austria pentru îndeplinirea obligațiilor declarative și de plată rezultate din tranzacția cu titluri de participare, (vânzarea de părți sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X.).

Prin adresa nr.1107/14.12.2007, S.C. .X. S.R.L. din .X. a transmis către Administrația Finanțelor Publice .X. solicitarea înregistrării ca împuternicit al .X. GmbH din Austria în relația cu autoritățile fiscale românești, în legătură cu câștigurile de capital realizate de societatea austriacă din vânzarea părților sociale ale S.C. .X. S.R.L. din .X., iar prin Declarația de înregistrare fiscală (cod 010) nr..X./18.12.2007, s-a înregistrat la organul fiscal teritorial ca plătitoare de impozit pe profit cu intenția de a declara și plăti la bugetul statului impozitul rezultat din înstrăinarea părților sociale, solicitând luarea în evidență începând cu data de 20.12.2007, pentru ca ulterior, prin adresele nr.X/07.06.2010 și nr.X/08.07.2010, înregistrate la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. sub nr..X./14.06.2010, să solicite radierea din evidențele fiscale a codului de înregistrare fiscală C.I.F. .X., atribuit pentru .X. GmbH Austria, reprezentat prin împuternicit S.C. .X. S.R.L. din .X., fără ca eventuala obligație declarativă și de plată a impozitului să fie îndeplinite de împuternicit, așa cum prevede art.30 alin.(3), art.34 alin.(1), art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, respectiv art.18 alin.(4) și art.72 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Motivul care a stat la baza solicitării de radiere a fost faptul că tranzacția nu s-a desfășurat în România și că societatea nerezidentă nu are sediul social sau un alt sediu permanent în România, așa cum prevede alin.(2) al art.13 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate cu Austria.

S.C. .X. S.R.L. din .X., în calitate de împuternicit al .X. GmbH Austria, a prezentat autorităților române Certificatul de rezidență emis în data de 08.02.2007 pe numele .X. GmbH Austria și cel emis în data de 08.11.2010 de către Administrația Financiară Austria pentru evitarea dublei impuneri, conform acordului existent între cele două state, așa cum prevede art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.9⁶ lit.c) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Pentru stabilirea situației reale privind modul de impunere în legătură cu tranzacția în cauză, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr.AIF/.X./11.10.2011, documentul care să ateste o eventuală plată efectuată în statul contractant, respectiv Austria, a impozitului pe câștigul din tranzacționarea părților sociale deținute la noi în țară. Urmare acestei solicitări, societatea nu a prezentat niciun document de plată, pe motiv că acest tip de venit a fost scutit de impozitare în statul austriac, sens în care a prezentat o raportare tradusă și legalizată privitoare la declarația de impunere pentru calcularea impozitului pe venit pentru anul 2007 din care rezultă că o sumă, înregistrată la CZ .X., reprezentând „*venit impozabil din transferul proprietăților*” a fost declarată dar, conform legilor austriece, acestea ar fi scutite. Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că această scutire apare menționată și în *Declarația pentru impozitul pe corporație pentru 2007*, prezentată în copie tradusă și legalizată, în care este înscrisă la rândul „*Câștiguri de participare de orice fel conform paragrafului 10 alineatul 1 și 2 (.X.)*” o sumă de .X. euro cu semnul minus.

Față de motivele invocate de societate cu privire la scutirea de impozit aferent participațiilor internaționale în Austria, organele de inspecție fiscală precizează că prin Convenția din data de 30 martie 2005 încheiată între România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital s-a

urmărit evitarea unei impozitări duble, în ambele state contractante, și nu neimpozitarea în niciunul dintre acestea.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, prevederile stipulate la art.13 pct.4 din Convenția din data de 30 martie 2005 încheiată între România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, precum și faptul că societatea română, ale cărei părți sociale sunt tranzacționate, deține, conform bilanțului contabil încheiat la data de 31.12.2007, terenuri și clădiri (amenajări) situate în totalitate pe teritoriul României, au stabilit că persoana juridică nerezidentă este impozabilă în celălalt stat contractant, respectiv România, acolo unde își desfășoară de fapt activitatea printr-o societate ale cărei active se situează în totalitate pe teritoriul românesc, fapt pentru care au procedat la impunerea câștigurilor obținute de societatea nerezidentă din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X..

În consecință, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu art.115 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat valoarea impozabilă a câștigurilor obținute din vânzarea părților sociale în sumă totală de .X. lei (.X. lei (preț de vânzare) - .X. lei (valoare nominală) + .X. lei (preț de vânzare) - X (valoare nominală)), iar, în conformitate cu art.13 lit.d) din același act normativ, au stabilit un impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei x 16%).

Prin contestația formulată, contestatara susține că dispoziția normei juridice cuprinsă în textul art.13 alin.(4) din Convenție este alta decât cea reținută și aplicată de echipa de inspecție fiscală, și anume este expres stipulat că sunt impozabile numai câștigurile obținute din înstrăinarea părților sociale ale unei societăți ale cărei active sunt formate în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în celălalt stat contractant, în cazul în speță, România, precum și faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat dreptul exclusiv al Austriei de a determina taxarea câștigului de capital, condiționând fără bază legală scutirea în România de impozit pe profitul obținut din vânzarea de participații de dovada impozitării în străinătate.

În drept, prevederile referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți sunt stipulate la Capitolul I al Titlul V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.115 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, reglementează:

“(2) Următoarele venituri impozabile obținute din România nu sunt impozitate potrivit prezentului capitol și se impozitează conform titlurilor II sau III, după caz:

b) veniturile unei persoane juridice străine obținute din proprietăți imobiliare situate în România sau din transferul titlurilor de participare deținute într-o persoană juridică română;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, veniturile unei persoane juridice străine obținute din transferul titlurilor de participare deținute într-o persoană juridică română nu sunt impozitate potrivit titlului V, ci conform titlurilor II sau III, după caz.

Astfel, la art.30 din Titlul II la Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate prevederi referitoare la **veniturile obținute de persoanele juridice străine** din proprietăți imobiliare și **din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare**. Potrivit alin.(1) și alin.(3) al acestui articol:

“(1) Persoanele juridice străine care obțin venituri din proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri.”

“(3) Orice persoană juridică străină care obține venituri dintr-o proprietate imobiliară situată în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română are obligația de a plăti impozit pe profit, potrivit art. 34, și de a depune declarații de impozit pe profit, potrivit art. 35. Orice persoană juridică străină poate desemna un reprezentant fiscal pentru a îndeplini aceste obligații.”

Așadar, conform acestor prevederi legale, persoanele juridice străine care obțin venituri din vânzarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri și de a depune declarații de impozit pe profit, pentru îndeplinirea acestor obligații putând desemna un reprezentant fiscal.

Totodată, la art.118 din același act normativ sunt stipulate prevederi cu privire la coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale

convențiilor de evitare a dublei impuneri. Astfel, potrivit alin.(2) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

În explicitarea prevederilor art.118 alin.(2) enunțate mai sus, la pct.13 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin H.G. nr.44/2004, legiuitorul stipulează:

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

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România are obligația de a prezenta/de a depune la plătitorul de venit, în momentul realizării venitului, originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă

din statul său de rezidență, iar, în situația în care, în termenul prevăzut, acesta nu prezintă certificatul de rezidență fiscală, se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal, urmând ca în momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală să se aplice prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și să se facă regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, cu respectarea condițiilor în ceea ce privește mențiunea referitoare la faptul că în termenul de prescripție beneficiarul venitului a avut rezidență fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România.

Mai mult, potrivit pct.2 din Decizia Comisiei fiscale centrale 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, completat prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr.4/2006, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1445/2005 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1551/2006:

“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că veniturile obținute din România de un nerezident sunt impozabile potrivit convenției de evitare a dublei impuneri și în situația în care în termenul de prescripție acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală care atestă faptul că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, de asemenea, cu respectarea condițiilor în ceea ce privește mențiunea referitoare la faptul că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, însă aceste

accesorii calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.

Cu alte cuvinte, dacă nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, sau ulterior, în cadrul termenului de prescripție, originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență, cu respectarea condițiilor de formă și conținut a acestui certificat, beneficiază de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, respectiv veniturile obținute din România de acest nerezident sunt impozabile potrivit convenției de evitare a dublei impuneri.

Se reține că între România și Republica Austria a fost încheiată Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, precum și protocolul-anexă, semnate la .X. la 30 martie 2005, ratificate prin Legea nr.333 din 15 noiembrie 2005.

Astfel, potrivit art.13 pct.4 din Legea nr.333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului-anexă, semnate la .X. la 30 martie 2005:

“4. Câștigurile obținute de un rezident al unui stat contractant din înstrăinarea acțiunilor sau a altor participări la capitalul unei societăți ale cărei active sunt formate în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în celălalt stat contractant sunt impozabile în celălalt stat contractant.”

Așadar, conform acestor prevederi legale, câștigurile obținute de către un rezident al unui stat contractant al convenției din înstrăinarea acțiunilor sau a altor participări la capitalul unei societăți sunt impozabile în celălalt stat contractant al convenției dacă activele societății sunt formate în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în celălalt stat contractant.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere operațiunile efectuate de către .X. GmbH din Austria, prezentate detaliat în situația de fapt, au procedat la impunerea câștigurilor obținute de societatea nerezidentă din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X., respectiv au calculat impozit pe profit asupra valorii impozabile a câștigurilor obținute, în temeiul art.13 lit.d), art.30 alin.(3),

art.115 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că motivația organelor de inspecție fiscală, care a stat la baza impunerii, a fost, pe de o parte, faptul că „*întrucât societatea română ale cărei părți sociale sunt tranzacționate deține, conform bilanțului contabil încheiat la data de 31.12.2007, terenuri și clădiri (amenajări) situate în totalitate pe teritoriul României, [...] persoana juridică nerezidentă este imposabilă în celălalt stat contractant, respectiv în România, acolo unde își desfășoară de fapt activitatea printr-o societate ale cărei active se situează în totalitate pe teritoriul românesc*”, întemeiată în baza prevederilor stipulate la art.13 pct.4) din Legea nr.333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului-anexă, semnate la .X. la 30 martie 2005.

Or, din economia acestui text de lege, citat mai sus, se reține că activele trebuie să fie formate în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în celălalt stat contractant, în speță în România, deci, cu alte cuvinte, nu activele trebuie să se situeze în totalitate pe teritoriul românesc, ci proprietățile imobiliare din care sunt formate activele trebuie să fie situate în România și, mai mult, aceste proprietăți imobiliare să formeze totalitatea sau marea majoritate a activelor societății românești.

Mai mult, se reține că cele expuse mai sus au stat și la baza argumentelor invocate de contestatară în susținerea faptului că dispoziția normei juridice cuprinsă în textul art.13 alin.(4) din Convenție este alta decât cea reținută și aplicată de echipa de inspecție fiscală.

Prin urmare, această motivație a organelor de inspecție fiscală raportată la prevederile art.13 pct.4 din Legea nr.333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului-anexă, semnate la .X. la 30 martie 2005, nu poate fi reținută, în condițiile în care nu reflectă conținutul real al normei legale.

Totodată, se reține că societatea, pe lângă susținerile referitoare la interpretarea eronată de către organele de inspecție fiscală a prevederilor stipulate la art.13 pct.4 din Legea nr.333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului-anexă, semnate la .X. la 30 martie 2005, afirmă că activele societății ale cărei părți sociale au fost înstrăinate nu au

fost formate „în totalitate ori în principal din proprietăți imobiliare situate în România” la momentul tranzacției, așa cum rezultă și din bilanțul contabil încheiat la 31.12.2007, astfel că, în cauză, impunerea veniturilor obținute din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. va fi făcută exclusiv în Austria conform prevederilor stipulate la art.13 pct.5 din același act normativ, potrivit cărora:

“5. Câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror proprietăți, altele decât cele la care se face referire în paragrafele 1 - 4, sunt impozabile numai în statul contractant în care este rezident cel care înstrăinează.”

Or, având în vedere motivația organelor de inspecție fiscală, care, așa cum s-a reținut mai sus, denotă o înțelegere diferită față de aplicabilitatea dispozițiilor legale invocate, rezultă că acestea nu au procedat la o analiză a componenței activelor S.C. .X. S.R.L., respectiv dacă aceste active au fost alcătuite în totalitate sau în principal din proprietăți imobiliare situate în România, ci s-au limitat la a constata că „societatea română ale cărei părți sociale sunt tranzacționate deține, conform bilanțului contabil încheiat la data de 31.12.2007, terenuri și clădiri (amenajări) situate în totalitate pe teritoriul României”, iar, pe cale de consecință, rezultă că acestea nu au analizat nici aplicabilitatea în cauză a prevederilor invocate de către societate, respectiv a prevederilor stipulate la art.13 pct.5 din Legea nr.333/2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului-anexă, semnate la .X. la 30 martie 2005.

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a consemna în raportul de inspecție fiscală că “S.C. .X. S.R.L. a prezentat autorităților române Certificatul de rezidență emis pe numele societății .X. GmbH în data de 08.02.2007 și cel emis în data de 08.11.2010 de către Administrația Financiară Austria pentru evitarea dublei impuneri, conform acordului existent între cele două state, așa cum prevede art.116 din Codul fiscal, respectiv punctul 9⁶, lit.c) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.”, fără însă să rezulte dacă au procedat la verificarea îndeplinirii cerințelor expres prevăzute de legea fiscală, în condițiile în care, potrivit prevederilor legale mai sus citate, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România beneficiază de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și statul său de rezidență, numai în situația în care prezintă plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, sau ulterior, în cadrul termenului de prescripție, originalul sau

copia certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență, cu respectarea cerințelor de formă și conținut a acestui certificat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestora, respectiv nu au analizat toate prevederile legale incidente speței, s-au limitat la constatări fără să verifice informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și mai mult, au procedat la impunerea câștigurilor obținute de .X. GmbH din vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X., pe considerentul că activele societății românești, ale cărei părți sociale au fost tranzacționate, se situează în totalitate pe teritoriul românesc, în condițiile în care, această motivație nu reflectă conținutul real al normei legale, fapt pentru care, în speță devin incidente prevederile referitoare la obiectul și funcțiile inspecției fiscale, respectiv regulile privind inspecția fiscală, stipulate la art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

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

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

respectiv la art.105 alin.(1) din același act normativ, potrivit căruia:

“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală și-au bazat impunerea și pe aprecierea potrivit căreia „*prin Convenția din 30 martie 2005 între România și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital se urmărește evitarea unor impozități duble, în ambele state contractante, și nu neimpozitarea în niciunul dintre acestea [...]*”, determinată de faptul că societatea nerezidentă, urmare solicitării, nu a prezentat niciun document care să ateste eventuala plată în statul contractant, respectiv în Austria, a impozitului pe câștigul din tranzacționarea părților sociale deținute la noi în țară, pe motiv că acest tip de venit a fost scutit de impozitare în statul austriac.

Față de această apreciere, se reține că societatea susține că, indiferent dacă Austria și-a exercitat dreptul de taxare sau s-a abținut de la taxare în baza unei excepții prevăzute de legea austriacă, condiționarea aplicării principiului de taxare internațională de către statul sursă al venitului, în speță România, de dovada impozitării în statul de rezidență Austria, reprezintă o încălcare a drepturilor statului de rezidență și nu are bază legală, organul fiscal neavând niciun drept de a cenzura dispozițiile legii fiscale austriece, aplicabilă în cauză ca efect al Convenției.

Având în vedere motivația echipei de inspecție fiscală raportată la susținerile contestatarii, se reține că organele de inspecție fiscală au interpretat într-un mod tehnic restrâns sintagma „*evitarea dublei impuneri*” condiționând, în fapt, aplicabilitatea prevederilor Convenției de o „*eventuala plată*” în statul contractant Austria a impozitului pentru operațiunile în cauză, în condițiile în care, în măsura în care s-a procedat la determinarea/stabilirea legii aplicabile și pe cale de consecință a impunerii ca efect al aplicabilității legii în cauză, faptul că legea fiscală a unui stat, în speță Austria, prevede impozitarea în anumite cote sau scutirea de impozit nu trebuie să modifice competența de impozitare astfel legiferată.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, nici această motivație nu poate fi reținută, mai mult, în condițiile în care potrivit propriilor constatări, societatea a prezentat o raportare tradusă și legalizată privitoare la declarația de impunere pentru calcularea impozitului pe venit pentru anul 2007 din care rezultă că o sumă, înregistrată la CZ .X., reprezentând „*venit impozabil din transferul proprietăților*” a fost declarată dar, conform legilor austriece, acestea ar fi scutite, precum și o copie tradusă și legalizată a *Declarației pentru impozitul pe corporație pentru 2007*, în care este înscrisă la rândul „*Câștiguri de participare de orice fel conform paragrafului 10 alineatul 1 și 2 (.X.)*” o sumă de .X. euro cu semnul minus.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa Decizia de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, respectiv să reanalizeze operațiunile efectuate de societatea nerezidentă .X. GmbH constând în vânzarea părților sociale deținute la S.C. .X. S.R.L. din .X., în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

D. Referitor la accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de

plată, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*.

Întrucât, **Decizia de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, **a fost desființată în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei, aceasta se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii**, în baza principiului mai sus enunțat, urmând ca acestea să fie recalulate în funcție de rezultatele verificării ținându-se cont totodată și de argumentele, respectiv prevederile legale invocate de contestatar în susținerea faptului că *„organele de inspecție fiscală au stabilit în mod incorect termenul scadent obligației fiscale principale reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, respectiv data de 19.12.2007”*, fapt pentru care *„au calculat eronat accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 19.12.2007-26.01.2012.”*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate 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, se

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală de a soluționa contestația formulată de .X. GmbH împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF/.X./31.01.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012 și transmiterea contestației pentru soluționarea

acestui capăt de cerere Direcției generale a finanțelor publice a județului .X..

2. Desființarea Deciziei de impunere nr.F-IS .X./30.01.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./30.01.2012, **pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- **impozit pe profit în sumă de .X. lei;**
- **accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit,**

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL
X

X