MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

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

DECIZIA nr.448/2012
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscală
sub nr. 908023/02.12.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., prin adresa nr. .X./24.11.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL,** având sediul social în .X., str.X nr.X et.X, cod unic de înregistrare fiscală RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J13/.X./2006, împotriva Deciziei de impunere nr. F – CT .X./12.10.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală întocmit în data de 12.10.2011, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

Sesizând eroarea materială din Decizia de impunere nr. F – CT .X./12.10.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală întocmit în data de 12.10.2011, organele de inspecție fiscală au emis la data de 23.11.2011, Decizia de impunere nr..X./23.11.2011, în baza Referatului privind îndreptarea erorilor materiale din data de 21.11.2011, decizie care a fost contestată de SC .X. SRL.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei,** reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- impozit pe profit .X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente

impozitului pe profit .X. lei
- penalități aferente
impozitului pe profit .X. lei
- impozit pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente
impozitului pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei
- penalități aferente
impozitului pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei
- amenzi contravenționale .X. lei

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., la data de 20.12.2011 aşa cum reiese din ştampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul contestației, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, față de data de 24.11.2011, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. F – CT .X./23.11.2011 de îndreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere nr..X./12.10.2011, aşa cum rezultă din mențiunea olografă aplicată pe adresa nr..X./24.11.2011 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 şi art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – CT .X./23.11.2011, de îndreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere nr. F – CT .X./12.10.2011, emisă în baza Referatului de îndreptare a erorilor materiale încheiat la data de 21.11.2011 de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., SC .X. SRL susține următoarele :

<u>În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată</u>, societatea susține faptul că a aplicat regimul special privind bunurile second hand, aşa cum este prevăzut la art.152^2 alin.2 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acționând ca un cumpărător – revânzător.

Societatea consideră că se încadrează în dispozițiile legale menționate mai înainte, precum şi în prevederile art.314 ale Directivei 2006/112/CE, astfel că a utilizat regimul special privind bunurile second hand, aplicând taxa pe valoarea adăugată asupra marjei profitului, întocmind, totodată, şi registrele speciale prevăzute de normele legale.

Întrucât a evidențiat în mod corect în decontul de taxă pe valoarea adăugată formular 300 achizițiile şi livrările de autoturisme second hand, societatea consideră că amenda de .X. lei referitoare la nerespectarea prevederilor Ordinelor preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.77/2010, nr.2245/2010 şi 183/2011 este nefondată.

Referitor la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru avansurile încasate, societatea precizează că acestea au fost incluse în calculul marjei la data încasării.

Deoarece livrările efectuate de societate sunt impozabile în România, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat corect colectând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferent clienților care nu au coduri valide de TVA.

Mai mult, deoarece a utilizat regimul special pentru bunurile second hand, societatea apreciază că nu îi sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului Finanțelor Publice nr.1706/2006, ale art.143 alin.1, respectiv art.132^1 alin.5 din Codul fiscal şi ale Ordinului preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2222/2006. Mai mult, achizițiile şi livrările de bunuri supuse regimului special pentru bunuri second – hand, cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată asupra marjei, nu sunt incluse în Declarația 390 VIES.

În consecință, societatea apreciază că nu datorează nici amenzile contravenționale în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei aplicate pentru nerespectarea prevederilor art.156^4 din Codul fiscal.

Societatea precizează că şi în situația în care constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aplicarea regimului special pentru produse second hand ar fi corecte, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, precum şi accesoriile aferente sunt eronate, deoarece doua coduri de TVA sunt în prezent valide, astfel că obligația suplimentară în sumă de 18.656 lei trebuie anulată. De asemenea, societatea a verificat validitatea codurilor clienților la momentul emiterii facturilor, respectând prevederile Ordinului ministrului Finanțelor Publice nr.1706/2006. Datorită faptului că la acel moment codurile au fost valabile, SC .X. SRL apreciază că suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, precum şi accesoriile aferente au fost incorect stabilite. Mai mult, la determinarea obligației suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au ținut cont doar de taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei şi nu de suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată de societate în perioada 01.04.2010 – 31.12.2010.

Având în vedere considerentele de mai înainte societatea contestă toate constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată, astfel:

- colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.143 alin.2 lit.a şi art.126 alin.1 şi alin.9 din Codul fiscal;

- amenda contravențională în sumă de .X. lei pentru nerespectarea prevederilor Ordinelor preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.77/2010, nr. 2245/2010 şi nr.183/2011;

- amenda contravențională de .X. lei pentru nerespectarea prevederilor Ordinului preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.76/2010

<u>În ceea ce priveşte impozitul pe profit</u>, în primul rând societatea menționează că în perioada supusă verificării a aplicat în mod corect regimul special privind bunurile second hand, deci cheltuiala cu marja în sumă de .X. lei reprezintă cheltuială deductibilă, conform prevederilor art.21 alin.1 din Codul fiscal.

În al doilea rând, cheltuielile de consultanță, management şi negociere prestate de firma .X. .X. .X., în sumă de .X. lei sunt cheltuieli deductibile deoarece au fost efectuate în scopul realizării de venituri, au la bază un contract în formă scrisă, iar justificarea prestării efective a serviciilor se realizează prin facturile însoțite de situații de lucrări.

Având în vedere considerentele de mai înainte, societatea contestă toate constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit, astfel:

- considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu marja în sumă de .X. lei;

- considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor de consultanță şi management în sumă de .X. lei;

- stabilirea unui profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei pentru perioada 09.03.1010 – 30.09.2010 şi în sumă de .X. lei pentru perioada de 01.10.2010 – 31.12.2010;

- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;

- diminuarea pierderii fiscale aferentă perioadei 01.10.2010 – 31.12.2010 cu suma de .X. lei;

- accesoriile calculate reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei şi penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

<u>În ceea ce priveşte impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente</u>, societatea menționează că, în conformitate cu prevederile legale, pentru veniturile de natura comisioanelor obținte din România de persoane nerezidente nu se reține impozit în cazul în care respectivele persoane prezintă certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile abilitate ale statului de rezidență.

Societatea precizează că a obținut de la partenerii nerezidenți extrase de la Registrul Comerțului din statele respective, documente din care rezultă rezidența partenerilor, încadrate în categoria altor documente eliberate de către o altă autoritate decât cea fiscală.

Mai mult, chiar şi în situația în care societatea ar fi avut obligația calculării şi virării unor sume de natura impozitului pe venitul nerezidenților, suma stabilită de organele de inspecție fiscală este eronată, deoarece cota de 16% a fost aplicată asupra sumei de .X. lei, plățile reale efectuate către persoane nerezidente fiind de .X. lei.

Având în vedere aceste considerente, societatea contestă toate constatările organelor de control, respectiv:

- impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei;
- accesoriile calculate de organele de organele de inspecție fiscală, constând în majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul nerezidenților în sumă de .X. lei, precum şi penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

<u>În ceea ce priveşte alte constatări cuprinse în Raportul de inspecție fiscală</u> de corectare a erorilor materiale din data de 21.11.2011, societatea contestă şi următoarele:

- amenda contravențională în sumă de .X. lei pentru nerespectarea prevederilor Ordinelor preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.77/2010, nr.2245/2010 şi nr.183/2011;
- amenzile contravenționale în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei pentru nerespectarea prevederilor art.156^4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completăile ulterioare şi ale Ordinului preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.77/2010.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.11.2011 de corectare a erorilor materiale din Raportul de inspecție fiscală încheiat la daata de 12.10.2011, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F – CT .X./12.10.2011, corectată prin Decizia de impunere nr..X./23.11.2011, au fost constatate următoarele:

<u>În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată</u>, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a livrat autoturisme second hand către societăți din Franța, aplicând regimul special prevăzut de art.152^2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completăile ulterioare. Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că unele societăți nu au prezentat coduri de înregistrare în scopuri de TVA valide, atribuite de autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene, motiv pentru care, aplicând prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările următoare, SC .X. SRL nu mai beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare. De asemenea, societatea nu a

respectat nici prevederile art.10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările şi completările ulterioare, motiv pentru care s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. Mai mult, SC .X. SRL nu a raportat corect operațiunile de livrare efectuate către societăți din Franța, aşa cum este prevăzut la art.128 alin.9 din Codul fiscal.

În ceea ce priveşte achiziția autoturismelor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat documentele de achiziție în coloana „Achiziții de bunuri şi servicii scutite de taxă sau neimpozabile" a Registrului de cumpărări astfel că facturile respective au înscrisă mențiunea „TVA inclusă şi nedeductibilă".

Pentru a stabili regimul de taxare, s-a solicitat Compartimentului Schimb Internațional de Informații confirmarea regimului de taxare aplicat operațiunilor de furnizorii germani, acesta precizand prin adresa din data de 18.07.2011 faptul că „Regimul marjei nu este aplicabil", ceea ce conduce la concluzia că furnizorii germani nu au aplicat regimul special de second hand, operațiunile fiind considerate livrări intracomunitare, fiind raportate ca atare în sistemul VIES.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SRL trebuia să raporteze o achiziție intracomunitară taxabilă în România, în perioada în care operațiunile au fost exigibile, pentru a nu face dovada taxării în Franța, în conformitate cu prevederile art.132^1 alin.5 din Codul fiscal.

Având în vedere aceste aspecte, societatea nu a respectat prevederile Ordinului preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.70/2010 pentru aprobarea modelului şi conținutul formularului „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare", cu modificările şi completările ulterioare, respectiv nu a raportat operațiunile de livrare intracomunitară către Franța ca o livrare cu codul T.

În consecință, ca urmare a deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru perioada 01.04.2010 – 30.06.2011, SC .X. SRL datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Pentu această obligație fiscală suplimentară, în temeiul art.119 alin.1, art.120 alin.1 şi alin.7, precum şi art.120ˆ1alin.2 lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, au fost calculate accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, respectiv penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

<u>În ceea ce priveşte impozitul pe profit</u>, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, respectiv perioada 09.03.2010 – 30.06.2011, societatea a înregistrat **cheltuieli nedeductibile** la calculul impozitului pe profit, în sumă totală de **.X. lei**, astfel:

- suma de **.X. lei**, prin aplicarea regimului special de second hand prevăzut la art.152ˆ2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările şi completările ulterioare, prin înregistrarea contabilă 635 = 4427, încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004;

- suma de **.X. lei**, reprezentând pierderi înregistrate în anul 2010 şi în anii anteriori, pentru care societatea nu a prezentat documente contabile;

- suma de **.X.** lei, reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță, management şi negocieri, prestate de societatea .X. .X. .X. din Turcia, pentru care SC .X. SRL nu justifică prestarea efectivă a serviciilor.

În concluzie, în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .X. lei, motiv pentru care, ținând cont şi de situația anterioară, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pentru perioada 09.03.2010 – 30.09.2010 a rezultat profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, iar pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei;

- impozitul pe profit stabilit suplimentar pe cele două perioade a fost de .X. lei, respectiv .X. lei;

- a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de .X. lei.

Pentru debitele suplimentar stabilite au fost calculate accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, precum şi penalități în sumă de .X. lei.

<u>În ceea ce priveşte impozitul pe venitul persoanelor nerezidente</u>, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL nu a calculat şi nu a virat la bugetul statului impozitul pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente, în sumă de .X. lei. De asemenea, societatea nu a prezentat în timpul controlului certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din statele cu care România are încheiate acorduri pentru evitarea dublei impuneri, încălcând astfel prevederile art.118 alin.1 şi alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Pentru nevirarea impozitului pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC .X. SRL datorează majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei, precum şi penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

<u>În plus</u> față de cele de mai sus, <u>organele de inspecție fiscală au mai constatat</u>:

- conform balanței de verificare la data de 30.06.2011 societatea înregistrează impozit pe profit achitat în plus în sumă de .X. lei;

- din suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar a fost scăzută suma de .X. lei declarată ca datorată de societate;

- societatea nu a respectat prevederile Ordinelor preşedintelui Agenției Naționale de administrare fiscală nr.77/2010, nr.2245/2010 şi nr.183/2011, respectiv nu a declarat livrările intracomunitare de bunuri, scutite conform art.143 alin.2 lit.a din Codul fiscal, fapt ce constituie contravenție, fiind sancționată cu amendă în sumă de .X. lei;

- în perioada aprilie – iulie 2010, societatea nu a raportat operațiunile efectuate constând în livrări/achiziții intracomunitare, în conformitate cu prevederile art.156^4 din Codul fiscal, fapt ce constituie contravenție, fiind sancționată cu amendă în sumă de .X. lei.

- în luna august 2010 societatea nu a depus Declarația recapitulativă 390, încălcând prevederile art.156^4 din Codul fiscal, fapt pentru care a fost sancționată cu amendă în sumă de .X. lei.

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

1. În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC .X. SRL reprezentând livrări intracomunitare de autoturisme second hand sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care la data facturării nu există un cod valid de TVA.

În fapt, în perioada mai – iulie 2010, SC .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare de autoturisme second hand către societăți din Uniunea Europeană, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că unele societăți nu au prezentat coduri de înregistrare în scopuri de TVA valide, atribuite de autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene, astfel că societatea nu justifică scutirea de taxă potrivit art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările următoare şi art.10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările şi completările ulterioare, motiv pentru care s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

În drept, art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 30.03.2010 precizează:

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

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

Pentru explicitarea şi aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) şi art. 144^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, care la art.10 alin.1 precizează:

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 şi 2 ale aceleiaşi litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

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

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

şi, după caz,

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru şi dacă este justificată cu factură care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal.

Astfel, art.155 alin.5 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 30.03.2010, prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]f) denumirea/numele şi adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum şi codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;"

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că unul din elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura este codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că în perioada mai – iulie 2010, SC .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare de autoturisme second hand către societăți din Franța, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că unele societăți nu au prezentat coduri de înregistrare în

scopuri de TVA valide, atribuite de autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene, astfel că societatea nu justifică scutirea de taxă potrivit art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările următoare şi art.10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările şi completările ulterioare, motiv pentru care s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Astfel, din Anexa nr.2 a Raportului de inspecție fiscală din 23.11.2011 intitulată „*Situație privind livrările de bunuri către societăți care au cod invalid"* organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea totală a tranzacțiilor efectuată a fost în sumă de .X. lei, pentru care taxa pe valoarea adăugată datorată a fost în sumă de .X. lei. De asemenea, în Anexa nr.3 a raportului de inspecție fiscală menționat este prezentată lista cu codurile invalide de TVA.

Spre exemplu:

- în data de 30.06.2010, SC .X. SRL a efectuat o livrare intracomunitară către .X., care a indicat codul de TVA FR .X.. Din răspunsul de validare primit ca urmare a accesării adresei de internet anaf.mfinante.ro/VIES, rezultă că numărul de înregistrare pentru TVA este invalid. „Data la care a fost primită solicitarea 04/10/2011";

- în data de 30.07.2010, SC .X. SRL a efectuat o livrare intracomunitară către .X., care a indicat codul de TVA FR .X.. Din răspunsul de validare primit ca urmare a accesării adresei de internet anaf.mfinante.ro/VIES rezultă că numărul de înregistrare pentru TVA este invalid. „Data la care a fost primită solicitarea 27/09/2011";

- aceeaşi situație se întâlneşte şi în cazul societății X CO cu care SC .X. SRL a efectuat mai multe tranzacții. Partenerul francez a indicat codul de TVA FR .X., iar din răspunsul primit rezultă că numărul de înregistrare pentru TVA este invalid. „Data la care a fost primită solicitarea 19/09/2011".

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de SC .X. SRL nu conțin toate informațiile prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din statele membre ale Uniunii Europene, conform prevederilor art.10 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) şi art. 144^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare cororborat cu art.155 alin.5 din Codul fiscal.

Prin urmare, ținând cont de cele de mai sus, precum şi faptul că societatea a evidențiat şi declarat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL o obligație suplimentară de plată de natura taxei pe valoarea adăugată de .X. lei.

În consecință, având în vedere prevederile legale ale art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi

completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.10 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) şi art. 144^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit faptul că societatea nu justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare în situațiile în care beneficiarii nu au comunicat un cod valid de TVA, astfel că în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Preşedintelui 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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva împotriva Deciziei de impunere nr. nr..X./23.11.2011, emisă în baza Referatului privind îndreptarea erorilor materiale din data de 21.11.2011, pentru suma de .X. lei.

În ceea ce priveşte argumentul contestatarei potrivit căruia nu îi sunt aplicabile prevederile art.143 alin.2 din Codul fiscal şi cele ale Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) şi art. 144^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel că a utilizat regimul special privind bunurile second hand, aplicând taxa pe valoarea adăugată asupra marjei profitului, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că facturile de achiziții ale autovehiculelor au fost înscrise în jurnalul pentru cumpărări, în coloana achiziții intracomunitare neimpozabile, raportate în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rubrica „Achiziții de bunuri şi servicii scutite de taxă sau neimpozabile”, motivat de faptul că în cuprinsul facturilor apare înscrisă mențiunea „TVA inclusă şi nedeductibilă”.

De asemenea, pentru a clarifica regimul de taxare aplicat de furnizorii germani, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr..X./21.04.2011, Compartimentului Schimb Internațional de Informații confirmarea regimului de taxare aplicat operațiunilor înscrise în facturile

emise de furnizorii germani. Deoarece aceştia nu au făcut nicio precizare privind aplicarea regimului special de second hand, contestatara nu poate justifica îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.8 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, astfel încât achiziții să fie considerate operațiuni neimpozabile în Romania.

Mai mult prin adresa din data de 18.07.2011, Compartimentul Internațional de Schimb de Informații a comunicat că „Regimul marjei nu este aplicabil", ceea ce implică faptul că furnizorii germani nu au aplicat regimul special de second hand, operațiunile fiind considerate livrări intracomunitare, fiind raportate ca atare în sistemul comunitar VIES.

2. În ceea ce priveşte accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei şi penalități în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct.1 din prezenta decizie contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, aceasta datorează şi accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 şi 120^1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

Se reține, totodată, că SC .X. SRL nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în ceea ce priveşte perioada de calcul şi cota aplicată.

3. În ceea ce priveste taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de autoturisme pe motiv că la data facturării nu está un cod valid de TVA, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada iunie – iulie 2010, SC .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare de autoturisme având ca beneficiari firmele .X.din Germanuia şi .X. din Luxemburg, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile mai

sus menționate nu au prezentat coduri de înregistrare în scopuri de TVA valide, atribuite de autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene, astfel că societatea nu justifică scutirea de taxă potrivit art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările următoare şi art.10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările şi completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

În susținerea contestației societatea precizează că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este eronată deoarece codurile de TVA ale societăților .X. şi .X.sunt valide, astfel că obligația suplimentară în sumă de .X. lei nu este datorată.

În drept, art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 30.03.2010 precizează:

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

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

Pentru explicitarea şi aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) şi art. 144^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, care la art.10 alin.1 precizează:

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 şi 2 ale aceleiaşi litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

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

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

şi, după caz,

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt

membru şi dacă este justificată cu factură care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal.

Astfel, art.155 alin.5 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 30.03.2010, prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]f) denumirea/numele şi adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum şi codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;"

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că unul din elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura este codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține că în perioada iunie – iulie 2010, SC .X. SRL a efectuat livrări intracomunitare de autoturisme având ca beneficiari firmele .X.din Germanuia şi .X. din Luxemburg, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile mai sus menționate nu au prezentat coduri de înregistrare în scopuri de TVA valide, atribuite de autoritățile fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene, astfel că societatea nu justifică scutirea de taxă potrivit art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările următoare şi art.10 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările şi completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Prin contestație, SC .X. SRL precizează că taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este eronată deoarece codurile de TVA ale societăților .X. şi .X.sunt valide, astfel că obligația suplimentară în sumă de .X. lei nu este datorată.

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- în ceea ce priveşte firma .X., pentru codul de înregistrare fiscală DE .X. răspunsul a fost „Da, număr valid de înregistrare pentru TVA". Pentru tranzacțiile efectuate în data de 01.07.2010 şi în data de 30.07.2010, cuantumul taxei pe valoarea adăugată aferentă este de X lei;

- în ceea ce priveşte firma .X., pentru codul de înregistrare fiscală LU .X. răspunsul a fost „Da, număr valid de înregistrare pentru TVA" Pentru tranzacția efectuată în data de 22.06.2010 cuantumul taxei pe valoarea adăugată este de .X. lei.

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele menționate mai sus, respectiv documentele din

care rezultă că cele două coduri de înregistrare în scopuri de TVA ale .X. şi .X.erau valabile în perioada facturării.

În concluzie, având în vedere că din documentele anexate la dosarul contestației rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora:

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

coroborate cu cele ale art. 216 alin. 3^1 din acelaşi act normativ şi cu pct.11.6 din Ordinul preşedintelui Agenției Naționale de Adminsitrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./23.11.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele şi reținerile din prezenta decizie şi totodată să aibă în vedere şi să analizeze toate argumentele şi documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

4. În ceea ce priveşte majorările de întârziere în sumă de .X. aferente taxei de valoarea adăugată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct.3 din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./23.11.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmează ca aceasta să fie desființată partial si pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de rezultatele reverificării şi de cele dispuse în prezenta decizie, să recalculeze cuantumul acestora, aplicând principiul de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

5. În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare

Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina SC .X. SRL prin Decizia de impunere nr..X./23.11.2011, contestată**.**

În fapt, prin contestația formulată, societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin Decizia de impunere nr..X./23.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 21.11.2011 obligația suplimentară stabilită, de natura taxei pe valoarea adăugată, este în sumă de .X. lei.

În consecință, diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu a fost stabilită prin Decizia de impunere nr..X./23.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 23.11.2011.

În drept, cauzei ii sunt incidente prevederile art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

"(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele şi măsurile stabilite şi 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."

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele şi măsurile stabilite şi înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct.11.1 lit.c din Ordinul Preşedintelui 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, este stipulat:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

*[...]*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele şi măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat […]*",*

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, se reține faptul că prin Raportul de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 23.11.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./23.11.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată suma de .X. lei ca urmare a livrărilor intracomunitare efectuate către beneficiari din Uniunea Europeană care nu au prezentat coduri valide de TVA şi pentru care nu s-a justificat scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, mai mult cu .X. lei față de suma înscrisă în Decizia de impunere nr..X./23.11.2011.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din Anexa nr.5 *Situația privind TVA conform balanta de verificare* se reține faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 4423 „Taxă pe valoarea adăugată de plată", astfel că organele de inspecție fiscală au dedus această sumă din obligația suplimentară, stabilind, prin Decizia de impunere nr..X./23.11.2011, ca datorată, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de cele precizate mai sus, se reține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu face obiectul Deciziei de impunere nr. F – CT .X./23.11.2011, contestată.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate şi ținând cont de documentele existente la dosarul contestației, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu pct.11.1 lit.c din Ordinul Preşedintelui 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, contestația formulată de SC .X. SRL va fi respinsă ca fiind fără obiect pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

6. În ceea ce priveşte impozitul pe profit în sumă de .X. lei:

a. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli generate de taxa pe valoarea adăugată rezultată din aplicarea regimului special second hand, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu face dovada că aceste cheltuieli au condus la realizarea de venituri impozabile.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală din 23.11.2011 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat ca şi cheltuieli deductibile suma de .X. lei, ca urmare a aplicării regimului special de second hand prevăzut la art.152ˆ2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, prin înregistrarea contabilă 635 „Alte cheltuieli" = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată", încălcând astfel prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În drept, deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil este reglementată de art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2010, stipulează:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Pentru interpretarea şi aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Norme metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.23 precizează:

„23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile şi următoarele:

[...] b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării proratei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum şi în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile;"

Aşadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în această categorie fiind incluse şi cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată , în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală din data de 23.11.2011, se reține că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei, ca urmare a aplicării regimului special de second hand prevăzut la art.152ˆ2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, prin înregistrarea contabilă 635 „Alte cheltuieli" = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată".

Se reține, de asemenea, că facturile de achiziții ale autovehiculelor au fost înscrise în jurnalul pentru cumpărări, în coloana achiziții intracomunitare neimpozabile, raportate în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rubrica „Achiziții de bunuri şi servicii scutite de taxă sau neimpozabile", motivat de faptul că în cuprinsul facturilor apare înscrisă mențiunea „TVA inclusă şi nedeductibilă".

Pentru a clarifica regimul de taxare aplicat de furnizorii germani, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr..X./21.04.2011, Compartimentului Schimb Internațional de Informații confirmarea regimului de taxare aplicat operațiunilor înscrise în facturile emise de furnizorii germani. Deoarece aceştia nu au făcut nicio precizare privind aplicarea regimului special de second hand, contestatara nu poate justifica îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.8 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările şi completările ulterioare, astfel încât achiziții să fie considerate operațiuni neimpozabile în Romania.

Mai mult prin adresa din data de 18.07.2011, Compartimentul Internațional de Schimb de Informații a comunicat că „Regimul marjei nu este aplicabil”, ceea ce implică faptul că furnizorii germani nu au aplicat regimul special de second hand, operațiunile fiind considerate livrări intracomunitare, fiind raportate ca atare în sistemul comunitar VIES.

Având în vedere cele precizate mai sus, deoarece operațiunilor nu le este aplicabil regimul marjei, pe cale de consecință, cheltuielile de natura taxei pe valoarea adăugată înregistrate de societate nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil şi, implicit, al impozitului pe profit cheltuielile în sumă .X. lei, înregistrate de SC .X. SRL prin operațiunea contabilă 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”.

b. Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță, management şi negocieri prestate de .X. .X. .X. din Turcia, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor şi necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță, management şi negocieri, prestate de societatea .X. .X. .X. din Turcia.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor şi faptul că aceste servicii au fost desfăşurate pentru realizarea de venituri impozabile, încălcând, astfel, prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi pct.48 din Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În drept, deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil este reglementată de art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2010, stipulează:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Aşadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, art.21, la alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2010 menționează care sunt cheltuielile care nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m, următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

"*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;"*

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010, următoarele:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfăşurate."

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege şi contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfăşurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Mai mult, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Din documentele existente la dosarul contestației, se reține că SC .X. SRL a achitat suma de .X. lei pentru o serie de servicii de consultanță, management şi negocieri, prestate de societatea .X. .X. .X. din Turcia. De asemenea, se reține că la aceste facturi având numerele .X./31.12.2010 în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. euro), respectiv .X./30.12.2010 în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. euro), societatea a prezentat liste cu autoturisme, fără însă a anexa şi alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile în cauză, necesitatea efectuării cheltuielilor în speță prin specificul activităților desfăşurate, respectiv măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Societatea avea posibilitatea ca, în susținerea celor afirmate, să depună înscrisuri cum ar fi: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare - documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu prestat.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți, precum şi deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, contribuabilul trebuind să justifice cu documente legale prestarea efectivă a serviciilor, necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfăşurate, respectiv măsura în care aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că potrivit doctinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi uşor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind indeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilității.

Aşadar, simplele afirmații ale societății în susținerea deductibilității cheltuielilor în cauză, respectiv că aceste cheltuieli de consultanță, management şi negociere prestate de firma .X. .X. .X., în sumă de .X. lei sunt cheltuieli deductibile deoarece au fost efectuate în scopul realizării de venituri, au la bază un contract în formă scrisă, iar justificarea prestării efective a serviciilor se realizează prin facturile însoțite de situații de lucrări, făra a proba aceste afirmații cu documente justificative care să facă dovada prestării efective a serviciilor, necesitatea efectuării serviciilor facturate şi măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile, nu sunt de

natură să combată şi nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste servicii.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate, precum şi documentele anexate la dosarul contestației, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele de .X. lei reprezentând cheltuieli generate de taxa pe valoarea adăugată rezultată din aplicarea regimului special second hand şi .X. lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii de consultanță, management şi negociere nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care impozitul pe profit în sumă de .X. lei este legal datorat de SC .X. SRL.

În temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Preşedintelui 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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva împotriva Deciziei de impunere nr. nr..X./23.11.2011, emisă în baza Referatului privind îndreptarea erorilor materiale din data de 21.11.2011, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

7. În ceea ce priveşte accesoriile aferente impozitului pe profit, în sumă totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei şi penalități în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. De asemenea, se reține şi faptul că SC .X. SRL deşi nu contestă în totalitate obligația fiscală suplimentară de natura impozitului pe profit, însuşindu-şi ca fiind datorat impozit pe profit în sumă de .X. lei, contestă în întregime masurile accesorii dispuse de organele de inspecție fiscală, respectiv suma de .X. lei.

Deoarece la pct.6 din prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a impozitului pe profit în sumă de .X. lei iar societatea nu contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, aceasta datorează şi accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 şi

120^1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

Se reține, totodată, că SC X SRL nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în ceea ce priveşte perioada de calcul şi cota aplicată.

8. În ceea ce priveşte impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, constând în comisioane, în condițiile în care nu prezintă certificate de rezidență fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL nu a calculat şi nu a virat la bugetul statului impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, constând în comisioane, în sumă de .X. lei. De asemenea, societatea nu a prezentat în timpul controlului certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din statele cu care România are încheiate acorduri pentru evitarea dublei impuneri, încălcând astfel prevederile art.115, art.116 şi art.118 alin.1 şi alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

În susținerea contestației, societatea menționează că, în conformitate cu prevederile legale, nu datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente deoarece a prezentat pentru partenerii nerezidenți extrase de la Registrul Comerțului din statele respective, documente din care rezultă rezidența partenerilor. Mai mult, chiar şi în situația în care societatea ar fi avut obligația calculării şi virării unor sume de natura impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezident, suma stabilită de organele de inspecție fiscală este eronată, deoarece cota de 16% a fost aplicată asupra sumei de .X. lei, plățile reale efectuate către persoane juridice nerezidente fiind de .X. lei.

În drept, art.115 alin.1 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 14.05.2010, stipulează:

„Venituri impozabile obținute din România

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

[…] f) comisioane de la un rezident;”

De asemenea, la art.116 alin.2 lit.a şi alin.4 din acelaşi act normativ este prevăzut:

„Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

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

[…] d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, aşa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit şi instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.

[…](4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului şi se plăteşte la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține şi se plăteşte, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți."

Având în vedere aceste prevederi legale se reține că sunt venituri impozabile în România veniturile realizate de persoane nerezidente, din comisioane, impozitul calculat fiind în cotă de 16%. Acest impozit se calculează, se reține şi se virează la bugetul statului, în lei, până la data de 25 a lunii următoare realizării venitului.

De asemenea, art.118 alin.1 şi alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 14.05.2010, stipulează:

„Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri şi a legislației Uniunii Europene

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăşi cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri şi a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de

<u>rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență</u>, precum şi, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene.[...]"

Pentru aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emise Norme metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare, care, în forma valabilă începând cu 15.04.2010, la pct.13 precizează:

„*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 şi statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta şi un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelui stat."*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în cazul în care un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăşi cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. De asemenea, pentru a beneficia de aceste prevederi, 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 sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelui stat.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 21.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL nu a calculat şi nu a virat la bugetul statului impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, constând în comisioane, în sumă de .X. lei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat şi faptul că societatea nu a prezentat în timpul controlului certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din statele cu care România are încheiate acorduri pentru evitarea dublei impuneri sau alte documente din care să rezulte rezidența beneficiarilor de venituri.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează că deține documente din care rezultă rezidența partenerilor nerezidenți, anexând în acest sens o serie de documente pentru următoarele firme:

- extras de la Registrul Tribunalului de instanță .X. – Registrul Comerțului şi al Societăților pentru .X. ;

- extras de la Registrul Tribunalului de instanță .X. – Registrul Comerțului şi al Societăților pentru .X. ;

- document de atestare a calității persoanei impozabile eliberat de Biroul Central de Impozite şi Taxe din Luxemburg, pentru .X. SA;

- extras de la Registrul Tribunalului de instanță Boulogne-sur-Mer – Registrul Comerțului şi al Societăților pentru .X. ;

- extras de la Registrul Tribunalului Comercial Narsonne – Registrul Comerțului şi al Societăților pentru persoana fizică .X. ;

- document emis de notar .X. , pentru X X;

- certificat constatator emis de Camera de Comerț din Istambul pentru .X. L .X. .X.;

Prin Anexa 13 la Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 23.11.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea a efectuat plăți către o serie de parteneri nerezidenți, în sumă totală de .X. lei, pentru care avea obligația să rețină şi să vireze suma de .X. lei cu titlu de impozit pe venitul persoanelor rezidente.

Din analiza Anexei nr.13, comparativ cu documentele prezentate de societate, se reține că pentru firmele XXX SL, societatea contestatară nu a prezentat niciun document eliberat de autoritățile fiscale din statele cu care România are încheiate acorduri pentru evitarea dublei impuneri sau alte documente din care să rezulte rezidența beneficiarilor de venituri.

Mai mult documentele prezentate nu respectă cerințele expres prevăzute de Norme metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare, care, în forma valabilă începând cu 01.01.2010, la pct.15 alin.4 precizează:

„Forma şi conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum şi a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, <u>codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent</u>, precum şi data emiterii certificatului sau a documentului."

Or, din analiza documentelor prezentate de societate, menționate mai sus, se reține că în niciunul organele emitente nu au făcut precizarea expres solicitată de leguitor, respectiv faptul ca societatea pentru care este eliberat este rezident fiscal în statul emitentului.

În consecință, documentele prezentate nu îndeplinesc cerintele legale pentru a avea calitatea de certificate de rezidență fiscală, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatarei ca fiind datorate, obligatie de plată de natura impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente.

Având în vedere aspectele de mai sus, se reține că SC X SRL datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei.

Totodată, SC .X. SRL menționează faptul că şi în situația în care s-ar reține în sarcina sa ca datorat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, organele de inspecție fiscală au stabilit eronat cuantumul acestei obligații deoarece plățile efectuate către nerezidenți au fost mai mici decat cele reținute de organele de inspecție fiscală deoarece cota de 16% a fost aplicată asupra sumei de .X. lei, plățile reale efectuate către persoane nerezidente fiind de .X. lei.

Din analiza documentelor exstente la dosarul contestației, se reține faptul că între constatările organelor de inspecție fiscală şi documentele existente există neconcordanțe.

Astfel, factura nr..X. /04.08.2010, a fost emisă de X, având ca obiect prestarea de servicii consiliere şi gestiune comercială, în valoare de .X. euro, ceea ce reprezintă echivalentul a .X. lei.

Însă în Anexa nr.13 „Situație privind veniturile obținute din România de nerezidenți, precum si calcularea impozitului pe nerezidenți", parte a Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 23.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru acest beneficiar au reținut că suma achitată a fost de .X. lei, sumă ce a fost inclusă în baza de impozitare.

Deoarece din documentele existente la dosarul contestației organul de soluționare a contestației nu poate identifica care au fost cauzele care au determinat diferența, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, conform cărora:

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

coroborate cu cele ale art. 216 alin. 3^1 din acelaşi act normativ şi cu pct.11.6 din Ordinul preşedintelui Agenției Naționale de Adminsitrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeaşi perioadă şi acelaşi obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente", motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./23.11.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în

materie, considerentele şi reținerile din prezenta decizie şi totodată să aibă în vedere şi să analizeze toate argumentele şi documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

9. În ceea ce priveşte accesoriile aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente, în sumă totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei şi penalități în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct.8 din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./23.11.2011 pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .X. lei, urmează ca aceasta să fie desființată partial si pentru suma totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. şi penalități în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, în funcție de rezultatele reverificării şi de cele dispuse în prezenta decizie, să recalculeze cuantumul acestora, aplicând principiul de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

10. În ceea ce priveşte amenzile contravenționale în sumă totală de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care amenzile contravenționale se supun dreptului comun.

În fapt, SC .X. SRL contestă amenzile contravenționale în sumă .X. lei şi .X. lei, precum şi în sumă de .X. lei, sancțiuni aplicate prin Procesele verbale de constatare şi sancționare a contravențiilor nr..X. /11.10.2011, respectiv nr..X. /11.10.2011.

În drept, art.209 alin.1 lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, stabileşte competența de soluționare ce îi revine Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel:

(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 şi 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 şi măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum şi cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum."

Totodata, potrivit art. 223 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare:

"Dispoziții aplicabile

Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor."

Mai mult, la art.31 alin.1 din Ordonanța Guvernului.nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările şi completările ulterioare, este prevăzut:

„ Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției şi de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia ",

iar la art.32 :

„(1) Plângerea însoțită de copia de pe procesul-verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constatator, acesta fiind obligat să o primească şi să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens.

(2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimit de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârşită contravenția."

Avand in vedere aceste prevederi legale, se reține că în cazul contestației indreptate impotriva amenzilor contraventionale, aceasta intra sub incidenta Ordonantei Guvernului nr. 2/2001, act normativ care constituie dreptul comun in materie de contraventii.

Totodată, se reține că suma contestată reprezentând amenzi contravenționale nu este cuprinsă în Decizia de impunere .X./23.11.2011, ce reprezintă actul administrativ atacat în speță, astfel încât nu poate face obiectul contestației.

Pe cale de consecinta, se retine ca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor nu are competența materială de a se investi în analiza pe fond a contestației formulata impotriva amenzilor contraventionale, intrucat aceasta apartine instantei judecatoresti, potrivit dispozitiilor art. 32 din Ordonanta Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contraventiilor, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum şi in temeiul art.216 alin.1, alin.3 şi alin.3^1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificările şi completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a şi lit c şi 11.6 din Ordinul preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL,** împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.11.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 21.11.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată X lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- impozit pe profit .X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități aferente impozitului pe profit .X. lei

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de **SC .X. SRL,** împotriva Deciziei de impunere nr..X./23.11.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 21.11.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./23.11.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de corectare a erorilor materiale din data de 21.11.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de **X lei,** reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- impozit pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei

- majorări/dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei
- penalități aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente .X. lei

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce priveste amenzile contravenționale in suma totală de **.X. lei**, aceasta aparținând instanței judecătoreşti.

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