



DECIZIA nr. 86/2008

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**
cu sediul in mun. Dej, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...05.2008, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Dej, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat la data de ...04.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2008.

Petenta contesta obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice nerezidente, dupa cum urmeaza:

- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti,
- "y" lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor,
- "y" lei penal. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Contestatia formulata prin Cabinet Individual "Avocat A." din mun. Dej, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. ... din ...05.2008), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...04.2008, iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...05.2008, fiind inregistrata sub nr. -/...05.2008.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Dej, jud Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anularea deciziei nr. -/...04.2008, cu privire la suma totala de "y" lei, invocand in sustinerea solicitarii sale urmatoarele aspecte:

- dreptul organului fiscal de a stabili obligatii de plata la sursa impozit pe veniturile nerezidentilor, pentru sumele de “y” lei (debit suplimentar), “y” lei (majorari de intarziere) si “y” lei (penalitati de intarziere) calculate la contractul extern nr. L.../2000, este prescris, afirmatie care se bazeaza pe dispozitiile art. 10 din O.G. Nr. 83/1998, in vigoare la data nasterii obligatiei de plata. Inspectia fiscala a retinut ca prin plata partiala a sumei de “y” lei, achitata la data de ...02.2001 s-a intrerupt cursul prescriptiei si pe cale de consecinta societatea datoreaza bugetului de stat sumele mentionate mai sus, concluzia organului fiscal este contrara legii deoarece incepand cu aceasta data a curs un nou termen de prescriptie de 5 ani, termen care s-a implinit la data de ...02.2006.

- obligatiile de plata a impozitului pe veniturile nerezidentilor (“y” lei), majorarilor de intarziere (“y” lei) si penalitatilor de intarziere (“y” lei) s-au determinat cu incalcarea prevederilor art. 4 si 25 din Conventia incheiata intre Romania si Suedia pentru evitarea dublei impuneri, conventie semnata la data de ...12.1976. In conditiile in care din certificatele anexate rezulta ca in anii 2001-2004 firma V. T. C. este rezident in Suedia si are obligatia de a plati impozitul in Suedia, toate obligatiile de plata pentru veniturile nerezidentilor, inclusiv majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere s-au stabilit cu incalcarea dispozitiilor legale.

- la stabilirea obligatiilor fiscale intemeiate pe prevederile O.G. nr. 83/1998 nu s-a avut in vedere faptul ca prin Legea nr. 73/26.03.2004 a fost respinsa aceasta ordonanta.

- obligatiile de plata la sursa taxa pe valoarea adaugata, s-au calculat cu incalcarea prevederilor legale privind prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili astfel de obligatii, intrucat termenul pentru care se puteau calcula este de 5 ani retroactiv de la data emiterii deciziei de impunere.

- din anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca s-au calculat obligatii suplimentare pentru lunile iunie-octombrie 2001 si lunile martie-mai 2002, perioade pentru care era prescris dreptul de a se calcula obligatii de plata la sursa taxa pe valoarea adaugata, fara a se avea in vedere faptul ca prin desfiintarea Deciziei de impunere nr. -/...11.2006, prin Decizia nr. -/...11.2007, termenul de prescriptie trebuie calculat de la data comunicarii noii decizii, retroactiv pe o perioada de 5 ani.

II. Prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj ca urmare a reverificarii, sunt mentinute in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane juridice nerezidente, obligatii stabilite in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...04.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...04.2008.

Raportul de inspectie fiscala mentionat mai sus a fost intocmit in urma inspectiei fiscale efectuate la **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Dej, intrucat prin Decizia nr. -/...11.2007 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a admis in parte contestatia formulata de societate impotriva Deciziei nr. -/...11.2006 si a dispus desfiintarea acestei decizii pentru suma de “y” lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca o noua decizie de impunere pentru aceleasi tipuri de impozite si pentru aceiasi perioada, respectiv ...01.2001-...09.2006.

Reverificarea perioadei mentionate mai sus pentru aceste obligatii a fost dispusa prin Decizia nr. 339/29.11.2007 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, prin care s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. -/...11.2006 pentru suma totala de “y” lei aferenta surselor taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, pe considerentul ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere ca pentru o parte din perioada verificata initial a intervenit prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili impozite si taxe, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca o noua decizie de impunere pentru aceleasi tipuri de impozite si pentru aceiasi perioada.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petenta datoreaza obligatiile de plata suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. -/...04.2008, in conditiile in care contestatoarea invoca faptul ca stabilirea acestor obligatii fiscale in sarcina sa a fost efectuata cu incalcarea dispozitiilor legale cu privire la termenul de prescriptie si a Conventiei incheiata intre Romania si Suedia pentru evitarea dublei impuneri semnata la data de ...12.1976.

In fapt, prin Decizia nr. -/...11.2007 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost admisa in parte contestatia formulata de societate impotriva Deciziei nr. -/21.11.2006 si s-a dispus desfiintarea acestei decizii pentru suma de “y” lei aferenta surselor taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca o noua decizie de impunere pentru aceleasi tipuri de impozite si pentru aceiasi perioada, respectiv ...12.2000-...09.2006.

Obligatiile fiscale in suma totala de “y” lei pentru care s-a dispus desfiintarea Deciziei de Impunere nr. -/...11.2007 sunt cuprinse la pct. 3.2 (referitor la taxa pe valoarea adaugata), respectiv pct. 3.3 si 5 (referitoare la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente) din Decizia nr. -/...11.2007 pentru solutionarea contestatiei si sunt formate din urmatoarele sume, astfel:

- “y” lei taxa pe valoarea adaugata,
- “y” lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- “y” lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- “y” lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti,
- “y” lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor,
- “y” lei penal. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Desfiintarea Deciziei de impunere nr. -/...11.2006 pentru suma de “y” lei dispusa de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala pe considerentul ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere ca pentru o parte din perioada verificata initial a intervenit prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili impozite si taxe, a fost dispusa pentru a da posibilitate organului de inspectie fiscala sa analizeze daca pentru perioada verificata initial exista cauze de intrerupere si/sau de suspendare a termenului de prescriptie la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ...04.2008 in urma inspectiei fiscale efectuate la S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Dej in perioada ...04.2008-...04.2008, organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au constatat ca obligatiile fiscale datorate in continuare de societate pentru perioada ...01.2001-...09.2006, la sursele la care s-a facut reverificarea, sunt in suma totala de "y" lei, dupa cum urmeaza:

- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti,
- "y" lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor,
- "y" lei penal. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Petenta contesta in totalitate obligatiile de plata mentionate mai sus, recalulate in urma masurilor dispuse prin Decizia nr. -/...11.2007, invocand faptul ca organul de inspectie fiscala a stabilit aceste obligatii prin incalcarea prevederilor legale cu privire la termenul de prescriere, precum si ale Conventiei incheiata intre Romania si Suedia pentru evitarea dublei impuneri.

A. Referitor la suma de "y" lei debit suplimentar, suma de "y" lei majorari de intarziere si suma de "y" lei penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina agentului economic s-a efectuat de catre organul de inspectie fiscala potrivit celor precizate in Cap. III Taxa pe valoarea adaugata din Raportul de inspectie fiscala nr. -/...04.2008 si ale anexei nr. 2 al raportului.

Astfel, din continutul acestui capitol al raportului, se retine ca pentru perioada reverificata (decembrie 2000-mai 2002), pentru aplicarea cotei zero de taxa pe valoarea adaugata la transportul international de marfuri sunt aplicabile prevederile art. 17 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 potrivit carora societatea avea obligatia incasarii in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de B.N.R. a veniturilor realizate din astfel de activitati, dar intrucat s-a constatat ca pentru facturile prezentate in anexele 1 si 2 ale raportului nu a fost respectata conditia incasarii acestora prin cont bancar in valuta, s-a stabilit un T.V.A. de plata initial in suma de "y" lei.

In urma reverificarii obligatiilor stabilite initial in sarcina societatii pentru perioada decembrie 2000-mai 2002 ca urmare a masurilor dispuse prin Deciziei nr. -/...11.2007 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, organele de inspectie fiscala au retinut ca pentru perioada decembrie 2000-mai 2001 intreruperea termenului de prescriptie a intervenit la data inceperii controlului fiscal initial (...07.2006), motiv pentru care procedeaza la diminuarea obligatiei stabilite initial la sursa T.V.A. cu suma de "y" lei aferenta documentelor cuprinse in anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala nr. -/...04.2008

In conditiile prezentate, organul de inspectie fiscala constata ca obligatia fiscala retinuta in continuare ca datorata bugetului de stat de catre agentul economic este in suma de "y" lei ("y" "y" lei) si este aferenta perioadei iunie 2001-mai 2002 si rezulta din documentele fiscale prezentate in anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala mentionat, obligatie fiscala care este contestata in totalitate de catre petenta invocand faptul ca pentru

toata perioada reverificata a intervenit prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale suplimentare.

De mentionat este faptul ca verificarea initiala a perioadei mentionate s-a efectuat in perioada ...2006-...07.2006 si a continuat in perioada ..2006-..10.2006, respectiv ...11-...11.2006, fiind emisa Decizia de impunere nr. -/...11.2006 care a fost comunicata petentei la data de ...11.2006.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicaile prevederile art. 231 din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, unde referitor la calcularea termenelor, se precizeaza:

“Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga”

Aceste prevederi legale sunt dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor vechi, inclusiv a termenului de prescriptie, ca exceptie de la principiul neretroactivitatii.

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au reverificat perioada decembrie 2000-mai 2002 si au mentinut in sarcina societatii obligatii de plata suplimentare pentru perioada iunie 2001-mai 2002, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva a dreptului acestora de a stabili obligatii fiscale este Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare.

La art. 21, ale actului normativ mentionat mai sus, se precizeaza:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere pentru neplata in termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) in termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) in termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, in cazul in care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei,

c) in termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale in conditiile prevazute de lege”.

Cu privire la intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie, art. 22 si art. 23 din acelasi act normativ precizeaza ca:

“Art. 22 Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se intrerup:

a) in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale, dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efecturii, de catre contribuabil, a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;

d) la data comunicarii, catre contribuabil, a unor diferente de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a actiunilor de control

Art. 23 Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se suspenda:

a) *in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;*

b) *pe timpul cat contribuabilul se sustrage, cu rea-credinta, de la efectuarea controlului fiscal;*

c) *cat timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiilor organelor fiscale sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, remediaza deficientele sau indeparteaza cauzele care impiedica desfasurarea controlului fiscal”.*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca termenul de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru perioada iunie 2001-mai 2002 este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a deconturilor de T.V.A.pentru perioada reverificata.

Din continutul anexei nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data ...04.2008 se retine ca obligatiile fiscale suplimentare in suma se “y” lei mentinute in sarcina petentei in urma reverificarilor dispuse prin Decizia nr. -/...11.2007 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sunt aferente perioadei iunie-octombrie 2001, respectiv februarie-mai 2002 a caror scadenta pentru depunerea deconturilor de taxa si de la care incepe sa curga termenul de prescriptie de 5 ani, se prezinta dupa cum urmeaza:

iunie 2001	scadenta 25.07.2001	termenul de prescriere 25.07.2006
iulie 2001	scadenta 27.08.2001	termenul de prescriere 27.08.2006
august 2001	scadenta 25.09.2001	termenul de prescriere 25.09.2006
septembrie 2001	scadenta 25.10.2001	termenul de prescriere 25.10.2006
octombrie 2001	scadenta 26.11.2001	termenul de prescriere 26.11.2006
februarie 2002	scadenta 25.03.2002	termenul de prescriere 25.03.2007
martie 2002	scadenta 25.04.2002	termenul de prescriere 25.04.2007
aprilie 2002	scadenta 27.05.2002	termenul de prescriere 27.05.2007
mai 2002	scadenta 25.06.2002	termenul de prescriere 25.06.2007

Avand in vedere termenele de prescriere prezentate mai sus si tinand seama de faptul ca stabilirea initiala obligatiilor de plata s-a efectuat in urma controlului desfasurat in perioada ...07.2006-...07.2006, a continuat in perioada ...08.2006-...10.2006 si apoi in perioada ..11-..11.2006 si a fost finalizat prin Decizia de impunere nr. -/...11.2006 **care a fost comunicata petentei la data de ...11.2006**, organul investit cu solutionarea contestatiei constata ca organul de inspectie fiscala cu ocazia reverificarii, era indreptarit sa stabileasca obligatii fiscale suplimentare doar pentru luna octombrie 2001, respectiv perioada februarie-mai 2002, intrucat la data de ...11.2006 a intervenit intreruperea termenului de prescriere prevazut de dispozitiile art. 22, lit. d) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

Prin urmare, se retine ca organul de inspectie fiscala cu ocazia reverificarii dispuse prin Decizia nr.-/...11.2007 nu era in drept de a stabili obligatii suplimentare de plata aferente perioadei iunie-septembrie 2001, care era o perioada prescrisa la data de ...11.2006, cu atat mai mult cu cat in referatul care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate de petenta se precizeaza ca “*in timpul controlului s-a reanalizat, [...], daca termenul de 5 ani nu a fost intrerupt sau suspendat pentru vreunul din motivele prevazute de legiuitor la art. 22 si art. 23 din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal*”,

fara a se constata existenta unui document care sa dovedeasca ca ar fi intervenit asemenea situatii.

In consecinta, petenta nu datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa pentru perioada iunie-septembrie 2001 care la data comunicarii Deciziei de impunere nr. -/...11.2006 (...11.2006) era prescrisa si care potrivit anexei 2 (pag. 1) la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2008 sunt in suma de "y" lei, retinandu-se ca datorata in continuare numai obligatia in suma de "y" lei.

Referitor la motivul invocat de catre contestatoare pentru anulara in totalitate a obligatiilor datorate la sursa T.V.A., potrivit caruia la calculul obligatiilor nu s-a avut in vedere faptul ca urmare a desfiintarii in parte a Deciziei de impunere nr. -/...11.2006, termenul de prescriptie trebuia calculat de la data comunicarii noi decizii de impunere, respectiv luna mai 2008, retroactiv pe 5 ani, se retine ca acesta sustinere a petentei nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat termenul de prescriptie de 5 ani s-a intrerupt la data de ...11.2006 cand societatii i-a fost comunicata Decizia de impunere nr. -/...11.2006 si de la care a inceput sa curga un nou termen de prescriptie in conditiile legii aplicabile la aceasta data, respectiv prevederile O.G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin termen de prescriptie, potrivit doctrinei, se intelege intervalul de timp stabilit de lege inlauntrul caruia trebuie exercitat dreptul la actiune sub sanctiunea pierderii acestui drept, organele de inspectie fiscala actionand inlauntrul termenului de prescriptie pentru obligatiile aferente luni octombrie 2001, respectiv perioadei februarie-mai 2002, prin emiterea si comunicarea Deciziei de impunere nr. -/...11.2006, astfel incat nu poate fi sanctionate prin anulara Decizia de impunere nr. -/...04.2008.

Faptul ca urmare a contestatiei formulata de S.C. "X" S.R.L. Dej, prin Decizia nr. -/...11.2004 s-a desfiintat in parte actul administrativ fiscal anterior, nu este de natura sa inlature aceasta intrerupere a prescriptiei intrucat desfiintarea a avut ca scop reverificarea societatii pe aceeasi perioada si pentru acelasi tip de impozit sau taxa, in vederea reanalizarii cuantumului taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat, pe motivul de a se verifica daca in perioada trecuta de la data scadentei obligatiei de plata pana la data comunicarii deciziei de impunere initiale termenul de prescriptie de cinci ani nu a fost intrerupt si/sau suspendat pentru vreunul din motivele prevazute de legiuitor la art. 22 si art. 23 din O. G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

In contextul celor prezentate mai sus se constata ca societatea datoreaza bugetului de stat doar partial debitul suplimentar mentinut in sarcina sa cu ocazia reverificarii efectuate de catre organul de inspectie fiscala la sursa taxa pe valoarea adaugata, astfel incat contestatia formulata de petenta urmeaza a se admite pentru suma de "y" lei si se respinge ca neantemeiata pentru suma de "y" lei.

In ceea ce priveste suma de "y" lei reprezentand majorari de intarziere si suma de "y" lei reprezentand penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. -/...04.2008, se retine ca acestea sunt aferente intregului debit mentinut ca datorat de societate in urma reverificatii efectuate de organele de inspectie fiscala, respectiv aferente sumei totale de "y" lei.

Deoarece, in urma solutionarii contestatiei, s-a constatat ca petenta datoreaza bugetului de stat doar partial debitul stabilit de inspectia fiscala, rezulta ca si accesoriile pe care le datoreaza sunt cele aferente deitului in suma de "y" lei.

Din analiza anexei 2 (pag. 1) la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2008 se constata ca accesoriile aferente debitului in suma de "y" lei stabilit de organele fiscale cu ocazia reverificarii si pe care societatea nu il datoreaza bugetului de stat, sunt in suma totala de "y" lei, reprezentand majorari de intarziere ("y") si penalitati de intarziere ("y" lei), motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a se admite pentru aceste sume.

Intrucat in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente acestui debit, societatea datoreaza si suma totala de "y" lei cu titlu de majorari de intarziere ("y" lei), respectiv penalitati de intarziere ("y" lei), reprezentand masura accesorie aferenta debitului datorat, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" si ale art. 31 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 13¹ din Ordonanta Guvernului nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare si art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, drept pentru care contestatia referitoare la aceste capete de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

B. Referitor la suma de "y" lei debit suplimentar, suma de "y" lei majorari de intarziere si suma de "y" lei penalitati de intarziere la sursa impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2008 si ale anexelor acestuia, se retine ca obligatiile fiscale mentionate mai sus si mentinute ca datorate de catre S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Dej prin Decizia de impunere nr. -/...04.2008 sunt aferente unor operatiuni economice realizate de agentul economic, astfel:

1. Obligatii aferente contractului de leasing extern nr. L .../2000 pentru perioada ianuarie-noiembrie 2001

- "y" lei impozit pe veniturile nerezidentilor
- "y" lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor
- "y" lei pen. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor

2. Obligatii aferente contractelor leasing extern nr. L .../1998, L .../2000, L .../2000, L 199/2003, L .../2004 si L .../2006 pentru perioada anilor 2002-2006.

- "y" lei impozit pe veniturile nerezidentilor
- "y" lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor
- "y" lei pen. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor

B.1 In ceea ce priveste suma de "y" lei debit suplimentar, suma de "y" lei majorari de intarziere si suma de "y" lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor se retine ca aceste obligatii stabilite suplimentar in sarcina agentului economic sunt aferente ratelor de leasing extern achitate de catre societate in baza contractului nr. L .../2000.

Din analiza anexei nr. 5 la Raportul de inspectie fiscala se retine ca ratele aferente acestui contract a fost achitate la datele de ...02.2001, ...07.2001, ...10.2001 si ...11.2001 si ca impozitul pe care societatea il datora bugetului de stat era in suma totala de "y" lei, din care petenta a achitat la data de ...02.2001 suma de "y" lei, astfel incat in sarcina petentei a

fost retinuta ca datorata in continuare suma de “y” lei, impreuna cu majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente acestui debit.

In drept, spetei supuse analizei la acest punct ii sunt aplicabile prevederile art. 2, art. 6 si art. 10 din O.G. nr. 83/25.08.1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, act normativ in vigoare in perioada derularii operatiunilor economice supuse impozitarii, unde referitor la impunerea acestor venituri, se precizeaza:

“ART. 2 (1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate din Romania se calculeaza, se retine si se varsa de catre platitorii de venituri prin aplicarea urmatoarelor cote de impozit, [...]”.

“ART. 6 (1) Sumele care se retin potrivit art. 2 constituie impozit definitiv si se varsa la bugetul de stat in aceeasi zi in care se efectueaza plata venitului supus impunerii, conform prezentei ordonante, avandu-se in vedere cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, din ziua precedenta celei in care se efectueaza plata impozitului catre bugetul de stat, cu exceptia impozitului reinut potrivit art. 2 alin. (1) lit. g), care se varsa la bugetul de stat de catre unitatile care acorda premii si castiguri, in termen de 5 zile de la data acordarii acestora”.

“ART. 10 Termenul de prescriptie pentru stabilirea impozitului si a penalitatii reglementate de prezenta ordonantă este de 5 ani, socotiti de la data cand trebuia efectuata plata impozitului sau a penalitatii, dupa caz”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca plata impozitului pe venitul realizat din Romania de persoane fizice sau juridice nerezidente aferent ratelor de leasing extern, se datoreaza la data efectuării fiecărei plăți către extern și ca termenul de prescriptie este de 5 ani “socotiti de la data cand trebuia efectuata plata impozitului”, prevederi care se coraboreaza cu dispozitiile art. 22 și art. 23 din O.G. nr. 70/28.08.1997 privind controlul fiscal, referitoare la intreruperea și/sau suspendarea termenului de prescriptie.

Intrucat ratele de leasing extern aferente contractului L .../2008 au fost achitate la datele de ...02.2001, ...07.2001, ...10.2001, respectiv ...11.2001 și ca la datele de ...02.2006, ...07.2006, ...10.2006, respectiv ...11.2006 s-a implinit termenul de prescriptie de 5 ani, fara ca in perioada respectiva sa intervina intreruperea și/sau suspendarea termenului de prescriptie, se constata ca la data de ...11.2006, data comunicării către petenta a Deciziei de impunere nr. -/...11.20006, obligatia de plata a diferentei de debit in suma de “y” lei, era prescrisa.

Prin urmare, petenta nu datoreaza bugetului de stat debitul in suma de “y” lei stabilit suplimentar in sarcina sa pentru perioada februarie-noiembrie 2001 la sursa impozit pe venitul realizat din Romania de persoane fizice sau juridice nerezidente și pe cale de consecinta nici accesoriile in suma totala de “y” lei aferente acestui debit, respectiv majorari de intarziere in suma de “y” lei și penalitati de intarziere in suma de “y” lei.

Pentru motivele aratate, contestatia formulata de catre petenta impotriva Deciziei de impunere nr. -/...04.20008 urmeaza a se admite pentru capetele de cerere in suma totala de “y” lei, reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de “y” lei, majorari de intarziere in suma de “y” lei și penalitati de intarziere in suma de “y” lei.

B.2 In ceea ce priveste suma de “y” lei debit suplimentar, suma de “y” lei majorari de intarziere si suma de “y” lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor, se poate arata ca :

1. - debitul in suma de “y” lei este aferent contractelor de leasing extern nr. L .../1998, L .../2000, L .../2000 a caror rate au fost achitate de catre agentul economic partenerului extern in perioada februarie 2002-iulie 2004, debit care nu a fost achitat de petenta bugetului de stat si aferent caruia s-au calculat majorari de intarziere in suma de “y” lei si penalitati de intarziere in suma de “y” lei (anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala).

2. - un debit in suma totala de “y” lei aferent contractelor de leasing extern nr. L .../2003, L .../2004 si L .../2006 a caror rate au fost achitate de catre agentul economic partenerului extern in perioada octombrie 2003-septembrie 2006, **debit care a fost achitat de petenta bugetului de stat cu intarziere fata de datele scadente**, motiv pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de “y” lei si penalitati de intarziere in suma de “y” lei (anexa nr. 7 la Raportul de inspectie fiscala).

B.2.1 In fapt, in perioada ...02.2002-...10.2004, S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Dej a avut in derulare contractele de leasing financiar extern nr. L .../1998, L.../2000, L.../2000, incheiate cu firma V. T. C. din Suedia, achitand in contul partenerului strain sume in valuta in valoare de “y” EURO (“y” lei), reprezentand contravaloarea ratelor scadente.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a retinut, evidentiat si achitat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti pentru sumele achitate la extern aferente ratelor de leasing financiar, motiv pentru care a procedat la stabilirea impozitului datorat de societate in suma totala de “y” lei aferenta ratelor platite partenerului strain, calculand totodata majorari de intarziere (“y” lei) si penalitati de intarziere (“y” lei) aferente debitului datorat.

In sustinerea contestatiei S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Dej prezinta copii ale Certificatelor de rezidenta ale partenerului extern din ...02.2002, ...04.2003, ...01.2004 si ...01.2004 prin care se atesta ca societatea V. T. C. este rezidenta si are obligatia de a plati impozit in Suedia in perioada anilor 2002-2004, solicitand anulara acestor obligatii pe motivul ca acestea au fost determinate cu incalcarea prevederilor din Conventia dintre Romania si Regatul Suediei pentru evitarea dublului impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere, incheiata la Stockholm la ...12.1976.

In drept, prevederile art. 1, alin. 1; art. 2, alin. 1, lit. a) si art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/27.08.1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, aplicabile pana la data de 31.12.2003, unde referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor, se precizeaza ca:

“Art. 1 (1) Veniturile realizate de orice persoana fizica sau persoana juridica nerezidenta din activitati desfasurate pe teritoriul Romaniei sau din operatiuni efectuate cu persoane juridice romane ori cu alte entitati autorizate sa functioneze pe teritoriul Romaniei, precum si cu persoane fizice romane autorizate sa desfasoare, pe cont propriu, activitati producatoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanta, indiferent daca sumele sunt incasate in Romania sau in strainatate”.

“ART. 2 (1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate din Romania se calculeaza, se retine si se varsa de catre platitorii de venituri prin aplicarea urmatoarelor cote de impozit:

a) 10% pentru veniturile din dobanzi platite nerezidentilor, cu exceptia dobanzilor platite acestor persoane de bancile inregistrate in Romania pentru depozitele la vedere si la termen, pentru certificatele de depozit, precum si cele aferente oricarui instrument de economisire al acestora; [...]”.

“ART. 12 (1) In situatia in care exista conventii pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor conventii, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din Romania certificatul de rezidenta fiscala, eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta, prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv si ca ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri”.

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin art. 118 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, in vigoare de la data de 01.01.2004, care prevede ca:

“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri

(1) In intelesul art. 116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala”.

Potrivit prevederilor O.G nr. 83/27.08.1998, in categoria veniturilor supuse impozitului in cota de 10 % prevazut de art. 2.1.a sunt incluse si platile de natura dobanzilor in cazul contractelor de leasing financiar, asa cum se precizeaza la art. 1 (3):

“(3) In sensul prezentei ordonante urmatorii termeni se definesc astfel:

[...] b) dobanzi inseamna veniturile provenite din titluri de creanta de orice natura, insotite sau neansotite de garantii ipotecare, veniturile aferente efectelor publice, titlurilor de creanta sau obligatiunilor, inclusiv primele si premiile legate de asemenea efecte, titluri de creanta sau obligatiuni, precum si platile de natura dobanzilor, in cazul contractelor de leasing. Penalitatile pentru plata cu intarziere nu sunt considerate dobanzi“

Din analiza anexei nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma totala de “y” lei, aferent ratelor la contractele de leasing extern nr. nr. L.../1998, L.../2000, L.../2000 achitate partenerului strain in perioada ...02.2002-...10.2004 si care au fost in suma de “y” EURO (“y” lei), prin aplicarea cotei de 10 % prevazuta de actele normative citate mai sus.

In ceea ce priveste Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Regatul Suediei, se poate arata ca Decretul nr. 432/31.10.1978 pentru ratificarea unor

tratate internationale, cuprinzand si Conventia dintre Republica Socialista Romania si Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere, stipuleaza la art. 11, urmatoarele :

“ART. 11 Dobanzi

1. Dobanzile provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse in acel celalalt stat contractant.

2. Totusi, astfel de dobanzi pot fi impuse in statul contractant din care provin si in conformitate cu legislatia acelui stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depasi 10 la suta din suma dobanzilor.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare al acestei limitari.

*3. Termenul dobanzi, așa cum este folosit in prezentul articol, inseamna venituri din efecte publice, din titluri de credit sau obligatiuni, indiferent daca sunt sau nu garantate ipotecar, indiferent daca dau sau nu dreptul de participare la beneficii, si **din creante de orice natura**, precum si orice alte venituri pe care legislatia fiscala a statului din care provin veniturile le asimilează veniturilor din sume imprumutate”.*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca veniturile din dobanzi obtinute in Romania de catre o persoana rezidenta in Suedia **“pot fi impuse in statul contractant din care provin”**, fara ca impozitul stabilit sa depaseasca cota de 10 la suta din suma dobanzilor, prevederi legale care au fost respectate in speta supusa analizei la acest punct. De mentionat este faptul ca prevederile art. 4 si art. 25 din Decretul nr. 432/1978, invocate de catre petenta in sustinerea contestatiei, nu fac referire la exonerarea de la plata in Romania a impozitului pe veniturile nerezidentilor in momentul efectuarii platii externe a ratelor de leasing, ci doar la eliminarea dublei impuneri care se realizeaza potrivit art. 25, unde se stipuleaza ca:

“ART. 25 Eliminarea dublei impuneri

1. Sub rezerva prevederilor paragrafelor 2 si 4, cand un rezident al unui stat contractant obtine venituri sau posedea avere care in conformitate cu prevederile acestei conventii pot fi impuse in celalalt stat contractant, primul stat mentionat va acorda:

a) ca o deducere din impozitul pe venit al acelei persoane, o suma egala cu impozitul pe venit platit in acel celalalt stat contractant”.

Tinand cont de cele prezentate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe venitul persoanelor nerezidente in suma totala de “y” lei aferenta contractelor de leasing extern nr. L .../1998, L .../2000, L .../2000, prin aplicarea cotei de impozitare de 10 % prevazuta de legislatia interna si care nu contravine prevederilor stipulate in Conventia dintre Republica Socialista Romania si Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere, motiv pentru care contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Dej va fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste suma totala de “y” lei reprezentand majorari de intarziere in suma de “y” lei si penalitati de intarziere in suma de “y” lei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente (anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala), se retine ca intrucat in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul in quantum de “y” lei iar prin

contestatie nu se aduc alte argumente privind modul de calcul al sumelor anterior precizate, aceasta datoreaza si suma totala de “y” lei cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, drept pentru care contestatia referitoare la aceste capete de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

B.2.2. Asa cum rezulta din anexa nr. 7 la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2008, in perioada ...10.2003-...08.2006, agentul economic a achitat cu intarziere debitul total in suma de “y” lei datorat bugetului de stat la sursa impozit pe veniturile nerezidentilor aferent ratelor de leasing extern achitate partenerilor externi in baza contractelor nr. L .../2003, L .../2004 si L .../2006, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea de majorari de intarziere in suma de “y” lei si penalitati de intarziere in suma de “y” lei pentru perioada cuprinsa intre data scadentei la plata a obligatiei datorate si data platii efective.

In drept, in ceea ce priveste stabilirea dobanzilor (majorarilor) si penalitatilor de intarziere mentionate mai sus, organul de inspectie fiscala a facut aplicarea prevederilor art. 12, art. 13 si art. 14 din OG nr. 61/29.08.2002, republicata, privind colectarea creantelor bugetare, aplicabile pana la data de 31.12.2003, care precizeaza ca:

“ART. 12 Pentru neachitarea la termenul scadent a obligatiilor bugetare debitorii datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere. [..].

ART. 13 (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...].

ART. 14 (1) Plata cu intarziere a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii bugetare, cu exceptia dobanzilor, penalitatilor de orice fel ai a amenzilor, se sancioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare celei in care acestea aveau termen de plata. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor si/sau a penalităailor”.

Aceste prevederi legale sunt stipulate in esenta si de dispozitiile art. 108, art. 109 si art. 114 din Ordonanta Guvernului nr. 92/243.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2004.

In consecinta, avand in vedere faptul ca agentul economic a achitat cu intarziere fata de termenele scadente obligatiile datorate bugetului de stat la sursa impozit pe veniturile nerezidentilor aferente contractelor nr. L .../2003, L .../2004 si L .../ 2006 in suma totala de “y” lei si dispozitiile legale precizate, rezulta ca masura stabilirii de majorari de intarziere (“y” lei) si penalitati de intarziere (“y” lei) in sarcina contestatoarei este fundamentata legal, astfel incat contestatia formulata de petenta urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata pentru aceste capete de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Dej, pentru suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008, dupa cum urmeaza:

- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea,
- "y" lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti,
- "y" lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor,
- "y" lei penal. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Dej, pentru suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar, majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe veniturile obtinute din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...04.2008, dupa cum urmeaza:

- "y" lei taxa pe valoarea adaugata,
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- "y" lei penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea,
- "y" lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti,
- "y" lei maj. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor,
- "y" lei penal. de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV