



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR.399/2010

privind soluționarea contestației depusă de
COMPANIA NATIONALA DE .X..X. SA
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.909030/29.12.2008 și reînregistrată sub nr.907310/22.05.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr.X/23.12.2008, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.909030/29.12.2008 asupra contestației formulată de COMPANIA NATIONALA DE .X. .X.DIN .X. SA cu sediul în .X., Bdul X nr.X, sector X.

Prin Decizia nr.146/29.04.2009, Agenția Naționala de Administrare Fiscală-Direcția generală de soluționare a contestațiilor, la solicitarea societății contestatoare, a suspendat soluționarea contestației formulată de COMPANIA NATIONALA DE .X. SA pentru o perioadă de 30 de zile pentru a da posibilitatea contestatoarei să depună certificatele de rezidență fiscală.

Expirând termenul de suspendare procedura administrativă a fost reluată în conformitate cu cele reținute în dispozitivul Deciziei nr.146/29.04.2009.

Contestația înregistrată sub nr.909030/29.12.2008 este formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.08.2008 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin care s-a stabilit de plată suma totală de .X. lei, reprezentând :

- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA
- .X. lei impozit pe veniturile obținute din .X. de nerezidenți,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,

- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei penalități stopaj la sursă în cotă de 10%,
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei penalități stopaj la sursă în cotă de 10%,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru șomeri,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere aferente,
- X lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuție la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap art.43 din OUG nr.102/1999,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap art.53 din OUG nr.102/1999,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere aferente.

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

I. Societatea contestă Decizia de impunere nr..X./26.08.2008 pentru următoarele motive :

Referitor la veniturile realizate din .X. de persoane fizice și juridice nerzidente, societatea arată că în anii 2002 și 2003 a încheiat cu societatea .X. .X. contractele de consultanță nr..X./04.03.2002 și nr..X./15.03.2003 în cadrul proiectului de reabilitare a drumului național .X./-X./-X./, sursa de finanțare

fiind asigurată prin Acordul de Imprumut pentru proiectul de reabilitare a drumurilor încheiat între Fondul de Cooperare Economică Internațională din Japonia și .X..

Societatea susține că întrucât nivelul dobânzii percepute de bancă se situează sub 3%, veniturile obținute de nerezidenți sunt scutite la plata impozitului pe venit, solicitând anularea obligațiilor de plată în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din .X. de persoane juridice nerezidente și majorările de întârziere aferente în cuantum de .X. lei.

Societatea arată că aferent contractului nr..X./21.05.2003 încheiat între .X./ și .X./ din factura nr..X./10.10.2003 în valoare de .X. euro a decontat în anul 2003 doar suma de .X. lei pentru care a calculat, reținut și virat impozitul pe veniturile nerezidenților în cuantum de .X. lei, fapt pentru care solicită anularea obligațiilor fiscale calculate prin Decizia de impunere contestată în sumă de X.lei.

Cu privire la contractul nr..X./18.06.2003 încheiat între .X./ și .X. .X. .X., societatea susține că a calculat corect impozitul datorat întrucât a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru anii 2003-2004 și solicită anularea obligațiilor fiscale în sumă de .X. lei stabilite prin decizia de impunere contestată.

În continuare societatea arată că în anul 1998, în baza contractului încheiat cu societatea .X., a virat eronat impozit pe veniturile nerezidenților în sumă de .X. lei întrucât a aplicat procentul de impozitare la rata de leasing și nu la dobândă, suma care a fost utilizată la compensarea parțială a impozitului datorat în anul 2003 pentru veniturile realizate de societatea .X. .X., diferența în sumă de .X. lei a fost virat cu ordinul de plată nr..X./27.01.2003, măsura de compensare fiind considerată legală de către organele de control din cadrul Direcției generale de îndrumare și control fiscal cu ocazia verificării efectuate în anul 2002 și încheierii Procesului verbal nr..X./01.10.2002.

De asemenea, în anul 2003 în baza contractului încheiat cu SC .X. .X. SRL, societatea a constituit și virat eronat impozitul pe veniturile nerezidenților în suma de .X. lei întrucât firma avea rezidența în Olanda, iar din aceasta sumă a compensat suma de .X. lei cu impozitul de recuperat de la bugetul de stat aferent contractului încheiat cu .X. .X., diferența de .X. lei fiind înregistrată ca sumă de recuperat de la bugetul de stat, fapt pentru care solicită anularea obligațiilor fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților obținute în baza contractului încheiat cu .X. .X..

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii pentru nevirarea la termen a TVA datorată pentru serviciile efectuate de persoane juridice nerezidente reprezentând consultanța în domeniul infrastructurii. Serviciile au fost prestate în cadrul unor contracte încheiate de .X./ SA cu persoane juridice stăine a căror

sursă de finanțare este constituită din credite externe contractate de la BEI, BERD, BIRD și contribuția Guvernului României.

Întârzierea decontării la bugetul de stat, în perioada 2002 - 2003, a TVA aferentă serviciilor de consultanță s-a datorat nealocării la termen a sumelor solicitate prin Ministerul Transporturilor de la Ministerul Finanțelor reprezentând contribuția Guvernului României la creditele externe, fapt pentru care societatea se consideră nevinovată de întârzierea alocării acestor sume și solicită anularea obligațiilor de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X.,40 lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite la nivelul subunităților, societatea invocă contestația formulată de .X. - X, în ceea ce privește :

- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei și accesoriile aferente,

- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în valoare de .X. lei și accesoriile aferente,

- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în valoare de .X. lei și accesoriile aferente,

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în valoare de 186 lei și accesoriile aferente,

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în valoare de .X.lei și accesoriile aferente,

- contribuția la Fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap în valoare de .X. lei și accesoriile aferente,

și contestațiile formulate de X .X./ și Secția X, în ceea ce privește :

- accesorii calculate pentru virarea cu întârziere a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în valoare de .X. lei și .X. lei,

- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în valoare de .X. lei și .X. lei și accesoriile aferente,

- cota aplicată fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra câștigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice în valoare de .X. lei și accesoriile aferente.

Astfel, prin contestația formulată de .X. împotriva Procesului verbal nr..X./04.06.2008, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, contestatoarea arată că obligațiile fiscale aferente anilor 2000, 2001 și 2002 nu sunt datorate întrucât controlul s-a efectuat în anul 2008 și potrivit Codului de procedură fiscală, obligațiile fiscale stabilite pentru această perioadă sunt prescise.

De asemenea, obligațiile fiscale reprezentând contribuția de asigurări sociale asigurați și angajator aferente anilor 2000 - 2002 nu sunt datorate deoarece această perioadă este prescrisă.

Contestatoarea susține că diferențele de plată stabilite pentru CAS asigurați nu se datorează deoarece reprezintă ajutor deces, ajutor pensionare și al 13-lea salariu pentru cei plecați din unitate din următoarele motive :

- ajutorul de deces nu intră în baza de calcul la CAS asigurați și angajator deoarece salariatul era decedat când s-a calculat și plătit ajutorul,

- ajutorul de pensionare s-a plătit după desfacerea contractului individual de muncă, nu s-a plătit din fondul de salarii, iar suma nu a fost inclusă în drepturile pentru calculul pensiei, drept pentru care nu datorează CAS asigurați și angajator,

- pentru al 13-lea salariu plătit foștilor salariați, nu se datorează CAS asigurați și angajator deoarece nu existau contracte de muncă în vigoare la data plății prin încetarea raporturilor de muncă.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că CAS angajator și angajați se calculează plafonat în cazul în care pentru un salariat drepturile salariale depășesc 3 - 5 salarii medii brute pe economie.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări sociale de sănătate angajator, contestatoarea susține că debitele stabilite pentru perioada 2000 - 2002 nu sunt datorate întrucât această perioadă este prescrisă, iar pentru sumele plătite salariaților plecați din unitate reprezentând al 13-lea salariu nu se datorează contribuția deoarece salariații aveau încheiată activitatea și nu există contracte individuale de muncă sau convenție civilă în vigoare.

Pentru aceleași considerente contestatoarea susține că nu datorează contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator și contribuția la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Prin contestația formulată de X./ împotriva Procesului verbal de control nr..X./31.10.2005, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea arată că salarizarea personalului se face în baza contractului colectiv de muncă, care pentru anii 2002/2003 prevedea că premiul anual se va acorda în două tranșe 31.08.2002 și respectiv 28.02.2003.

Contestatoarea susține că prima tranșă din premiul anual a fost plătită salariaților în luna decembrie 2002, achitându-se toate obligațiile aferente angajatorului și angajatului, iar cea de a doua tranșă a fost înregistrată în contabilitate ca sume datorate dar nu s-au întocmit state de plată.

Cu privire la contribuția la Fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap, contestatoarea susține că nu datorează această contribuție întrucât la data întocmirii statelor de plată privind achitarea celei de a

doua tranșă din premiul anual, respectiv 30.04.2003, în conformitate cu prevederile art.1 alin.1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.147/2002 pentru reglementarea unor probleme financiare și pentru modificarea unor acte normative, nu mai există obligativitatea plății acestei contribuții.

În ceea ce privește CAS angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și la contribuția la fondul asigurărilor de sănătate angajator, societatea arată că aceste contribuții se stabilesc sub forma unei cote raportate la fondul de salarii realizat, cote care trebuiau aplicate în luna aprilie 2003 când au fost întocmite statele de plată și s-a efectuat plata.

La expirarea termenului de suspendare societatea a depus în susținerea contestației formulate, cu adresele nr..X./17.04.2009 și nr.X /20.05.2009, originalele certificatelor de rezidență fiscală, în traducere legalizată, pentru societatea .X. .X. SL din Spania, pentru perioada 2002 - 2007 și pentru societatea .X./ din Olanda, pentru anul 2003, eliberate de autoritățile fiscale din statele respective și care atestă rezidența fiscală a firmelor în cauză în perioada efectuării plăților către aceste firme.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 18.08.2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./26.08.2008 contestată, inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat următoarele :

Impozit pe venit persoane fizice și juridice nerzidente, în perioada 2002 – 2004 societatea a derulat contracte încheiate cu persoane juridice nerezidente care au avut ca obiect prestarea serviciilor de consultanță în domeniul infrastructurii finanțate prin acordul de împrumut încheiat cu organisme financiare internaționale.

Pentru persoanele juridice nerezidente în .X. care au prestat servicii de consultanță în cadrul contractelor finanțate prin acorduri de împrumut încheiate cu organisme financiare internaționale sunt scutite de la plata impozitului pe salarii și/sau a impozitului pe venit.

Pentru contractele de consultanță încheiate cu persoane juridice nerezidente finanțate din venituri proprii sau alocații de la buget, deși societatea a calculat, reținut și virat impozit, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2003 un impozit suplimentar în sumă de .X. lei, astfel :

-în anul 2003 societatea a constituit un impozit în sumă de X lei din care a virat suma de .X. lei, iar diferența de .X. lei a rezultat din următoarea situație :

-în lunile ianuarie și mai 2003 societatea a constituit un impozit pe venit în sumă de .X. lei și, respectiv în sumă de .X. lei, aferent facturilor externe nr..X./27.01.2003 și nr..X./24.02.2003 emise de firma .X. .X. X Londra, impozit care însă nu a fost virat la bugetul de stat,

Pentru virarea cu întârziere a TVA aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, din verificarea efectuată la nivelul subunităților au rezultat următoarele aspecte :

- la .X. conform Procesului verbal nr..X./04.06.2008, pentru perioada 01.02.2002 – 31.12.2004, s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de **.X. lei**, aferent cărora au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei** actualizate până la data de 31.07.2008 și penalități de întârziere în sumă de **X lei**. Diferențele stabilite sunt urmare acordării din fondul de salarii de indemnizații de pensionare, ajutoare sociale și al 13-lea salariu pentru care nu s-a reținut contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajator.

- la DRDP .X./ prin Procesul verbal nr.X/26.08.2005, pentru perioada 01.02.2002 – 31.12.2004 s-au stabilit un debit suplimentar în cuantum de X lei aferent cărora au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**.

De asemenea, în luna decembrie 2002 la nivelul SDN Vâlcea s-a constatat că a fost calculată și înregistrată o contribuție la asigurările sociale de stat în sumă de X lei, contribuție care a fost virată în luna mai 2003.

Pentru virarea cu întârziere a contribuției sociale au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități în suma de **X lei**.

Contribuția de asigurări sociale datorată de asigurați, din verificarea efectuată la nivelul subunităților au rezultat următoarele aspecte :

- la .X. conform Procesului verbal nr..X./04.06.2008, pentru perioada verificată 01.02.2002 – 31.12.2004, s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de **.X. lei**, aferent cărora au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**, actualizate până la data de 31.07.2008, penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități stopaj la sursă în sumă de **.X. lei**. Diferențele stabilite de organele de control sunt rezultatul acordării de către societate, din fondul de salarii, indemnizații de pensionare, ajutoare sociale și al 13-lea salariu salariaților pentru care nu a reținut contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurați.

Contribuția la Fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale din verificarea la nivelul subunităților au rezultat următoarele aspecte :

- la .X. prin Procesul verbal nr..X./04.06.2008, pentru perioada verificată 01.02.2002 – 31.12.2004, s-au stabilit obligații suplimentare de plată reprezentând debit în sumă de **.X. lei**, majorări de întârziere în sumă de **X lei**, actualizate până la 31.07.2008 și penalități în sumă de **X lei**.

Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, din verificarea efectuată la nivelul subunităților a rezultat la .X., în perioada 01.02.2002 – 31.12.2004, obligații suplimentare de plată în sumă de **X lei**,

pentru care au fost calculate majorări de întârziere în suma de **X lei**, actualizate pînă la data de 31.07.2008 și penalități în sumă de **X lei**.

La DRDP .X./ prin Procesul verbal nr..X./31.10.2005 s-a stabilit un debit suplimentar în sumă de **X lei** aferent căruia au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, calculate pînă la data de 31.12.2003.

Dobânzile au fost actualizate pînă la data de 31.07.2008, rezultând suma datorată în cuantum de **X lei**, iar penalitățile au fost actualizate pînă la data de 31.12.2005, rezultând suma datorată în cuantum de **X lei**.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, din verificarea efectuată la nivelul subunităților, prin Procesul verbal nr..X./04.06.2008, s-a constatat la .X. un debit suplimentar în sumă de **.X.lei**, aferent căruia au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități în cuantum de **X lei**.

Majorările de întârziere au fost actualizate pînă la data de 31.07.2008, rezultând suma datorată în cuantum de **X lei**.

Contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, organele de inspecție fiscală au constatat că .X., în perioada 01.01.2000 – 31.12.2004, nu a îndeplinit prevederile art.43 din OUG nr.102/1999, stabilindu-se o diferență suplimentară de plată de **.X. lei**, aferent căreia au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de **X lei**, actualizate pînă la data de 31.07.2008, și penalități de întârziere în cuantum de **X lei**.

Contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, organele de inspecție fiscală au constatat că aferent fondului de premiere înregistrat pe cheltuieli în luna decembrie 2002, DRDP .X./ avea obligația potrivit art.53 din OUG nr.102/1999 să constituie și să achite obligația datorată în sumă de **.X. lei**. Pentru nevirarea la termenele de plată a obligației datorate au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**, actualizate pînă la data de 31.07.2008, și penalități de întârziere în sumă de **X lei**, actualizate pînă la 31.12.2005.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. Referitor la suma totală de X lei din care contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X.lei, accesoriile aferente în sumă de X lei și contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de X lei

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă obligațiile respective sunt prescrise în raport de data începerii inspecției fiscale.

In fapt, prin contestația formulată de subunitatea Centrul de Studii Tehnice Rutiere si Informatică .X. aceasta susține că au fost încălcate prevederile art.131 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, în sensul că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să stabilească obligații suplimentare de plată pentru anii 2000, 2001 și 2002, deoarece perioada era prescrisă.

In baza adresei nr.X/03.06.2005 Ministerul Administrației și Internelor, Inspectoratul General al Poliției Române, Direcția Cercetări Penale a solicitat efectuarea unui control la Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din .X. cu privire la oportunitatea și legalitatea contractelor încheiate de contestatoare cu diverse societăți comerciale, modul de derulare a contractelor încheiate, precum și reflectarea în documentele contabile și de evidență contabilă ale Companiei a operațiunilor de finanțare a lucrărilor de construcție, întreținere, reparații și reabilitări de drumuri, modalitatea de închidere a operațiunii financiare pentru contractate, finanțate și finalizate.

Inspecția fiscală a început la data de 11.07.2005, fiind consemnată la nivelul .X./ SA în registrul unic de control seria A nr.X la poziția 30 și 58 și la nivelul .X. în registrul unic de control seria A nr.X la poziția 7. Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 11.07.2005 – 17.07.2008 la sediul Companiei Naționale X din .X. cât și la nivelul subunităților.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/26.08.2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./26.08.2008 contestată, s-au consemnat rezultatele verificărilor efectuate atât la nivelul subunităților, cât și la nivel central, respectiv .X./ SA.

In drept, la art.92 alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se precizează că :

„(2) *Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale*”,

iar la art.231 din același act normativ se prevede că :

“*Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început sa curgă*” .

Aceste dispoziții au caracter general și reglementează situația termenelor ce au început să curgă sub imperiul legilor anterioare și pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse legilor vechi, ca excepție expresă de la principiul neretroactivității.

Potrivit acestor dispoziții legale, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune.

De altfel, în același sens sunt și considerentele Deciziei nr. V/15.01.2007 pronunțată de Secțiile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007, unde se precizează: "*Din moment ce [...] organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscal născute înainte de intrarea în vigoare, la 01.01.2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului Fiscal.*

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului Fiscal, au intrat în vigoare la data de 01.01.2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de organele fiscale, în vederea examinării legalității îndeplinirii obligațiilor față de buget neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul tempus regit actum, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.

Norma legală în vigoare la data la care a început să curgă prescripția extinctivă pentru creanțele născute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, care, la art.21 precizează:

"Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, sau după caz a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează :

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) *în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”.*

Se reține că, potrivit prevederilor art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada verificată este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a “ *Declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat*”.

În ceea ce privește Fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap, potrivit art.1 din Ordinul nr.132/2000 privind depunerea declarației lunare de către persoanele juridice cu privire la plata obligațiilor față de bugetul Fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap

„Persoanele juridice care, potrivit [art. 53](#) alin. (1) lit a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare, au obligația de plată către bugetul Fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap declară lunar fondul de salarii, precum și contribuția datorată, potrivit modelului declarației prevăzut în [anexa](#) care face parte integrantă din prezentul ordin”,

iar la art.2 din același act normativ se precizează că :

“Declarația lunară se depune la inspectoratul de stat teritorial pentru persoanele cu handicap în a cărui rază teritorială se află sediul persoanelor juridice prevăzute la [art. 1](#), până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuția”

În ceea ce privește Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, potrivit art.1 din Hotărârea Guvernului nr.108/1998 privind executarea creanțelor la Fondul inițial de asigurări sociale de sănătate și Fondul special pentru sănătate :

“Persoanele juridice, în calitate de angajatori, care au, potrivit legii, obligația de plată către Fondul inițial de asigurări sociale de sănătate și Fondul special pentru sănătate, declară lunar/trimestrial aceste obligații, potrivit declarațiilor-model prevăzute în anexele nr. 1 și 2”,

iar la art.2 din același act normative se precizează :

“Declarația lunară/trimestrială însoțită de o copie de pe ordinul de plată vizat de unitatea bancară se depune la direcția sanitară județeană sau la Direcția sanitară a municipiului .X. în a cărei rază teritorială se află sediul persoanelor juridice prevăzute la art. 1, în termen de 20 de zile de la expirarea lunii/trimestrului pentru care se datorează contribuțiile”

În concluzie, se reține că termenul de depunere a declarației privind Fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap este data de 25 a

lunii următoare celei pentru care datorează plata contribuției, iar în cazul Contribuției pentru asigurări sociale de sănătate este data de 20 a lunii următoare celei pentru care datorează plata contribuției.

Referitor la contribuția la fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap aferentă lunii ianuarie 2000 perioada de prescripție începe să curgă la 25.02.2000, data la care trebuia achitată taxa cuprinsă în declarația întocmită lunar.

În consecință, contribuția la fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap aferentă lunilor ianuarie – mai 2000 este prescrisă în raport de data începerii controlului, respectiv **11.07.2005**, în condițiile în care organul de soluționare nu poate stabili dacă anterior începerii verificărilor au existat cauze de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.

Referitor la contribuția pentru asigurări sociale de sănătate aferentă lunii ianuarie 2000 perioada de prescripție începe să curgă la 20.02.2000, dată la care trebuia achitată contribuția cuprinsă în decontul întocmit lunar.

În consecință, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate aferentă lunilor ianuarie – mai 2000 este prescrisă în raport de data începerii controlului, respectiv 11.07.2005, în condițiile în care organul de soluționare nu poate stabili dacă anterior începerii verificărilor au existat cauze de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție care a început să curgă sub imperiul legii vechi și se calculează potrivit normelor în vigoare de la acea dată se reține faptul că în aplicarea art.231 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează : *“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. **Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs**”.*

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”* astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Având în vedere perioada verificată pentru contribuția la fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap, așa cum rezultă din anexa

nr.5 la raportul de inspecție fiscală, cât și pentru contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, așa cum rezultă din anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală, a fost 01.01.2000 – 31.12.2004, rezultă că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se analizează în funcție de normele legale în vigoare la data producerii întreruperii și/sau suspendării termenului de prescripție, respectiv Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu aplicabilitate pentru perioada 01.01.2000-31.12.2003 cât și Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate începând de la 01.01.2004.

Cu privire la întreruperea și suspendarea termenului de prescripție, prin Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22 se precizează că:

“Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ, *“termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :*

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.01.2004, sunt în vigoare dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ulterior republicată, care la art.92 precizează:

“ Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) *Termenele prevăzute la [art. 91](#) se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.*

(2) *Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.*

Din cuprinsul adresei Direcției Generale de Administrarea a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală nr.X/23.12.2008, rezultă că inspecția fiscală a început la data de 11.07.2005 astfel că, organele de inspecție fiscală aveau dreptul să verifice obligații bugetare pentru care termenul de depunere a declarațiilor, respectiv termenul de plată era ulterior datei de 11.07.2000, în condițiile în care nu se face dovada existenței altor cauze de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție.

Intrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă există cauze de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție conform *“normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”*, respectiv conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, în vigoare până la 31.12.2003 și ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2004, cât și pentru faptul că există neconcordanță între perioada pentru care s-au stabilit obligații fiscale astfel cum este precizată prin anexele la raportul de inspecție fiscală și perioada înscrisă în decizia de impunere contestată, respectiv prin anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală au fost stabilite obligații suplimentare de plată cu titlu de contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator pentru perioada 2000 – 2004, iar în decizia de impunere perioada verificată pentru care s-au calculat obligații fiscale a fost înscrisă ca fiind 01.01.2002 – 31.12.2004, organul de soluționare este în imposibilitatea să se pronunțe dacă obligațiile pentru care termenul de depunere a declarațiilor/termenul de plată era anterior datei de 11.07.2000 sunt prescrise.

Pentru acest fapt, în conformitate cu prevederile art.213 alin.5 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că: *“(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”* și ale pct.9.4 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“9.4. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: necompetența organului care a încheiat actul contestat, **prescripția**, excepția prevăzută de art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, autoritatea de lucru judecat etc.”* se va face aplicarea prevederilor art.216

alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: “ **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**”.

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./26.08.2008 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de X lei reprezentând contribuția pentru asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de .X.lei, accesoriile aferente în sumă de X lei și contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, stabilite de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2000 – 31.12.2004, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei, cu prevederile actelor normative incidente în materie.

2. Referitor la suma totală de X lei reprezentând CAS angajator în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, la CAS asigurați în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, la contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de .X. lei, la majorări de întârziere aferente în sumă X lei, la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de X lei, la majorări de întârziere aferente în sumă de X lei, la contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap prevăzută de art.53 din OUG nr.102/1999 în sumă de .X. lei și la majorările de întârziere aferente în sumă de X lei,

cauza supusă soluționării este dacă pentru sumele acordate sub forma de ajutoare sociale pentru deces, al 13-lea salariu și indemnizații de pensionare contestatoarea avea obligația să calculeze și să vireze contribuțiile sociale aferente.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie 2002 – decembrie 2004, contestatoarea a acordat salariaților indemnizații de pensionare, ajutoare sociale și al 13-lea salariu pentru care nu a reținut și virat contribuțiile sociale.

Prin contestația formulată sucursala .X. (Centrul de X) susține că nu datorează diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală cu titlu contribuția de asigurări sociale datorată de angajator/asigurați, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru

accidente de muncă și boli profesionale și contribuția la fondul de șomaj datorată de angajator deoarece salariatul era decedat când s-a plătit ajutorul de deces, ajutorul fiind acordat membrilor familiei celui decedat, iar ajutorul de pensionare și al 13-lea salariu au fost plătite persoanelor care nu mai veau calitatea de angajat datorită încetării raportului de muncă, respectiv nu mai exista contract individual de muncă în vigoare la data plății.

Organele de inspecție fiscală au inclus sumele acordate salariaților sub forma indemnizațiilor de pensionare, ajutoarelor sociale și al 13-lea salariu în baza de calcul a contribuțiilor sociale stabilind o diferență suplimentară de plată, aferent căreia au fost calculate accesorii.

In drept, în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, la art.24 alin.1) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

*„(1) Baza lunară de calcul, la care **angajatorul** datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I și II, precum și veniturile brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. VI.”*

iar la art.5 alin.1) pct.I, din același act normativ, se menționează :

„(1) În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

I. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;”

De asemenea, la art.19 din Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr.340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că :

„Prin sintagma salariile individuale brute realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă se înțelege:

a) salariile de bază brute corespunzătoare timpului efectiv lucrat în program normal și suplimentar (inclusiv indexări, compensații - numai cele incluse în salariul de bază conform legii -, indemnizații de conducere, salarii de merit și alte drepturi care, potrivit actelor normative, fac parte din salariul de bază);

b) sporurile, indemnizațiile și sumele acordate sub formă de procent din salariul de bază brut sau sume fixe, indiferent dacă au caracter permanent sau nu;

c) sumele plătite din fondul de salarii pentru timpul nelucrat (concedii de odihnă, indiferent de perioada efectuării, concedii de studii, zile de sărbători,

evenimente familiale deosebite, întreruperi ale lucrului din motive neimputabile salariaților);

d) sumele acordate cu ocazia ieșirii la pensie, plătite din fondul de salarii;

e) premiile anuale și cele din cursul anului sub diferite forme, altele decât cele reprezentând participarea salariaților la profit;

f) drepturile în natură acordate salariaților sub formă de remunerație;

g) sumele plătite din fondul de salarii conform legii sau contractelor colective de muncă (al 13-lea salariu, prime de vacanță, aprovizionare de iarnă, prime acordate cu ocazia sărbătorilor naționale sau religioase etc.);

h) alte adaosuri la salarii, aprobate prin lege sau stabilite prin contractele individuale ori colective de muncă, plătite din fondul de salarii.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că sumele acordate salariaților sub formă de indemnizații de pensionare, ajutoare sociale și al 13-lea salariu, acordate din fondul de salarii, trebuiau incluse în baza de calcul pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, cum în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, la art.28 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

„(1) Contribuția individuală de asigurări sociale, datorată de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I și II, se reține integral din salariul sau, după caz, din venitul brut lunar al asiguratului și se virează lunar de angajator la casa teritorială de pensii în raza căreia se află sediul acestuia.

(2) Angajatorul calculează și virează lunar contribuția de asigurări sociale pe care o datorează bugetului asigurărilor sociale de stat, împreună cu contribuțiile individuale reținute de la asigurați.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că în venitul brut lunar se cuprind și veniturile de natura ajutoarelor sociale și primelor aferent căroră angajatorul trebuia să calculeze și să vireze contribuția de asigurări sociale reținută de la asigurați.

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, la art.5 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale se prevede ca :

„Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi:

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, inclusiv funcționarii publici;

b) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperației

meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. a);

c) șomerii, pe toată durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii;

d) persoanele care desfășoară activități exclusiv pe bază de convenții civile de prestări de servicii și care realizează un venit brut pe an calendaristic echivalent cu cel puțin 3 salarii medii brute pe economia națională;

e) ucenicii, elevii și studenții, pe toată durata efectuării practicii profesionale”, iar la art.101 alin.1) din același act normativ se precizează ca :

„(1) Baza de calcul pentru contribuția datorată de persoanele prevăzute la [art. 5](#) și [7](#) o reprezintă fondul brut anual de salarii realizat.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că sumele acordate salariaților sub formă de indemnizații de pensionare, ajutoarele sociale și al 13-lea salariu trebuiau incluse în baza de calcul pentru contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale.

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, la art.26 alin.1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă se prevede că :

„(1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 19](#).”

În conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.147/2002 pentru reglementarea unor probleme financiare cota s-a redus la 3.5% începând cu 01.01.2003 și la 3% cu data de 01.01.2004, conform prevederilor Legii nr.519/2003 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2004.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că societatea avea obligația să calculeze și să vireze contribuția de asigurări pentru șomaj prin aplicarea cotei procentuale asupra fondului total de salarii brute lunare realizate.

În ceea ce privește contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, la art.53 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

“(1) Sursele pentru finanțarea protecției speciale a persoanelor cu handicap se constituie din:

a) o cotă de 2% aplicată asupra fondului de salarii realizat lunar, inclusiv asupra câștigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice, de către agenții economici, organizațiile cooperatiste, organizațiile economice străine cu sediul în .X., reprezentanțele autorizate în .X., potrivit legii, ale persoanelor juridice străine care angajează personal român și de persoanele fizice care

utilizează muncă salariată, precum și de alte persoane juridice care realizează activități economice în .X., cu excepția unităților protejate prevăzute la [art. 37](#);"

În temeiul acestor prevederi legale se reține că societatea avea obligația să calculeze și să vireze contribuția la fondul special de solidaritate pentru protecția persoanelor cu handicap atât asupra fondului lunar de salarii cât și asupra câștigurilor realizate de colaborator în condițiile legii.

Din interpretarea actelor normative explicitate se reține că obligația angajatorului de a plăti contribuțiile sociale revine numai pentru persoanele angajate pe bază de contract individual de muncă și respectiv pentru cele care se regăsesc în condițiile prevăzute de actele normative anterior explicitate

Dacă în cazul ajutoarelor de pensionare și al 13-lea salariu acordat foștilor salariați după ieșirea acestora la pensie se poate considera că sumele respective au fost acordate proporțional cu lunile lucrate în anul ieșirii la pensie în perioada în care beneficiarul sumelor era angajat cu contract individual de muncă, în cazul ajutorului de deces acordat familiei celui decedat se reține că între plătitorul ajutorului și beneficiarii acestuia nu se probează existența unor raporturi de muncă pe bază contractuală care să justifice încadrarea respectivelor sume în categoria veniturilor de natură salarială.

Având în vedere și faptul că pe baza actelor aflate la dosar organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la argumentele societății referitoare la următoarele aspecte, în cazul sucursalei .X.

- ajutorul de pensionare nu s-a plătit din fondul de salarii, iar plata s-a efectuat după desfacerea contractului individual de muncă, iar în cazul sucursalei X .X./

- la stabilirea obligațiilor suplimentare de plată, organele de control din cadrul Direcției de control fiscal .X. nu au avut în vedere constatările organelor de specialitate din cadrul DGFP X, DGFP .X. și DGFP X în condițiile în care în actele de control întocmite de aceștia nu existau sume suplimentare de plată,

- contribuția la fondul asigurărilor de sănătate a fost achitată efectiv la momentul includerii în statele de plată a primelor anuale, prin aplicarea cotelor în vigoare la data de 30.04.2003,

- conform contractului colectiv de muncă, plata contribuțiilor de asigurări sociale s-a făcut o dată cu achitarea tranșei a doua a primelor anuale, și întrucât organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili nu au stabilit distinct contribuțiile sociale pentru fiecare categorie de venituri în parte, se va face aplicarea prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare respectiv, se va desființa decizia de impunere nr..X./26.08.2008 pentru contribuția de asigurări sociale datorată de angajator/asigurați, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de

angajator și contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap prevăzută de art.53 din OUG nr.102/1999 și accesoriile aferente în sumă totală de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reverifice pentru aceeași perioadă și același tip de obligații de plată care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei, cu prevederile actelor normative incidente în materie.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și la suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere pentru virararea cu întârziere a TVA aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul în străinătate,

cauza supusă soluționării este dacă datorează aceste accesorii în condițiile în care societatea nu a achitat în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2002 și luna ianuarie 2003 societatea a achitat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe primite de la prestatori cu sediul în străinătate pentru serviciile contractate și executate de aceștia.

In drept, la art.4 alin.3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare la momentul primirii facturilor de la prestatori, se prevede :

“Prestările de servicii sunt impozabile în .X. când locul prestării se consideră a fi în .X. în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență”.

iar la Cap.VII, pct.7.7 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind tax pe valoarea adăugată se precizează :

“Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din .X. cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în .X., potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.[...]”

De asemenea, la Cap.VII, art.29, lit.D(f) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se menționează :

„Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații: [...]

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată: [...]

f) să achite, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în .X., potrivit art. 7 alin. (1) lit. a), b) și d), în situația în care prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X.. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”

In temeiul acestor prevederi legale se reține că aferent facturilor externe primite de la prestatorii de servicii cu sediul în străinătate, societatea avea obligația să achite taxa pe valoarea adăugată în termen de 7 zile de la data primirii facturii.

Având în vedere prevederile legale și documentele aflate la dosar se reține că în perioada 2002 – ianuarie 2003 societatea a achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori externi cu o întârziere de până la 103 zile de la data primirii facturii externe.

Referitor la afirmația societății că întârzierea decontării TVA aferentă serviciilor de consultanță a fost determinată de nealocarea la termen a sumelor solicitate prin Ministerul Transporturilor de la Ministerul Finanțelor, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât actele normative incidente speței nu prevad excepții în astfel de situații.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează accesorii în sumă totală de X lei pentru virarea cu întârziere a TVA aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul în străinătate, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la suma totală de X lei din care suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente și la suma de X lei reprezentând penalități de întârziere,

cauza supusă soluționării este legalitatea obligării societății la plata impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți aferent sumelor decontate către firma .X. .X. SL din Spania în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă și pentru consultanță sursa de finanțare a fost asigurată de organisme financiare internaționale printr-un acord încheiat cu statul roman.

In fapt, în anul 2004 societatea a derulat contractul de consultanță în domeniul infrastructurii pentru reabilitarea secțiunii prioritare a Drumului Național nr.6 cuprins între .X./-.X./ și .X./ cu o firmă de consultanță din Japonia. Contractul a avut ca sursă de finanțare Acordul de Împrumut pentru Proiectul de reabilitare a drumurilor între Fondul pentru Cooperare Economică Internațională – Japonia și .X., cu o dobândă de sub 3% pe an.

In drept, la art.117 lit.) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

“Sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din .X. de nerezidenți următoarele venituri: [...]

f) veniturile obținute de nerezidenți din .X., care prestează servicii de consultanță, asistență tehnică și alte servicii similare în orice domeniu, în cadrul contractelor finanțate prin împrumut, credit sau alt acord financiar încheiat între organisme financiare internaționale și statul român ori persoane juridice române, inclusiv autorități publice, având garanția statului român, precum și în cadrul contractelor finanțate prin acorduri de împrumut încheiate de statul român cu alte organisme financiare, în cazul în care dobânda percepută pentru aceste împrumuturi se situează sub nivelul de 3% pe an;”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că veniturile obținute de nerezidenți din .X., în baza unor contracte finanțate în baza unui acord încheiat între organisme financiare internaționale și statul român sunt scutite la plata impozitului.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că pentru realizarea Proiectului de reabilitare a drumurilor, în baza Acordului de împrumut între .X. și Fondul pentru Cooperare Economică Internațională Japonia, ratificat prin Legea nr.156/1998, .X. a beneficiat de un împrumut în sumă de X yeni japonezi, cu o dobândă de 2,7% pe an, pentru realizarea secțiunii prioritare a Drumului Național nr.6 cuprinsă între .X./ – .X./ și .X./.

De asemenea, în Acordul de împrumut la anexa nr.2 Secțiunea 1 – Alocarea s-a prevăzut la categoria “Servicii de consultanță” suma alocată din împrumut pentru consultanță în cuantum de 455 milioane yeni.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de impozit întrucât societatea nu a putut prezenta certificatele de rezidență fiscală pentru firma .X. .X. SL beneficiară a veniturilor obținute din .X., dar nu au verificat dacă societatea respectivă a efectuat servicii de consultanță.

Mai mult, în timpul soluționării contestației, societatea a depus cu adresa nr..X./17.04.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907027/21.04.2009, copiile legalizate ale certificatelor de

rezidență fiscală ale firmei .X. .X. SL, eliberate de Ministerul Economiei și Finanțelor, Departamentul Special din Madrid, din care rezultă că în perioada 2002 – 2007 aceasta a avut rezidența fiscală în Spania.

De asemenea, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X./26.08.2008 contestată, organele de inspecție fiscală au precizat că în “conformitate cu art.V, secțiunea 5.02 a acordului dobânda asupra sumelor împrumutate a fost sub 3%, încadrându-se în prevederile art.117 lit.f) din Legea nr.571/2003”.

Având în vedere că la stabilirea impozitului pe veniturile nerezidenților obținute în .X., organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile din Acordul de împrumut între .X. și Fondul pentru Cooperare Internațională Japonia și nu au verificat natura serviciilor efectuate de firma .X. .X. SL, urmează să se desființeze capitolul privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în suma de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei din decizia de impunere nr..X./26.08.2008, în conformitate cu prevederile art.186 “*Solutii asupra contestatiei*” alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată potrivit căruia : “*Prin decizie se poate desființa total sau partial 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.*”

La reanalizare, pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, organele de inspecție fiscală vor ține cont de considerentele prezentei decizii și vor răspunde la susținerile contestatoarei.

5. Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice și accesoriile aferente în sumă de X lei,

cauza supusă soluționării este dacă și dacă pentru plățile la extern derulate în anul 2003 către firmele .X./ Italia și .X. .X. Malta datorează impozitul stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care societatea susține că a reținut și virat impozitul aferent la bugetul de stat, însă din documentele aflate la dosar nu rezultă dacă plățile pe care societatea susține că le-a efectuat cu titlu de impozit pe veniturile nerezidenților au stins obligațiile cu acest titlu datorate de societate.

În fapt, în baza contractului încheiat cu firma .X./ Italia compania a decontat în cursul anului 2003 din factura externă nr..X./10.10.2003 suma de .X. euro, iar pentru firma .X. .X. Malta a decontat factura externă nr.X/04.09.2003 în valoare de X euro.

Organele de inspecție fiscală au reținut în conținutul actului de control că societatea, aferent plăților efectuate la extern, nu a reținut și virat la

bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente.

Prin contestația formulată societatea susține că impozitul pe veniturile nerezidenților a fost reținut și virat la bugetul de stat cu ordinul de plată nr.X/19.12.2003.

În drept, la art.1 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din .X. de persoane fizice și juridice nerezidente se precizează că :

“(1) Veniturile realizate de orice persoană fizică sau persoană juridică nerezidentă din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu persoane fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță, indiferent dacă sumele sunt încasate în .X. sau în străinătate”,

iar la art.2 alin.2) din același act normativ se stipulează

“(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidenților, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice sunt supuse impozitării pe teritoriul României prin aplicarea cotei de 15% asupra veniturilor brute plătite nerezidenților.

În consecință, plătitorul de venit are obligația ca din suma brută datorată nerezidenților să rețină impozitul cuvenit bugetului de stat și să îl vireze în termenul prevăzut de lege.

Conform anexei nr.9 la raportul de inspecție fiscală, aflată în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea, în baza contractului nr..X./18.06.2003 încheiat cu firma .X. .X. Romania aferent facturii externe nr.X/04.09.2003 în valoare de X euro a reținut și virat impozitul pe veniturile nerezidenților în sumă de X euro.

De asemenea, societatea în baza contractului nr..X./21.05.2003 încheiat cu firma .X./ Italia aferent sumei decontate în cursul anului 2003 în valoare de .X. euro a reținut și virat impozitul în sumă de X euro, iar diferența în sumă de X euro a fost plătită la extern cu dispoziția de plată externă nr.X.

Totodată, prin contestația formulată compania arată că pentru firma .X. .X. Romania “impozitul pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente a fost constituit și virat la bugetul de stat în mod eronat

deoarece societatea dispunea de certificat de rezidență fiscală în Malta pentru anii 2003 și 2004”.

Prin adresa nr.907310/22.05.2009 societatea a precizat că *“întreprinde demersuri pentru obținerea certificatelor de rezidență fiscală în original și pentru societățile .X. .X., .X. .X. și .X./”*.

Până la data emiterii prezentei decizii societatea nu a depus originalele sau copiile legalizate ale certificatelor de rezidență fiscală pentru a putea pretinde aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Mai mult, impozitul aferent celor două plăți efectuate la extern de către societate a fost achitat la bugetul de stat cu ordinul de plată nr.X/19.12.2003 în care se menționează “c/v impozit, aferent ctr..X./21.05.2003, ctr..X./18.06.2003”.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul pe venitul nerezidenților corespunzător plăților derulate către firmele .X. .X. Romania Malta și .X./ Italia în cursul anului 2003 în condițiile în care societatea prezintă documente care atestă că impozitul a fost reținut și virat la bugetul de stat, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organului de inspecție fiscală, urmează să se desființeze capitolul privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de 12.105 lei din decizia de impunere nr..X./26.08.2008, în conformitate cu prevederile art.216 **“Soluții asupra contestației”** alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră

“(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”.

La reverificare, pentru aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară organele de inspecție fiscală vor reanaliza documentele deținute de societate referitoare la reținerea și plata impozitului pe veniturile nerezidenților în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu dispozițiile actelor normative incidente în materie.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de X lei aferente impozitului pe veniturile nerezidenților stabilite prin Decizia de impunere nr..X./26.08.2008 emisă de Direcției Generale de Administrarea a Marilor Contribuabili, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece la capitolul precedent s-a desființat debitul în sumă de X lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din Romania de persoane juridice nerezidente, care a generat calculul de majorări de întârziere, urmează să se desființeze și accesoriile aferente în sumă de X lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Referitor la susținerile societății potrivit cărora ar fi compensat din proprie inițiativă impozitul pe venitul nerezidenților considerat a fi virat în plus la bugetul de stat în cuantum de **.X. lei** cu impozitul pe venitul nerezidenților datorat ca urmare a plăților derulate la extern, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestațiilor pentru considerentele mai jos arătate :

Astfel, societatea nu are dreptul să stingă prin compensare obligații datorate bugetului general consolidat cu obligații pe care ea însăși consideră că nu le datorează.

În condițiile în care nu probează că respectivele sume considerate a fi achitate în plus au fost virate fără a avea la bază un titlu de creanță ori că titlul de creanță în baza cărora au fost achitate ar fi fost anulat sau că ar fi depus o declarație rectificativă cu privire la obligația inițial declarată, societatea nu mai poate dispune asupra unor sume înregistrate în evidența fiscală cu titlu de plăți în contul unor obligații bugetare datorate.

În situația în care consideră că avea dreptul la restituirea sau compensarea unor sume de la buget societatea avea posibilitatea să se adreseze organului fiscal competent cu o cerere în acest sens, cu respectarea procedurii prevăzută de reglementările în materie.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.a) și pct.12.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de COMPANIA NATIONALA DE **.X. .X.DIN .X. SA** pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- **.X. lei** majorări de întârziere aferente TVA,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente TVA,
- **.X. lei** impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

2. Desființarea capitolelor din decizia de impunere nr..**X./26.08.2008** pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- **.X. lei** contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei penalități stopaj la sursă în cotă de 10%,
- .X. lei contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru șomeri,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere aferente,
- X lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,
- X lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap art.53 din OUG nr.102/1999,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere,
- .X. lei contribuție la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap art.43 din OUG nr.102/1999,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- X lei penalități de întârziere aferente,
- X lei impozit pe veniturile obținute din .X. de nerezidenți,
- .X. lei majorări de întârziere aferente,
- .X. lei penalități de întârziere aferente,
- .X. lei penalități stopaj la sursă în cotă de 10%,

urmând ca organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat, în raport de dispozițiile actelor normative incidente cauzei, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X