



## Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

### DECIZIA NR.....din .... 2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de **SC S. P. SRL** din Brezoi, jud Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr..../...04.2011, nr.../...04.2011 și completată prin adresele nr./...04.2011 și nr./...05.2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr.... din 12.04.2011 asupra contestației formulate de **SC S. P. SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr./..04.2011, nr./..04.2011 și completată prin adresele nr./..04.2011 și nr./..05.2011.

Contestația are ca obiect suma de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. /..02.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr./..02.2011 întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de ....03.2011 potrivit Procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr./...03.2011 existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- .... lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente ;
- .... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- .... lei majorari de întârziere aferente TVA ;

De asemenea, petenta contestă și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../..02.2011 privind diminuarea pierderii fiscale cu veniturile impozabile în sumă de .... lei și cu cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei .

Contestația este semnată de reprezentantul legal al SC S. P. SRL, dl S.T., confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC S. P. SRL înregistrată la D.G.F.P Valcea sub nr./...04.2011, nr./..04.2011 și completată prin adresele nr./...04.2011 și nr./...05.2011.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./...02.2011, a Raportului de inspectie fiscala nr. F-VL /...02.2011 și a Dispoziției de măsuri nr./...02.2011, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, motivând următoarele :

**1. În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente**

Petenta arată că pentru Hopferwieser Internațional GmbH deține certificat de rezidență fiscală aferent perioadei verificate, fapt pentru care nu datorează impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente în sumă de ... lei, împreună cu majorările de întârziere în sumă de ... lei, conform art.118, alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Petenta arată că în ceea ce privește factura nr./...01.2010, emisă de Hopferwieser Internațional GmbH ( contravaloare utilaj ) în valoare de ...euro, echivalentul a ... lei, transportul utilajului nu poate fi justificat cu documente de transport, deoarece utilajul conform caracteristicilor tehnice cântărește 650 Kg și se poate demonta în vederea transportului, în componente cu un gabarit redus și astfel a putut fi transportat cu un mijloc de transport care nu necesită licență de transport de până la 3,5 tone .

Petenta susține că a solicitat către Hopferwieser Internațional GmbH justificarea achiziției utilajului în sumă de ... euro, fiindu-i transmise Declarația rectificativă privind TVA pentru ianuarie 2010, din care la rândul 072 apare înregistrată achiziția intracomunitară în sumă de ... euro cu un TVA aferent de ... euro, precum și decizia privind stabilirea TVA pentru perioada 01/2010 .

Petenta arată că din adresa primită de la Hopferwieser Internațional GmbH este precizat faptul că firma nu a atins pragul valoric pentru întocmirea unei declarații intrastatale .

**În ceea ce privește dispoziția de măsuri**, petenta arată că organele de control nu au acordat deductibilitate pentru anul 2009 asupra cheltuielilor în sumă de ... lei Ron, aceasta contestând și cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate în evidența contabilă a anului 2010 și considerate nedeductibile de către echipa de control, fără a fi considerate cheltuieli deductibile în anul 2008 și în anul 2010, neprocedând la recalcularea pierderilor fiscale aferente acestor ani .

Referitor la veniturile impozabile în sumă de ... lei, petenta arată că suma datorată de către SC A.Ro SRL nu poate fi prescrisă .

**B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:**

SC S. P. SRL are sediul în loc. Brezoi, ... este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../2006, cod fiscal Ro ... .

**1. Impozitul pe profit** a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile HGR 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, pe perioada 31.01.2007 - 30.09.2010 .

Anul 2009

- Organele de control nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în baza facturii nr./31.12.2008 emisă de CEZ Vânzare în sumă de ..lei (contravaloare energie electrică) și a facturii nr.... /31.12.2008 emisă tot de același furnizor în sumă de 240 lei (contravaloare radio și tv), cheltuiala nefiind aferentă anului fiscal 2009 .

#### Perioada 01.01.2010-30.09.2010

- Organele de control nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei înregistrate în baza facturii nr..../31.12.2009 emisă de Cez Vânzare în sumă de ... lei contravaloare energie electrică, a facturii nr.... /31.12.2009 emisă de Cez Vânzare în sumă de ... lei (contravaloare radio și tv), cheltuiala fiind aferentă anului fiscal 2010 .

- Organele de control au constatat că suma de ... lei reprezintă datorii prescrise conform art.3 și art.1 din Decretul 167/1958 privitor la prescripția extinctivă .

Astfel, organele de control au constatat că nu au fost respectate dispozițiile art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

**2 . Taxa pe valoarea adăugată** a fost verificata in baza Legii 571/2003, privind Codul Fiscal, a HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada **01.04.2007 - 31.12.2010**, constatându-se următoarele :

#### Anul 2010

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA de ... lei, reprezentând TVA colectată la factura nr..../26.01.2010 emisă către Hopferwieser Internațional GMBH ( contravaloare utilaj) în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei .

Echipa de control a constatat că operatorul economic nu poate face dovada că bunul a părăsit teritoriul țării, nu are document de transport, factura nu este încasată, partenerul austriac nu a declarat achiziția prin declarația cod 390, fiind astfel încălcate dispozițiile art.143, alin.2, lit.a, coroborat cu art.137, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Pentru diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, organele de control au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei .

**3.Impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente** a fost verificat in baza Legii 571/2003, privind Codul Fiscal, a HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada **01.01.2007 - 31.12.2010**, constatându-se următoarele :

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic a efectuat plăți externe către parteneri nerezidenți, pentru dobânzi plătite acestuia astfel :

- în baza facturii nr..../30.10.2008 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, partenerul austriac Hopferwieser Internațional a facturat contravaloare dobânzilor aferente împrumutului în sumă de 200.000 euro acordat în anul 2008 .

- în baza facturii nr..../31.12.2008 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, partenerul austriac Hopferwieser Internațional a facturat contravaloare dobânzi aferente împrumutului în sumă de 200.000 euro acordat în anul 2008, în baza facturii nr...../17.04.2009 în valoare de ... euro, echivalentul a ... lei, partenerul austriac Hopferwieser Internațional a facturat contravaloare dobânzi aferente împrumutului în sumă de 200.000 euro acordat în anul 2008 .

Contravaloarea facturilor a fost plătită de operatorul economic în data de 05.06.2009 cu dispoziția de plată valutară externă nr.401, suma plătită fiind ... lei .

Organele de control au constatat că veniturile nerezidenților reprezintă venituri impozabile în România, chiar dacă unele au fost primite în străinătate, conform prevederilor art.115, alin.1, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Echipa de control a constatat că pentru acest partener operatorul economic nu deține certificat de rezidență fiscală aferent perioadei verificate, pentru a se putea aplica cotele de impozitare cele mai favorabile dintre convențiile de evitare a dublei impuneri și legislația internă, conform art.118, alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în baza art.116, alin.2, lit.e în sumă totală de ... lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei .

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei reprezentând impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente acestora, precum și diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei și venituri impozabile în sumă de ... lei stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea, sunt legal stabilite în sarcina **SC S. P.SRL** din Brezoi .

**1) Referitor la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2009 cu cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2010 cu cheltuieli nedeductibile în sumă de .. lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța asupra măsurii de neacordate a deductibilității cheltuielilor în sumă totală de ... lei, în condițiile în care din constatările efectuate de organele de control nu rezultă dacă acestea au procedat la recalcularea pierderii fiscale aferentă anului 2008 și 2009 .**

**În fapt,**

- În anul 2009 SC S.P.SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei, în baza facturii nr..../31.12.2008 emisă de CEZ Vânzare și a facturii nr..../31.12.2008 emisă tot de același furnizor (contravaloare radio și tv), cheltuiala nefiind aferentă anului fiscal 2009 .

- În perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, SC S. P. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei înregistrate în baza facturii nr..../31.12.2009 emisă de Cez Vânzare reprezentând contravaloare energie electrică și a facturii nr..../31.12.2009 emisă tot de Cez Vânzare reprezentând contravaloare radio și tv, cheltuiala nefiind aferentă anului fiscal 2010 .

**În drept,** art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea

profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Din prevederile legale menționate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă **și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile .

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că petenta a înregistrat în anul **2009** cheltuieli în sumă de ... lei, în baza facturii nr..../**31.12.2008** emisă de CEZ Vânzare și a facturii nr..../**31.12.2008** reprezentând contravaloare radio și tv, fără ca acestea să fie înregistrate la perioada fiscală la care se referă.

În același mod a procedat și în anul **2010** prin înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor în sumă de ... lei în baza facturii nr..../**31.12.2009** emisă de Cez Vânzare reprezentând contravaloare energie electrică și a facturii nr.... /**31.12.2009** emisă tot de Cez Vânzare reprezentând contravaloare radio și tv .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la momentul înregistrării acestora în evidența contabilă, respectiv la nivelul anului 2009 și la nivelul anului 2010, neacordând drept de deducere al acestor cheltuieli .

În contestația formulată petenta arată că organele de control nu au acordat deductibilitate cheltuielilor în sumă de ... lei în anul 2008, deși au fost considerate cheltuieli nedeductibile în anul 2009, iar în anul 2009 nu a fost acordat drept de deducere cheltuielilor în sumă de ... lei ce au fost înregistrate de aceasta în contabilitate în anul 2010, echipa de control neprocedând la recalcularea pierderii fiscale .

Față de aceste susțineri, se reține că potrivit art.6, alin.1 din Legea contabilității nr. 82/1991 " **(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ .**"

Așa cum s-a reținut anterior, facturile de energie electrică au fost emise la momentul 31.12.2008 și respectiv la momentul 31.12.2009 și înregistrate în anii următori respectiv cele aferente anului 2008 au fost înregistrate în anul 2009, iar cele aferente anului 2009 au fost înregistrate în anul 2010 .

Având în vedere dispozițiile art.6, alin.1 din Legea nr.82/1991 coroborate cu cele ale art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă **și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să procedeze la recalcularea rezultatului fiscal, prin luarea în considerare ca și cheltuială deductibilă la nivelul anului 2008 și respectiv anul 2009, a cheltuielilor cu energia electrică și a cheltuielilor cu radio și tv .

Cum din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate cheltuielilor la momentul emiterii facturilor fiscale, respectiv 31.12.2008 și 31.12.2009, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității măsurii de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă totală de ... lei, ceea ce impune desființarea în parte a pct.1.1, pct.1.2, pct.1.3 și pct.1.4 din Dispoziția nr.27/23.02.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și CAP.III- impozit pe profit și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

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

## **2) Referitor la veniturile impozabile în sumă de ... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța asupra legalității stabilirii veniturilor impozabile în sumă de ... lei în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză asupra sumei datorate de petentă către SC A. SRL**

**În fapt**, în balanța de verificare încheiată la data de 30.09.2010, SC S. P. SRL figurează cu suma de ... lei datorată către Hopferwieser Austria, datorie din anul 2006 către SC A SRL suma de ... lei, datorie din anul 2006, către Hopferwiser Ungaria în sumă de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste datorii au o vechime mai mare de 3 ani, acestea fiind prescrise în conformitate cu dispozițiile art.3 din Decretul 167/1958 privitor la prescripția extinctivă , drept pentru care au stabilit că aceste sume reprezintă venituri impozabile în conformitate cu dispozițiile art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

O dată cu formularea contestației petenta a anexat la dosarul cauzei un extras de cont emis la data de 14.01.2008 de către SC A.M.E.RO SRL, în care se menționează că SC S. P. SRL figurează la data de 30.12.2007 cu debite în sumă de ... lei .

**În drept**, art.1 și art.3 din Decretul 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, precizează următoarele :

### **Art.1**

“ Dreptul la acțiune, avînd un obiect patrimonial, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit în lege.

Odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal se stinge și dreptul la acțiune privind drepturile accesorii.

Orice clauză care se abate de la reglementarea legală a prescripției este nulă.”

### **Art. 3**

“ Termenul prescripției este de 3 ani, iar în raporturile dintre organizațiile socialiste, de 18 luni.

Prin derogare de la dispozițiile alineatului precedent, în raporturile ce izvorăsc din asigurare, termenul de prescripție este de 2 ani, în afara acelor raporturi ce izvorsc din asigurările de persoane în care obligațiile devin exigibile prin ajungerea la termen sau prin amortizare ; cu privire la primele de asigurare datorate în temeiul asigurărilor prin efectul legii, sînt aplicabile dispozițiile art. 22 .”

Art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

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

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că dreptul la acțiune, având un obiect patrimonial, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit în lege, respectiv în termenul de 3 ani .

În ceea ce privește profitul impozabil, se reține că acesta se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă **și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că în bilanșa de verificare încheiată la data de 30.09.2010, SC S.P.SRL figurează cu o datorie către către SC A. SRL în sumă de ... lei, care provine de la anul 2006 .

Din extrasul de cont, anexat la dosarul cauzei de petentă, rezultă că SC S. P. SRL figurează la data de 30.12.2007 cu o datorie către SC A.M.E.RO SRL Ilfov în sumă de .... lei .

În ceea ce privește modul de evidențiere al datorii prescrise către furnizori, se reține că acestea sunt evidențiate cu ajutorul contului 758 " Alte venituri din exploatare " așa cum este reglementat de Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care în drept, menționează următoarele :

**" Contul 758 "Alte venituri din exploatare"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

**În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:**

- sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (428);
- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (461);
- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (411, 451, 453, 461, 418);
- cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecut la venituri, corespunzător amortizării înregistrate (475);
- bunurile sau valorile primite gratuit (301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531);
- bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (301, 302, 303);
- drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (426);
- sumele cuvenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (448);
- prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (451, 453, 461);
- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației (261, 263, 265);
- **sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);**
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului (431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438)."

Din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală se reține că vechimea sumei datorate de petentă de ... lei ar proveni din anul 2006, însă la dosarul cauzei nu există o fișă analitică a furnizorului SC A. SRL astfel încât să rezulte care este perioada de 3 ani de prescripție .

Dacă se are în vedere extrasul de cont întocmit de SC AME RO SRL, anterior numită SC A. SRL - așa cum susține petenta, aceasta are de recuperat la data de 30.12.2007 o datorie de ... lei, deci prescripția ar interveni la 31.12.2010, cu termen scadent la data depunerii situațiilor financiare 30.05.2011 .

Însă dacă se au în vedere constatările organelor de inspecție fiscală ar rezulta că această datorie a fost înregistrată la finele anului 2006, iar termenul de prescripție ar fi fost îndeplinit la 31.12.2009 .

Față de cele de mai sus, cum din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă care este vechimea datoriei înregistrate de petentă către SC A. RO SRL ( fosta SC A. SRL), organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii veniturilor impozabile în sumă de ... lei, ceea ce impune desființarea in parte a pct.1.1 , pct..1.2 , pct.1.3 și pct.4 din Dispoziția nr.../23.02.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și CAP.III- impozit pe profit și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

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

### **3) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferentă facturii de livrare de bunuri emisă către societatea austriacă Hopferwieser International GmbH, în condițiile în care aceasta nu a îndeplinit condițiile expres precizate de lege pentru justificarea scutirii de TVA.**

În fapt, la data de 26.01.2010 SC S.P. SRL a emis către firma Hopferwieser Internațional GmbH din Austria factura nr...., în valoare de ... EURO, fără TVA , echivalentul a ... lei, reprezentând contravaloare utilaj.

Echipa de control a constatat că operatorul economic nu poate face dovada că bunul a părăsit teritoriul țării, nu are documente de transport, factura nu este încasată, partenerul austriac nu a declarat achiziția prin declarația cod 390, fiind astfel încălcate dispozițiile art.143, alin.2, lit.a, coroborat cu art.137, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei, reprezentând TVA colectată la aceasta factura.

#### **In drept,**

“ Art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar.

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:

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



1. livrarilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mica, altele decât livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrarilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, conform prevederilor art. 152<sup>2</sup>.”

Ordinul nr. 2222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), **art. 143 alin. (2)** si art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza la art.10, alin 1, urmatoarele:

Art. 10

**(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:**

a) factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;

**b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

si, dupa caz,

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

Avand in vedere precizarile legale invocate anterior se retine ca livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana, care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, cu cateva exceptii:

- daca livrarile intracomunitare, altele decât livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi, sunt efectuate de o întreprindere mica;

- daca livrarile intracomunitare au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, conform prevederilor **art. 152<sup>2</sup>**.

Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri trebuie justificata pe baza documentelor de transport, a contractului sau a comenzii de vânzare, precum și documentele de asigurare a bunurilor .

Avand in vedere situatia de fapt prezentata se retine ca SC S.P. SRL a intocmit la data de 26.01.2010 factura fiscala nr...., care la rubrica beneficiar are inscrisa societatea austriaca Hopferwieser Internațional GmbH, la rubrica “ denumirea bunurilor livrate “ apare inscris “ MAS FALT/KANALMACHINE nr.84622910 ”, iar valoarea facturii este de ... EURO, fara TVA, echivalentul a ... lei.

Petenta nu a colectat TVA aferentă acestei facturi considerand ca livrarea este operatiune scutita de TVA, inasa acesta nu justifica cu documente efectuarea operatiunii.

Asa cum s-a prezentat anterior, legislatia in vigoare la data intocmirii facturii specifica foarte clar faptul ca pentru a putea beneficia de scutirea de taxa prevazuta pentru livrarea intracomunitara de bunuri furnizorul justifica acest fapt cu urmatoarele documente:

- factura fiscala intocmita conform prevederilor art.155 alin. (5) din Codul fiscal, si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;

- **documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

- **orice alte documente, cum ar fi: contractul / comanda de vânzare / cumparare, documentele de asigurare.**

In ceea ce priveste justificarea transportului din Romania in alt stat membru prevederile legale in acest sens, respectiv Decretul 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), in vigoare la data constatarii faptei, respectiv ianuarie 2010, mentioneaza:

“ Prin decretul alăturat Republica Socialista România adera la Conventia referitoare la contractul de transport international de marfuri pe sosele (CMR), încheiat la Geneva la 19 mai 1956.

Conventia are drept obiect reglementarea pe plan international, într-un mod uniform, a conditiilor generale în care se executa contractul de transport international de marfuri pe sosele.

Astfel, **sînt reglementate relatiile ce decurg din executarea contractului de transport cu mijloace auto în trafic international, se stabilesc documente de transport uniforme** si raspunderi precise, ceea ce faciliteaza efectuarea transportului international de marfuri pe sosele, [...]

Art. 1

1. Prezenta conventie se aplica oricarui contract de transport de marfuri pe sosele, cu titlu oneros, cu vehicule, cînd locul primirii marfii si locul prevazut pentru eliberare, asa cum sînt indicate în contract, sînt situate în doua tari diferite, dintre care cel putin una este tara contractanta, independent de domiciliul si de nationalitatea participantilor la contract.

2. În sensul prezentei conventii, prin " vehicule" se înțeleg automobilele, vehiculele articulate, remorcile si semiremorcile, asa cum sînt ele definite în articolul 4 al Conventiei asupra circulatiei rutiere din 19 septembrie 1949."

Totodata art. 4 si 5, alin 1 din acelasi act normativ mentioneaza:

Art. 4 “ Proba contractului de transport de face prin scrisoare de trasura. [...] “

Art. 5, alin 1

1. Scrisoarea de trasura este întocmita în trei exemplare originale, semnate de expeditor si de transportator, aceste semnături puțin sa fie imprimate sau înlocuite prin stampilele expeditorului si transportatorului, daca legislatia tarii în care este întocmita scrisoarea de trasura o permite. ***Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoteste marfa, iar al treilea se retine de transportator***”

Potrivit acestor reglementari legale rezulta ca in cazul transportului international de marfuri exista prevederi unitare prin care **sînt reglementate relatiile ce decurg din**

**executarea contractului de transport cu mijloace auto în trafic internațional, care sunt documente de transport uniforme**, cum este scrisoare de trasura și totodată răspunderi precise, ceea ce facilitează efectuarea transportului internațional de marfuri pe sosele.

În speta de față, conform facturii fiscale în cauză, aflată în copie la dosarul cauzei, rezultă că nu este specificat mijlocul de transport cu care s-a efectuat expediția bunului înscris în această și nu este precizat nici numele delegatului care a însoțit marfa până la destinație.

De asemenea, la dosarul cauzei se află anexat un aviz de însoțire, care la nume delegat are înscris pe Joltea Daniel, fără însă a se specifica și datele de identificare ale acestuia sau mijlocul de transport cu care s-a efectuat expediția.

Pe cele două documente, respectiv factura și avizul de însoțire apare înscris la rubrica "Mod de livrare" - Numar AWB FAN CURIER, acest fapt indicând că transportul bunului s-a efectuat prin acest serviciu, însă petenta nu prezintă nici un alt fel de document care să demonstreze acest lucru.

În afara acestor două documente petenta nu a prezentat nici un alt înscris care să demonstreze faptul că bunul a fost livrat, că a parasit teritoriul României și că a fost recepționat de firma beneficiară, respectiv documente de transport (CMR), contractul sau comanda de vânzare / cumpărare ori documentele de asigurare, acestea fiind elemente obligatorii, astfel încât livrarea intracomunitară să fie scutită de TVA.

În contestație, petenta recunoaște că nu deține document de transport, respectiv CMR, întrucât transportul s-a efectuat cu un mijloc de transport al beneficiarului, însă acesta susține că face dovada expediției bunului cu avizul de însoțire a marfii care este semnat și stampilat de primire de beneficiar și totodată cu o declarație din partea acestuia.

Așa cum am precizat anterior, pe avizul de însoțire nu este specificat mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea, iar în ceea ce privește declarația firmei beneficiare, aceasta este datată din **02.03.2011**, adică după încheierea inspecției fiscale la SC S. P. SRL (28.02.2011), adică la un an și două luni de la data întocmirii facturii de livrare.

Mai mult decât atât, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală factura nu a fost încasată până la data controlului, deși pe aceasta este specificată că și ultima zi de plată, data de ....02.2010.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, întrucât petenta nu demonstrează că a îndeplinit condițiile, expres precizate de lege în ceea ce privește scutirea de TVA a livrării intracomunitare de bunuri, respectiv prevederile art. 10, alin 1 din Ordinul nr. 2222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), **art. 143 alin. (2)** și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în sumă de 4.781 lei în sarcina acesteia, contestația aparând astfel ca neîntemeiată la acest capăt de cerere.

**4) Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de .... lei .**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a efectuat plăți către persoana juridică nerezidentă Hopperwieser Internațional reprezentând dobânzi la împrumuturile acordate în anul 2008, fără însă a calcula, reține și vira impozitul aferent .**

**În fapt**, SC S.P. SRL a efectuat plăți externe către partenerul austriac Hopferwieser Internațional reprezentând dobânzi în sumă totală de ... lei, pentru împrumutul de 200.000 euro acordat în anul 2008 .

Echipele de control au constatat că pentru acest partener operatorul economic nu deține certificat de rezidență fiscală aferent perioadei verificate, pentru a se putea aplica cotele de impozitare cele mai favorabile din convențiile de evitare a dublei impuneri .

**In drept**, art. 116, alin 2, lit c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , precizează următoarele :

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

c) **16%** în cazul oricărui alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii."

Art. 118, alin 1 și 2 din Codul fiscal precizează:

" Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta platitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală [...]"

În sensul art.118, alin 1 din Codul fiscal, normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin HG 44/2004 precizează la pct. 12, alin 1, 2 și 3, precizează următoarele :

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

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

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

Pct.13 , alin.4 și 5 din același act normativ, precizează următoarele :

“(4) În ipoteza în care nerezidentul beneficiar al veniturilor din România transmite un singur original al certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1) unui plătitor de venituri rezident român care are filiale, sucursale sau puncte de lucru în diferite localități din România și care fac plăți, la rândul lor, către beneficiarul de venituri nerezident, primitorul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1), în original, va transmite la fiecare subunitate o copie tradusă și legalizată a certificatului de rezidență fiscală în original al beneficiarului de venituri din România sau a documentului prevăzut la alin. (1). Pe copia legalizată primitorul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1), în original, va semna cu mențiunea că deține originalul acestuia.

(5) Prevederile alin. (4) sunt valabile și în situația în care nerezidentul beneficiar al veniturilor din România are înființat o filială în România care are relații contractuale cu diverși clienți din localități diferite din România și care primește un singur original al certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1). Filiala aparținând persoanei nerezidente va face copii legalizate pe care le va distribui clienților români.”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că veniturile obținute de nerezidenți sau cheltuielile efectuate de un sediu permanent în România, reprezintă venituri impozabile în România indiferent dacă acestea sunt primite în România sau în străinătate.

Totodată se reține că dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică asupra venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție .

În această situație, nerezidentul are obligația de a prezenta platitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală.

Fata de situația de fapt prezentată, se reține că petenta a plătit venituri către persoana juridică nerezidentă austriacă, constând în dobânzi la împrumuturile acordate de acesta, pe care le-a achitat la data de 05.06.2009, cu DVE 401, pentru care nu a calculat și nici nu a declarat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente , iar la data controlului nu a prezentat certificat de rezidență fiscală aferent perioadei verificate pentru a putea fi aplicate cotele de impozitare cele mai favorabile dintre convențiile de evitare a dublei impuneri și legislația internă .

În contestația formulată, petenta susține că pentru partenerul austriac Hopferwieser Internațional GMBH deține certificat de rezidență fiscală aferent perioadei verificate, fapt pentru care nu datorează impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ...lei.

Prin adresa înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr.../10.05.2011, petenta a anexat la dosarul cauzei o copie legalizată după un certificat de rezidență fiscală în care figurează la CAP.II “ Date privind veniturile externe ce vor fi scutite de la impozitare “, lit.b) “ Tipul Veniturilor”, drept, “ **Alte venituri** “

Referitor la acest certificat de rezidență fiscală, în punctul de vedere întocmit de organele de inspecție fiscală , nr.../17.05.2011, existent la dosarul cauzei, acestea precizează următoarele :

“ Operatorul economic nu a depus certificatul de rezidență în original, iar copia legalizată de traducător este încheiată în data de 25.02.2011, ulterior datei semnării minutei cu reprezentantul legal al SC S. P. SRL (23.02.2011).

Mai mult decât atât, SC S. P. SRL nu are deschise filiale, sucursale sau puncte de lucru în alte localități din România, astfel încât originalul certificatului de rezidență să fie la o subunitate, iar la celelalte subunități să fie depusă o copie tradusă și legalizată .”

Față de aceste considerente, se reține că pct.13, alin.4 din HG nr.44/2004, specifică în mod clar că pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii, **nerezidentul are obligația de a transmite certificatul de rezidență fiscală în original**, iar în situația în care primitorul certificatului de rezidență fiscală are mai multe filiale, sucursale, va transmite la fiecare subunitate o copie tradusă și legalizată a certificatului de rezidență fiscală în original al beneficiarului de venituri, iar pe copia legalizată primitorul certificatului de rezidență fiscală va semna cu mențiunea că deține originalul acestuia .

Totodată se reține că impozitul pe veniturile nerezidenților stabilit de echipa de control se refera la “ dobânzi “ și nu la “alte tipuri de venituri “, pentru care petenta a prezentat o copie legalizată a certificatului de rezidență fiscală a partenerul austriac Hopferwieser Internațional GMBH. Or potrivit celor susținute de organele de inspecție fiscală, în convenția de evitare a dublei impunerii încheiată cu Austria, dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat sunt reglementate la art.11, din aceasta iar categoria de “alte venituri “ este reglementată la art.22 din convenție.

Astfel, organele de soluționare apreciază ca dobinzile achitate de petenta partenerul austriac Hopferwieser Internațional GMBH nu fac parte din categoria " alte venituri " mentionate în copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală anexată la dosarul cauzei.

**În concluzie**, întrucât petenta nu a prezentat cu ocazia controlului și nici cu ocazia formulării contestației **certificatul de rezidență fiscală, în original**, așa cum este prevăzut de dispozițiile legale anterior precizate, se reține că în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile persoanelor juridice suplimentar în sumă de ... lei pentru veniturile plătite sub formă de dobânzi .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

**5) Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată și accesorii în sumă .... aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente** cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate anterior impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei s-au reținut ca fiind legal datorate de aceasta .

**În fapt**, potrivit deciziei de impunere nr... din ...02.2011, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă totală de ... lei și majorări de întârziere în sumă totală de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată, din care contestate majorări de întârziere în sumă de ..... lei .

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior s-a reținut ca fiind legal datorat impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente în sumă de .... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, pe cale de consecință și accesoriile în sumă totală de ... lei sunt datorate de petentă, asupra acestora urmînd ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.1 lit.a) și alin 2, art.211, art.216 alin.(1) și alin (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

## **DECIDE**

**Art.1** Respingerea contestației formulată de **SC S. P. SRL** din Brezoi ca neântemeiată pentru suma totală de ....lei din care : taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de .... lei .

**Art.2** Desființarea în parte a Dispoziției nr./02.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală pct.1.1, pct..1.2, pct.1.3 și pct.4 - pentru veniturile impozabile în sumă de ... lei și pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și CAP.III- impozit pe profit din raportul de inspecție fiscală nr.F-VL/...02.2011 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

**DIRECTOR EXECUTIV,**