

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.39/2007

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C.X SA ,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, cu privire la contestatia formulata de **S.C.X SA** impotriva Deciziei de impunere nr.X/14.10.2006 intocmita de Directia generala a finantelor publice.

Contestatia are ca obiect suma totala reprezentand:

- impozit pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata,
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999
- majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999
- contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap stabilita conform art.53 din OUG nr.102/1999 , virata in plus

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere nr.X/14.10.2006, respectiv 20.10.2006 asa cum rezulta din confirmarea de primire anexata la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la Directia generala a finantelor publice respectiv **15.11.2006**, asa cum reiese din stampila aplicata pe contestatie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175, art. 177, art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata **S.C. X SA**.

I. Prin contestatia formulata S.C.X SA precizeaza :

Directia generala a finantelor publice nu a respectat data de incepere a inspectiei fiscale, respectiv 15.10.2005, precizata in avizul de inspectie fiscala nr.xxx/09.09.2005 si inregistrat la societate sub nr.xxx/14.09.2005 si in raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006, inspectia fiscala desfasurandu-se cu incepere din data de 08.11.2005.

De asemenea, societatea precizeaza ca inspectia fiscala nu s-a desfasurat in perioada 08.11.2005-10.02.2006 asa cum "gresit" a retinut organul de inspectie fiscala, ci in perioada 08.11.2005-17.10.2006, depasindu-se termenul maxim de 6 luni de efectuare a inspectiei fiscale prevazut in cazul marilor contribuabili la art.102 din Codul de procedura fiscala.

Totodata, avand in vedere ca perioada supusa verificarii a fost 01.01.2000-31.12.2004, nu au fost respectate dispozitiile art.96 din Codul de procedura fiscala, inspectia fiscala efectuandu-se in afara termenului de prescriptie a dreptului statului de a stabili obligatii fiscale, in ceea ce priveste perioada verificata a anului 2000.

Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei 2000-2004, societatea considera eronata concluzia organelor de inspectie fiscala de a stabili ca nedeductibila cheltuiala de a lei, reprezentand contravaloarea unui autoturism Dacia 1310 acordat ca premiu vizitatorului cu ocazia A EXPO 2001, concluzie in urma careia a fost stabilit un debit suplimentar de impozit pe profit in suma de b lei, intrucat nu reprezinta o cheltuiala aferenta realizarii veniturilor.

Societatea sustine ca potrivit prevederilor art.4 alin.4 din HG nr.402/2000, prin acordarea acestui premiu au fost stimulate incasarile din biletele de intrare la manifestarea expozitionala A EXPO 2001, fapt pentru care cheltuiala mai sus mentionata are corespondenta in veniturile obtinute de societate din comercializarea biletelor de intrare, fiind deci efectuata in scopul obtinerii de venituri.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 2000-2004, societatea considera eronata incadrarea juridica si concluziile stabilite de organele de inspectie fiscala referitoare la modul de impunere a sumelor datorate de SC X SA agentilor sai externi pentru serviciile prestate de acestia in afara teritoriului Romaniei (persoane juridice nerezidente care presteaza servicii in afara teritoriului Romaniei activitatea de marketing si prospectare a pietei in scopul atragerii de expozanti din tarile de resedinta ale agentilor respectivi la unele dintre manifestarile

expoziionale organizate de SC X SA), in urma carora au fost calculate debite restante si accesorii aferente.

De asemenea, societatea sustine ca perioada supusa verificarii , respectiv 01.01.2000-31.12.2004, a fost stabilita gresit , deoarece nu s-a tinut cont de faptul ca anul 2000 nu mai poate fi supus verificarii intrucat pe aceasta perioada s-a prescrist dreptul statului de a constata si executa silit obligatii fiscale in sarcina contribuabilului, avand in vedere termenul general de prescriptie de 5 ani, stabilit prin Codul de procedura fiscala.

Societatea precizeaza ca organul de inspectie fiscala nu a distins ca in raport de obiectul de activitate al societatii SC X SA incheie doua tipuri de raporturi juridice comerciale distincte:

-primul tip de raport juridic comercial se incheie intre agentul strain, in calitate de furnizor de servicii si SC X SA, in calitate de beneficiar de servicii;

-al doilea tip de raport juridic comercial se incheie intre SC X SA, in calitate de furnizor de servicii si expozantii straini, in calitate de beneficiar de servicii sau intre SC X SA, in calitate de furnizor de servicii si agentul strain, in calitate de beneficiar de servicii.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala nu a tinut cont de anumite aspecte ce rezulta din particularitatile acestor raporturi juridice.

SC X SA incheie cu persoane juridice nerezidente, cu sediul in strainatate contracte de prestari servicii prin care prestatorul strain, furnizorul de servicii, se angajeaza sa prospecteze piata unei tari , alta decat Romania, pentru a identifica potentiale firme interesate de manifestarile expoziionale organizate de SC X SA in Romania si a le influenta sa participe la acestea. Astfel, natura juridica a serviciului prestat este de marketing, apreciere necontestata de organul de inspectie fiscala.

Potrivit acestor contracte, pentru activitatea prestata, agentul primeste un tarif, stabilit nu in valoare fixa ci in cota, avand ca baza de calcul sumele incasate de SC X SA de la expozantii participanti la expozitii. Faptul ca tariful se calculeaza in functie de valoarea tarifelor de chirie, facturate si incasate de SC X SA de la expozantii atrasi de agentul strain, nu-i permite organului de inspectie fiscala sa schimbe natura serviciului prestat de agentul de servicii, din activitate de marketing in prestari de servicii ale agentilor imobiliari. Mai mult, activitatea de marketing nu poate fi incadrata la servicii prestate de consultantii.

Societatea sustine ca temeiul de drept invocat de organele de inspectie fiscala nu are nicio legatura cu serviciile de marketing prestate de furnizorul strain si ca aceasta este prevederea corecta a clauzei contractuale si nu aceea potrivit careia partile ar fi convenit ca TVA-ul este suportat de SC X SA. In cadrul acestui tip de contract , prestatia agentului de marketing si de prospectare a pietei se consuma in exclusivitate pe teritoriul statului sau de rezidenta, iar scadenta platii pretului stabilit in

contract se implineste atunci cand prestatia s-a executat, respectiv la data la care expozantii din sfera de actiune a agentului au participat la expozitie si baza de calcul a pretului convenit a fost stabilita.

Distinct de contractul mentionat anterior si ulterior acestuia, intre SC X SA si fiecare firma din sfera de actiune a agentului se incheie un alt contract de prestari servicii, numit adeziune-contract, in care SC X SA este prestatorul de servicii, firmele sunt beneficiarii serviciilor, iar teritoriul unde se presteaza este in Romania. Un asemenea contract se poate incheia si direct cu agentul care reprezinta firmele atrase (subexpozanti).

In aceste adeziuni contract facturarea se face de catre SC X SA direct catre expozantii atrasi de agent sau catre agent, dupa caz, pentru veniturile respective colectandu-se TVA 19% in conformitate cu prevederile legislatiei romanesti in perioada 2000-2004 referitoare la teritorialitatea prestarilor de servicii. La sfarsitul manifestarii expozitionale, in baza facturii primite de la agent, SC X SA plateste catre acesta tariful datorat pentru activitatea de marketing si prospectare a pietei prestat de agentii SC X SA, persoane juridice nerezidente, in categoria serviciilor aferente bunurilor de natura imobiliara, iar ulterior in categoria serviciilor de consultanta, astfel incat baza legala care constituie temeiul pentru calculul debitelor restante, a dobanzilor si penalitatilor este inexistentă.

Societatea precizeaza ca in dreptul fiscal, regula este ca TVA-ul aferent serviciilor contractate si efectuate de prestatori cu sediul in strainatate pentru beneficiari aflati pe teritoriul tarii nu se datoreaza bugetului de stat. De la aceasta regula, legiuitorul a instituit prin art.133 din Codul fiscal cateva exceptii in sensul ca TVA-ul aferent unor astfel de servicii se datoreaza bugetului de stat de catre beneficiarii serviciilor.

Societatea sustine ca serviciile mentionate anterior sunt servicii de marketing care, potrivit principiului teritorialitatii sunt impozitate din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, conform prevederilor OG nr.3/1992 si HG nr.512/1998, OUG nr.17/2000 si HG nr.401/2000, Legii nr.345/2002 si HG nr.598/2002 in locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice.

In concluzie, potrivit principiului teritorialitatii statuat in cele trei acte normative si in normele lor de aplicare, intrucat prestatorul nu are sediul in Romania, locul prestarilor de servicii nu este in Romania, organele de inspectie fiscala incadrând eronat serviciile prestate de agentii straini catre SC X SA in exceptiile privind principiile teritorialitatii.

Aceste exceptii sunt de stricta interpretare si nu pot fi extinse la alte situatii neexistand o norma permisiva in acest sens.

Mai mult, societatea sustine ca serviciile de marketing nu au fost cuprinse in exceptiile teritorialitatii anterior anului 2004, legiuitorul reglementandu-le distinct o data cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea sustine ca nu se poate interveni in conventia dintre parti pentru a se da o alta interpretare vointei acestora si naturii contractului cu consecinta stabilirii unor obligatii in raport de propriile interpretari. In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin decizia nr.xxx/09.10.2000.

Chiar in cazul in care serviciile de marketing ar fi fost prevazute expres in categoria exceptiilor de teritorialitate a TVA anterior anului 2004, beneficiarul serviciilor fiind obligat la plata taxei pe valoarea adaugata (taxare inversa), bugetul de stat nu ar fi fost in niciun fel prejudiciat de modul de derulare a contractelor de agent ale SC X SA. Societatea invoca in sustinere prevederile art.29 D lit.E) din Legea nr.345/2002 cu modificarile si completarile aduse prin OG nr.36/2003 si Decizia nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale.

Ca urmare, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat ca pentru aceste servicii contribuabilul era obligat sa achite in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul in strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, conform criteriilor de teritorialitate. Chiar si in acest caz, contribuabilul care ar fi achitat in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe taxa pe valoarea adaugata ar fi primit dreptul de deducere a acesteia in conformitate cu prevederile art.22 alin.5 lit.D din Legea nr.345/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, prin urmare concluzia prin care organele de inspectie fiscala stabilesc debite suplimentare si accesorii aferente acestora este eronata intrucat bugetul de stat nu a fost prejudiciat in niciun fel.

Societatea invoca in sustinere prevederile art.40 alin.11 din HG nr.598/2002 privind modul de inregistrare si evidentiere in contabilitate a serviciilor mentionate.

Totodata, societatea precizeaza ca aspectele aratate in contestatie se regasesc si in punctul de vedere al societatii pe care organele de inspectie fiscala nu l-au valorificat, motivand ca prevederile Deciziei nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale se refera la situatia in care TVA neachitata in termenul legal a fost evidentiata in contabilitate prin inregistrarea 4428=4426, "fapt nerealizat de societate".

In raport de acest aspect, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au efectuat o interpretare eronata a prevederilor pentru urmatoarele considerente:

-prestarile de servicii efectuate de furnizorul strain pana la data de 31 decembrie 2003, inclusiv, justificate cu documente contabile, din care rezulta ca prestarile de servicii au fost efectuate pana la data mentionata, nu trebuiau sa fie facturate potrivit regimului in vigoare la data efectuarii operatiunilor respective.

-organul de inspectie fiscala are puncte de vedere diferite referitoare la speta exprimate in doua acte administrative fiscale, respectiv in raportul de inspectie fiscala, pe de o parte si pe de alta in parte in dispozitia de masuri. Astfel, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 se stabileste ca masura, conform prevederilor pct.60 alin.1-3 din HG nr.44/2004, emiterea de catre societate de facturi fiscale prin autofacturare si inregistrarea sumelor rezultate din jurnalele de vanzari si cumparari si in decontul de TVA prin inregistrarea contabila 4426=4427.

Referitor la contributiile datorate la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap, conform art.43 , respectiv art.53 din OUG nr.102/1999 aferente perioadei 2001-2002, societatea precizeaza:

Nu este justificata concluzia organelor de inspectie fiscala ca societatea datoreaza debite restante si accesorii aferente contributiei prevazute de art.43 din OUG nr.102/1999, cu modificarile si completarile ulterioare , pe motivul ca au fost achitate in perioada 2001-2002 in alt cont bugetar decat cel corespunzator fiecarei obligatii fiscale, desi societatea a constituit corect si virat integral si la termen catre bugetul de stat contributia.

Societatea sustine ca din interpretarea prevederilor legale nu rezulta nici expres si nici implicit ca, contribuabilii care vireaza gresit impozite si taxe, in alte conturi bugetare, sunt considerati debitori la bugetul statului pentru respectivele sume de bani achitate in mod eronat. Astfel, niciun act normativ care a reglementat executarea creantelor bugetare, nu a continut vreo prevedere legala in sensul celor precizate mai sus, in sensul ca nu se poate sanctiona un contribuabil care a respectat cuantumul si termenul de plata a obligatiilor bugetare.

Chiar si in situatia in care s-ar retine varianta cuprinsa in raportul de inspectie fiscala, statul ar fi incasat sume ce nu i s-ar fi convenit, potrivit art.86 si art.88-89 din OG nr.11/1996 si art.25-26 din OG nr.61/2002, autoritatea competenta trebuia sa compenseze din oficiu creantele debitorului cu creantele bugetare, indiferent de natura obligatiilor bugetare, fapt pentru care bugetul de stat nu avea cum sa fie prejudiciat.

Astfel, societatea sustine ca aceste sume nu pot fi definite ca debite sau datorii atata vreme cat ele au fost constituite si achitate in termenul legal si ca urmare nu poate fi retinuta culpa societatii.

Totodata, potrivit prevederilor Deciziei comisiei fiscale centrale nr.1/2006 contribuabilii care constata erori in documentele de plata pot solicita organului fiscal competent corectarea erorilor, "plata fiind considerata ca efectuata la data debitarii contului contribuabilului , cu conditia creditarii unui cont bugetar."

Mai mult, atata vreme cat in fisa analitica pe platitor inaintea inceperii controlului fiscal, SC X SA nu figura cu nicio obligatie restanta, respectiv plata in plus, in ceea ce priveste cele doua obligatii prevazute de OUG nr.102/1999 la art.43 si art.53, sumele respective fiind virate integral la bugetul de stat si la termenele legale prevazute, nu se poate explica obligarea societatii la plata unor sume deja achitate si la care s-au stabilit si accesorii aferente.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anulara obligatiilor stabilite de organul de inspectie fiscala in decizia de impunere nr.185/14.10.2006 si in raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006.

Totodata, potrivit prevederilor art.185 Cod procedura fiscala, societatea solicita suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 care a stat la baza intocmirii deciziei de impunere nr.185/14.10.2006, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili au efectuat verificarea modului de calcul, de inregistrare, declarare si virare in cuantumul si la termenele legale a impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata si contributia angajatorului la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap.

Perioada supusa verificarii :01.01.2000-31.12.2004

Domeniu de activitate principal:"Alte activitati de servicii prestate in principal intreprinderilor"

Activitate principala:organizare de targuri si expozitii

Referitor la impozitul pe profit:

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal suplimentar fata de cheltuielile nedeductibile avute in vedere de societate la calculul impozitului profit pentru anul 2001 in suma de a lei, reprezentand contravaloarea unui autoturism Dacia 1310, acordat ca premiu de societate prin tragere la sorti la data de 07.06.2001, in cadrul manifestarii expozitionale A EXPO 2001, in conformitate cu prevederile art.4 alin.4 din HG nr.402/2000.

Avand in vedere cheltuielile stabilite ca nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat impozitului pe profit la 31.12.2001 stabilind o diferenta de impozit pe profit in suma de b lei fata de suma constituita de societate.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2000-31.12.2004 societatea a realizat in cadrul obiectului de activitate "importuri" de servicii de la prestatori cu sediul in strainatate.

Activitatea prestatorilor denumiti in contracte "agenti" se desfasura in cadrul general al promovarii relatiilor comerciale dintre societati comerciale din Romania cu cele din strainatate, prin organizarea de tirguri si expozitii si consta in studierea pietei din tara de origine in vederea identificarii de societati comerciale interesate sa participe la manifestari expozitionale organizate de SC X SA din Romania.

Pentru acest serviciu, in contracte se prevedea plata unui tarif procentual (comision) asupra valorii serviciilor realizate si facturate de SC X SA firmelor atrase (chirie spatiu expozitional, tarif de construire/amenajare a standurilor).

Prin contract s-a prevazut in mod expres ca tariful acordat prestatorului extern nu include TVA si, ca o consecinta, trebuia suportat de cealalta parte contractuala (SC X SA).

Avand in vedere cele constatate precum si prevederile art.4 din OG nr.3/1992, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.3.2 si 3.4, lit.e) din HG nr.512/1998, art.4 din OUG nr.17/2000, pct.3.2 si 3.4, lit.e) din HG nr.401/2000, art.7 alin.1 lit.a si c din Legea nr.345/2002 si art.8 din HG nr.598/2002, organele de inspectie fiscala au stabilit ca obligativitatea determinarii si platii taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii revenea SC X SA.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de contribuabil, respectiv :contracte, facturi, deconturi de TVA, dispozitii de plata valutara externa, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a determinat, nu a achitat, nu a inregistrat in contabilitate si nu a in scris in decontul lunar taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor legate de "importul" de servicii.

De asemenea, in conformitate cu prevederile pct.11.15 din HG nr.512/1998, pct.7.7 din HG nr.401/200 si art.29 lit.D, pct. e si f din Legea nr.345/2002 societatea era obligata sa achite, in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul in strainatate, pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, conform criteriilor de teritorialitate.

Fata de cele constatate si avand in vedere ca societatea in perioada 01.01.2000-01.03.2003 nu a calculat si nu a platit TVA aferenta serviciilor contractate si efectuate de prestatori cu sediul in strainatate, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul debitului suplimentar si a accesoriilor din ziua imediat urmatoare expirarii termenului de 7 zile de la data primirii facturii externe si pana la data de 30.06.2006, rezultand:

TVA	- c lei
Dobanzi	- d lei
Penalitati de intarziere	- e lei

Avand in vedere prevederile art.29 lit.D, pct.e si f din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata coroborat cu prevederile deciziei Comisiei fiscale centrale, societatea trebuia sa inregistreze taxa pe valoarea adaugata aferenta "importurilor" de servicii mentionate anterior, pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, atat ca TVA deductibila cat si ca TVA colectata, tinand cont si de prorata aplicata pentru anul 2003 in procent de 98,19%.

Astfel, pentru perioada 01.03.2003-31.12.2003 a fost calculat un debit suplimentar de plata pentru TVA rezultat din aplicarea pro ratei asupra TVA aferenta "importurilor" de servicii in suma de f lei, pentru care s-au calculat dobanzi in suma de g lei si penalitati de intarziere in suma de h lei, pana la data de 30.06.2006.

Pentru anul 2004, intrucat pro rata a fost de 100%, in conformitate cu prevederile pct.60 alin.5 din HG nr.44/2004 organele de inspectie fiscala dispun ca masura respectarea prevederilor pct.60 alin.1-3 din acelasi act normativ, respectiv emiterea de facturi fiscale prin autofacturare, inregistrarea sumelor rezultate in jurnalele de vanzari si cumparari si in decontul de TVA prin inregistrarea contabila 4426=4427.

Urmare a celor constatate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza urmatoarele sume:

TVA	- i lei
Dobanzi	- j lei
Penalitati de intarziere	- k lei

Referitor la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, organele de inspectie fiscala au constatat in urma verificarii fisei contului 447 analitic –Contributie la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap, recapitulatia statelor de plata a salariilor, declaratii, ordine de plata, urmatoarele:

In ceea ce priveste contributia stabilita conform prevederilor art.53 din OUG nr.102/1999, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat si a virat la termenul legal contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap. Totodata, au constatat ca societatea a achitat in plus in contul acestei contributii suma de m lei.

In ceea ce priveste contributia stabilita conform prevederilor art.43 din OUG nr.102/1999, organele de inspectie fiscala au constatat ca desi societatea a constituit corect si a virat in termenele legale contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, in perioadele martie-decembrie 2001, ianuarie-august 2002 si noiembrie 2002 SC X SA a virat contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de n lei in contul bugetar aferent contributiei stabilita de art.53 din OUG nr.102/1999.

Avand in vedere cele precizate, precum si prevederile art.8 din OG nr.11/1996 si art.22 din OG nr.61/2002 organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza un debit suplimentar in suma de m lei precum si dobanzi in suma de o lei si penalitati de intarziere in suma de p lei.

Fata de constatările inscrise in proiectul raportului de inspectie fiscala societatea a formulat un punct de vedere inregistrat sub nr.xxx/06.10.2006.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor prestate de persoane juridice straine, nerezidente cu sediul in strainatate si care nu si-au desemnat un reprezentant fiscal societatea nu este de acord cu modul de incadrare a serviciilor de marketing si prospectare a pietei din punct de vedere al teritorialitatii ca fiind impozabile in Romania, considerand aceste servicii ca fiind impozabile in locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice.

Fata de punctul de vedere formulat de societate, organele de inspectie fiscala precizeaza ca la stabilirea TVA de plata aferenta serviciilor contractate si efectuate de prestatori cu sediul in strainatate faptul ca respectivii prestatori, denumiti agenti aveau rolul de a prospecta piata din tara de origine in vederea identificarii de potentiali clienti pentru inchirierea spatiilor din cadrul manifestarilor expozitionale din Romania. Astfel, aceste prestatii au fost incadrate de organul fiscal in categoria prestatiilor desfasurate de catre agentii imobiliari tinand cont si de modalitatea de plata, respectiv comision procentual din valoarea tarifelor de chirie, prestatii impozabile din punct de vedere al teritorialitatii in locul unde se afla bunul imobil, respectiv in Romania. Totodata, aceste prestatii au fost incadrate de organul de inspectie fiscala si in categoria serviciilor realizate de catre birourile de studii de marketing si prospectare a pietei, situatie in care s-a aflat agentul prestator extern, servicii mentionate expres in prevederile legale referitoare la teritorialitate si impozabile dupa locul beneficiarului, respectiv SC X SA.

Referitor la afirmatia societatii , respectiv ca, si in situatia in care ar fi respectat prevederile legale de a achita in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor, societatea ar fi primit drept de deducere a acesteia, intrucat bugetul de stat nu a fost prejudiciat in niciun fel, organul de inspectie fiscala considera ca TVA datorata pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul in strainatate pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania era scadenta in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe pentru perioada 01.01.2000-28.02.2003. Avand in vedere prevederile OG nr.11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare si OG nr.61/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, perioada pentru care se calculeaza

accesorii este cuprinsa intre termenul scadent mentionat anterior si data stingerii sumelor datorate.

Referitor la prevederile Deciziei comisiei fiscale centrale nr.8/2003, acestea se refera la situatia in care TVA neachitata in termenul legal a fost evidentiata in contabilitate prin inregistrarea 4428=4426, fapt nerealizat de societate.

Referitor la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap, societatea precizeaza in punctul de vedere formulat, ca fapta de a nu declara si achita in contul bugetar corespunzator contributia nu este generata de o culpa atata vreme cat sumele datorate au fost achitate integral si la termen, fara a prejudicia bugetul de stat.

Fata de punctul de vedere al societatii, avand in vedere ca societatea recunoaste ca nu a efectuat platile in contul bugetar corespunzator, au fost incalcate prevederile art.8 din OG nr.11/1996 si nr.22 din OG nr.61/2002 care prevede ca plata obligatiilor bugetare se va efectua in conturile bugetare corespunzatoare.

In ceea ce priveste prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.1/2006, organul de inspectie fiscala precizeaza ca acest act normativ a fost emis ulterior perioadei inspectiei fiscale.

Referitor la afirmatia societatii ca suma de a lei reprezentand contravaloarea unui autoturism acordat ca premiu reprezinta o cheltuiala efectuata in scopul obtinerii de venituri, aceasta nu a fost retinuta de organele de inspectie fiscala avand in vedere prevederile art.4 alin.4 din HG nr.402/2000 care nu include premiile acordate in categoria cheltuielilor aferente realizarii veniturilor.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de r lei si majorarile de intarziere in suma de q lei, aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de r lei - **Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate in conditiile in care contestatoarea precizeaza ca pentru anul 2000 dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili impozite si taxe este prescris.**

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 intocmit de organe de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de

administrare a marilor contribuabili, s-a efectuat verificarea modului de calcul, inregistrare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2000 – 31.12.2004.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006, prin decizia de impunere nr.x/14.10.2006 contestata, au fost stabilite in sarcina SC X SA pentru perioada supusa verificarii o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de i lei si majorari de intarziere aferente in suma de s lei.

Prin contestatia formulata societatea invoca prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata pentru anul 2000.

In drept, referitor la termenul de prescriptie, la art.89 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscală potrivit [art. 23](#), dacă legea nu dispune altfel.”

Potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala, ca regula generala, la data efectuării inspectiei fiscale, dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani. Prin exceptie de la aceste prevederi legale, termenul de prescriptie se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand a inceput sa curga, asa cum se precizeaza la art.199 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu aplicabilitate pana la data de 23.06.2006: ***Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga.***

Deasemenea, prin pct.40 din Legea nr.158/15.05.2006 privind Aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.165/2005 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, intrata in vigoare incepand cu data de 23.06.2006 ***Art.199 va avea urmatorul cuprins: Dispozitiile privind termenele. Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga***, dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptia expresa de la principiul neretroactivitatii.

Potrivit acestor prevederi legale prescriptia dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare de plata se

calculeaza dupa normele legale in vigoare la data la care s-a nascut creanta fiscala.

Norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva pentru creantele nascute anterior datei de 01.01.2004, data intrarii in vigoare a Codului de procedura fiscala, este Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.21 precizeaza:

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

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

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

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

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei de specialitate din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala exprimat prin adresa nr.xxxx/06.03.2006, dat intr-o speta similara, anexat la dosarul cauzei, in care se precizeaza: “[...] pentru creantele fiscale nascute inainte de intrarea in vigoare a Codului de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt aplicabile normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga, in speta dispozitiile Ordonantei Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”

Prin raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 s-a stabilit ca, potrivit prevederilor pct.11.15 din HG nr.512/1998, pct.7.7 din HG nr.401/2000 si art.29 lit.D pct.e) si f) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada 2000- februarie 2003 societatea avea obligatia sa achite, in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate, pentru care locul prestarii de servicii se considera a fi in Romania, conform criteriilor de teritorialitate.

Astfel, in speta, termenul de prescriptie curge potrivit prevederilor art.21 pct.b) din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind

controlul fiscal, de la data la care a expirat termenul legal de plata a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor externe reprezentand servicii contractate de SC X SA cu prestatori cu sediul in strainatate, respectiv dupa termenul de 7 zile prevazute de legiuitor.

Prin urmare, termenul de 5 ani privind dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata se implineste in cursul anului 2005 pentru facturile externe primite de societate in anul 2000 , pentru care scadenta intervine tot in anul 2000.

Conform art.22 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescriptie 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 ca urmare a acțiunilor de control.”

Potrivit art.22 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, termenul de prescriptie se intrerupe *“la data comunicării, catre contribuabil, a unor diferente de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a actiunilor de control.”*

Or, in speta, Decizia de impunere nr.x/14.10.2006, prin care organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au stabilit in sarcina SC X SA obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata in suma de i lei si majorari de intarziere aferente in suma de s lei a fost comunicata societatii la data de **20.10.2006**, ulterior datei de **11.12.2005** data la care se implinea termenul de 5 ani privind dreptul organelor de control de a stabili o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata pentru anul 2000.

Prin termen de prescriptie se intelege intervalul de timp stabilit de lege inaintea caruia trebuia exercitat dreptul la actiune sub sanctiunea pierderii acestui drept.

Avand in vedere cele precizate, se retine ca prescriptia extinctiva nu a fost intrerupta de comunicarea deciziei de impunere.

In consecinta, se retine ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata pentru anul 2000 era prescris la data de 20.10.2006 care reprezinta ziua comunicarii Deciziei de impunere nr.x/14.10.2006 , fapt pentru care se va admite

contestatia formulata de SC X SA privind prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili debite suplimentare de plata pentru anul 2000.

Potrivit anexelor nr.5c si 5d la raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 , intitulate "Situatia modului de determinare a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau domiciliul in strainatate", respectiv "Calculul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata la importul de servicii" organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X SA pentru anul 2000 o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de r lei si majorari de intarziere in suma de q lei.

Avand in vedere ca exceptia de fond ridicata de societate privind prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale de plata pentru anul 2000, este intemeiata, se va admite contestatia formulata de SC X SA pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de r lei si majorari de intarziere in suma de q lei, Directia generala de solutionare a contestatiilor urmand a se pronunta pe fondul cauzei cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de t lei si majorari de intarziere in suma de u lei.

Referitor la celelalte argumente ale societatii privind procedura de control, respectiv cu privire la depasirea termenului maxim de 6 luni de desfasurare a inspectiei fiscale prevazut la art.102 din Codul de procedura fiscala, acestea nu intra in competenta de solutionare a Directiei generale de solutionare a contestatiilor, ci a Directiei generale de metodologie si proceduri fiscale din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

2.Referitor la suma de b lei reprezentand impozit pe profit- ***Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca cheltuiala in suma de a lei reprezentand contravaloarea unui autoturism Dacia 1310 acordat ca premiu este deductibila fiscal la calculul impozitului pe profit.***

In fapt, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal in suma de a lei reprezentand contravaloarea unui autoturism Dacia 1310, acordat ca premiu de societate prin tragere la sorti la data de 07.06.2001, in cadrul manifestarii expozitionale A EXPO 2001.

In drept, potrivit art.4 alin.4 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 70/1994](#) privind impozitul pe profit:

« La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru următoarele categorii de cheltuieli se admite deducerea la calculul profitului impozabil, astfel:[...]

- cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unui contract scris;”

Prin HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, referitor la acest articol se precizeaza:

“ Această prevedere se referă la închirierea de spații publicitare, inclusiv la târguri și expoziții organizate, executarea de material publicitar, precum și la costurile ocazionate de prezentarea acestora, în baza unor contracte scrise.

Se includ în această prevedere acțiunile cu caracter publicitar organizate de diferiți agenți economici în scopul stimulării vânzărilor, care nu presupun taxe de participare pentru jucători și nici majorarea prețului pe care produsul l-a avut anterior desfășurării acțiunii publicitare.

Nu intră sub incidența acestei prevederi reducerile de prețuri, premiile acordate în cadrul unor campanii publicitare, cheltuielile cu achiziționarea unor produse supuse inscripționării cu emblema firmei, cheltuielile cu achiziționarea unor produse ce nu fac obiectul activității societății și care sunt acordate în scop publicitar, organizarea tombolelor, cheltuielile legate de încercarea produselor sau realizarea de demonstrații la punctele de vânzare.”

Fata de prevederile legale mentionate mai sus se retine ca legiuitorul a prevazut in mod expres ca „**premiile acordate in cadrul unor campanii publicitare**” sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Pe cale de consecinta, intrucat societatea a acordat ca premiu DACIA 1310 cu ocazia campaniei publicitare efectuate in cadrul A EXPO 2001, se retin prevederile din HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, mentionate mai sus.

Referitor la afirmatia societatii ca prin acordarea acestui premiu au fost stimulate incasarile din biletele de intrare la manifestare expozitionala A EXPO 2001 si ca aceasta cheltuiala are corespondenta in veniturile obtinute de SC X SA din comercializarea biletelor de intrare, fiind efectuata in scopul obtinerii de venituri, aceasta nu are relevanta in speta

avand in vedere prevederile restrictive statuate de legiuitor prin HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, mentionate mai sus.

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuiala nedeductibila fiscal suma de a lei si in mod legal au stabilit ca societatea datoreaza diferenta de impozit pe profit in suma de b lei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

3.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de t lei si majorari de intarziere in suma de u lei – cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia sa plateasca taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile contractate cu prestatori cu sediul in strainatate in conditiile criteriilor de teritorialitate reglementate de actele normative in vigoare pe perioada verificarii .

In fapt, SC X SA a incheiat cu persoane juridice nerezidente, cu sediul in strainatate contracte de prestari servicii prin care prestatorul strain, denumit “agent”, in calitate de furnizor de servicii, se angaja sa promoveze relatiile comerciale si de afaceri intre societatile comerciale din strainatate si din Romania prin organizarea de targuri si expozitii si sa prospecteze piata unei tari, alta decat Romania, pentru a atrage potentiale firme interesate de manifestarile expozitionale organizate de SC X SA in Romania si a le influenta sa participe la acestea.

Potrivit acestor contracte, pentru activitatea prestata, prestatorul strain (agentul) primea un tarif, stabilit nu in valoare fixa ci in cota procentuala, avand ca baza de calcul sumele incasate de SC X SA de la expozantii participanti la expozitii, respectiv valoarea serviciilor realizate si facturate de SC X SA firmelor atrase constand in chirie spatiu expozitional, tarif de construire, amenajare a standurilor.

Organele de inspectie fiscala au incadrat aceste servicii externe de care a beneficiat SC X SA in categoria prestatiilor desfasurate de catre agentii imobiliari avand in vedere modalitatea de plata a acestora, respectiv comision procentual din valoarea tarifelor de chirie si totodata, respectiv in categoria serviciilor realizate de catre birourile de studii marketing si prospectare a pietei, operatiuni impozabile conform criteriilor de teritorialitate prevazute in Romania din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata dupa locul beneficiarului.

SC X SA nu a evidentiat in contabilitate si nu a achitat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile externe emise de prestatorii straini (agenti) in perioada 2000 - 2003, fapt pentru

care organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de t lei.

Prin contestatia formulata se contesta obligatia de plata la bugetul de stat a acestei sume din punct de vedere al impozitarii acestor operatiunilor in cauza potrivit criteriilor de teritorialitate .

In drept, prin art.4 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu aplicabilitate incepand cu data de 15 martie 2000, se precizeaza:”*Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.*”, respectiv la pct.3.4 din normele metodologice de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.401/2000, care precizeaza:

“ 3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia

3.4. În această categorie se încadrează:

- a) închirierea de bunuri mobile corporale;
- b) operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale și/sau necorporale;
- c) cesiunile și/sau concesiunile dreptului de autor, de brevete, de licențe, de mărci de fabrică și de comerț și alte drepturi similare;
- d) serviciile de publicitate;
- e) serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare;

f) prelucrarea de date și/sau furnizarea de informații;[....]”

La art. 7 din Legea nr.345/2002, privind taxa pe valoarea adaugata, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.06.2002, se precizeaza:

“(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

[...]

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul beneficiarului. În această categorie se încadrează:

[...]

6. prelucrarea de date, furnizarea de informații, realizarea și/sau furnizarea de programe informatice și/sau licențe de programe informatice;”

La art.8 din același act normativ se precizeaza:“(1) În sensul art. 7 alin. (1) din lege locul prestărilor de servicii este considerat a fi în România, dacă sediul activității economice, sediul stabil sau, în absența

acestora, domiciliul ori reședința obișnuită a prestatorului de la care sunt prestate serviciile este amplasată în România, cu excepțiile prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. a) - d) din lege.

Potrivit acestor prevederi legale, ca regula generala, prestarile de servicii se impoziteaza in locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice, exceptie de la aceasta regula facand prestarile de servicii precizate in normele metodologice si pentru care taxa pe valoarea adaugata se datoreaza de beneficiarii serviciilor.

Avand in vedere prevederile legale mentionate problema care se pune in discutie este de a stabili locul prestarii de servicii conform criteriilor de teritorialitate.

Asa cum rezulta din contractul nr.xxx/17.12.2002, transmis prin fax Directiei generale de solutionare a contestatiilor la data de 09.01.2006, incheiat intre SC X SA si Z prestatorul strain denumit "agent" se obliga, potrivit prevederilor contractuale, sa promoveze relatiile comerciale si de afaceri intre societatile din strainatate si din Romania prin organizarea de targuri si expozitii, si totodata se obliga sa atraga "expozanti si vizitatori profesionali in participarea la targurile si expozitiile internationale si la alte manifestari promotionale organizate de SC X SA[...]. Mai mult, potrivit art.III din contract "agentul" se angaja sa efectueze reclama si sa promoveze pe cheltuiala sa targurile si expozitiile organizate de SC X SA.

Potrivit art.4 din contract, "Conditii financiare de plata", pentru activitatea de promovare a targurilor si expozitiilor organizate de SC X SA, de atragere de expozanti, agentul este platit cu un comision stabilit in cota procentuala din "*valoarea tarifelor de chirie pentru spatiul neamenajat si, in cazul in care constructia/amenajarea standurilor se face de catre X, din tarifele de constructie/amenajare a standurilor, prevazute in adeziunile-contract si celelalte formulare ale manifestarii expozitionale respective, facturate si incasate de X de la expozantii atrasi .*"

Avand in vedere si constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la celelalte contracte incheiate pe perioada supusa verificarii cu diferiti prestatori externi denumiti "agenti", se retine ca serviciile externe de care a beneficiat SC X SA de promovare a relatiilor comerciale si de afaceri intre societatile comerciale din strainatate si din Romania prin organizarea de targuri si expozitii si prospectare a pietei unei tari , pentru atragerea de firme interesate de manifestarile expozitionale organizate de SC X SA in Romania se incadreaza pana la data de 01.01.2004 in categoria "furnizarilor de informatii" pentru care, conform criteriilor de teritorialitate stipulate in prevederile legale mentionate mai sus locul prestarii este locul unde beneficiarul isi are stabilit sediul activitatii.

Ca urmare, rezulta ca prestarile de servicii efectuate de „agentii” prestatori externi , beneficiar fiind SC X SA, reprezinta un serviciu contractat de o persoana juridica din Romania cu un prestator cu sediul

sau domiciliul in strainatate si pentru care locul impozitarii se situeaza in Romania si pentru care societatea avea obligatia evidentierii taxei pe valoarea adaugata aferenta in decontul lunar.

Astfel, societatea avand dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor prestari de servicii numai dupa achitarea acesteia in termen de 7 zile de la data primirii facturilor externe conform prevederilor pct.7.7 din Hotararea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000, care precizeaza:

„Taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor contractate de persoane juridice din Romania cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul in strainatate si pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, potrivit pct.3.4, se plateste la organul fiscal teritorial sau la banca comerciala, in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.Pentru platile efectuate fara factura taxa pe valoarea adaugata se plateste concomitent cu plata prestatorului extern” iar la art.29 pct.D lit. e din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza ca persoanele impozabile platitoare de TVA cu privire la plata taxei pe valoarea adaugata au urmatoarea obligatie:

“ e) să achite 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 România, potrivit [art. 7](#) alin. (1) lit. c), [...] Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern. 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;”

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala iar societatea nu a contestat acest aspect, SC X SA nu a evidentiat si nu a calculat aceasta taxa pe valoarea adaugata in perioada 01.01.2000-01.03.2003.

Prin Decizia nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale cu privire la aplicarea art.4 din OG nr.3/1992, privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.4 din OUG nr.17/2000 cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 si art.29 lit.D d) – f) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile ulterioare, se precizeaza:

1. Taxa pe valoarea adăugată neachitată în termenul legal, evidențiată în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiuni de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România dacă prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum și pentru servicii contractate cu prestatori din

străinătate pentru care beneficiarii aveau obligația, conform legii, să plătească taxa pe valoarea adăugată, care au fost efectuate până la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizează astfel:

[...]

b) dacă prestările de servicii respective au fost destinate realizării de operațiuni care sunt supuse pro rata, taxa colectată va fi înscrisă la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, iar taxa deductibilă afectată de pro rata aplicabilă la data efectuării operațiunii va fi înscrisă la rândul 10 "regularizări";

[...]

Din punct de vedere contabil se va storna înregistrarea 4428 = 446 și se va efectua înregistrarea 4426 = 4427.

Dacă serviciile achiziționate sunt destinate realizării de operațiuni prevăzute la lit. b) și c), taxa sau diferența de taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă se va înregistra prin formula contabilă 635 = 4426, la data încheierii decontului privind taxa pe valoarea adăugată în care au fost reflectate operațiunile.

Pentru operațiunile prevăzute mai sus se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.

2. În situația în care organele de control, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că persoanele impozabile nu au efectuat regularizări prevăzute la pct. 1, vor aplica aceeași procedură la data constatării acestora."

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca societatea avea posibilitatea sa inscrie taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor mai sus mentionate numai in situatia in care taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii este evidentiata in contabilitate. Prin urmare, in cazul in care taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal nu este inregistrata in evidentele contabile se aplica prevederile legale in vigoare la data efectuării operatiunilor respective.

In sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite indirecte exprimat prin adresa nr.261540/25.03.2005, anexat la dosarul cauzei.

In consecinta, societatii nu ii sunt aplicabile nici prevederile Deciziei nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale.

Incepand cu data de 01.03.2003, prin Ordonanta Guvernului nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, au fost modificate prevederile art.29 lit.D, pct.e), in sensul : "e) taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de beneficiari din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit [art. 7](#) lit. c), [...], se achită de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe

valoarea adăugată, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii următoare celei în care a fost primită factura externă sau pe data de 25 a lunii următoare celei în care a fost efectuată o plată fără factură către prestatorul extern. **În cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, taxa aferentă acestor operațiuni se consemnează în decontul privind taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în luna în care a fost primită factura externă sau a fost efectuată o plată fără factură către prestatorul extern**”, prevederi aplicate și de organele de inspectie fiscale.

Având în vedere cele reținute mai sus, întrucât serviciile contractate și prestatate de prestatori cu sediul în străinătate locul impozitarii se situează în România potrivit criteriilor de teritorialitate iar societatea nu a calculat și evidențiat în contabilitate taxa pe valoarea adăugată aferentă tarifului achitat de beneficiar prestatorului extern, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina societății obligația de plată a sumei de t lei, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de SC X SA ca neîntemeiată.

Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de t lei, respectiv majorările de întârziere în suma de u lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept „*accessorium sequitur principalem*”. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de t lei iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta datorează și suma de u **lei** reprezentând majorări de întârziere.

4.Referitor la suma reprezentand: contribuție la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilită conform art.43 din OUG nr.102/1999 în suma de n lei, dobânzi aferente contribuției la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilită conform art.43 din OUG nr.102/1999 în suma de o lei și penalități de întârziere aferente contribuției la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilită conform art.43 din OUG nr.102/1999 în suma de p lei, contribuția la fondul special de solidaritate pentru persoana cu handicap stabilită conform art.53 din OUG nr.102/1999, virată în plus, în suma de m lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă organele de inspectie

fiscala aveau dreptul sa emita decizie de impunere pentru debite declarate la organul fiscal reprezentand contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in conditiile in care societatea nu a achitat sumele declarate in contul bugetar destinat incasarii respectivelor obligatii bugetare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2001-2002 societatea a constituit corect potrivit art.53 din OUG nr.102/1999 si a virat, in plus, in termenul legal contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap in suma de m lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada martie-decembrie 2001, ianuarie-august 2002 si noiembrie 2002 societatea a virat contributia la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999, in suma de n lei in contul bugetar aferent contributiei stabilite de art.53 din OUG nr.102/1999.

Avand in vedere ca societatea nu a efectuat plata contributiei la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap in contul bugetar corespunzator, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.8 din OG nr.11/1996 si nr.22 din OG nr.61/2002 care prevede ca plata obligatiilor bugetare se efectueaza in conturile bugetare corespunzatoare, fapt pentru care prin decizia de impunere nr.x/14.10.2006 au stabilit ca obligatie fiscala suplimentara suma de n lei cu titlu de contributie la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap si au calculat pentru perioada 01.01.2000 – 30.06.2006 majorari de intarziere in suma de v lei.

De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea *a declarat la organul fiscal* contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap stabilita conform art.53 din OUG nr.102/1999.

Totodata, din declaratiile privind obligatiile de plata la bugetul de stat aferente perioadei iulie-decembrie 2001 si ianuarie- decembrie 2002, transmise prin fax de catre SC X SA Directiei generale de solutionare a contestatiilor unde au fost inregistrate sub nr.xxx/30.01.2007, confruntate cu anexele nr.8 si nr.10a la raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006, rezulta ca societatea *a declarat la organul fiscal* si contributia la fondul de solidaritate pentru persoane cu handicap stabilite conform art.43 din OUG nr.102/1999.

In drept, potrivit pct.107.1 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004 se precizeaza:

„Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale suplimentare, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;

b) declaratia fiscala, angajamentul de plata sau documentul intocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, in cazul in care acestea se stabilesc de platitor potrivit legii.

c) decizia prin care se stabileste si se individualizeaza suma de plata, pentru creantele fiscale accesorii, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, stabilite de organele competente.”

Potrivit art.92 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:”*Inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale,[...], stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora.*”

Totodata, potrivit art.107 alin(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:”*la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificare bazei de impunere.*”

Fata de prevederile legale mentionate se retine ca organele de inspectie fiscala au competenta sa emita decizie de impunere pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar numai in situatia in care se modifica baza impozabila sau sa emita „decizie pentru nemodificarea bazei de impunere” in situatia in care se constata, conform anexei nr.2 din OMFP nr.1267/2006 „ca toate obligatiile bugetare care au facut obiectul inspectiei fiscale au fost corect determinate.”

Din actele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea a declarat la organul fiscal contributiile la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap constituite conform prevederilor art.53 si art.43 din OUG nr.102/1999.

Totodata, se retine ca urmare a inspectiei fiscale nu a fost modificata baza de impunere cu diferente fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala constatand doar ca societatea a virat intr-un alt cont bugetar contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap, declarata la organul fiscal.

In consecinta, se retine ca organele de inspectie fiscala nu aveau competenta sa emita decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare pentru contributiile la fondul de solidaritate sociala pentru

persoanele cu handicap declarate la organul fiscal, nefiind in situatia constatarii unor obligatii suplimentare de plata, motiv pentru care se va anula pct.2.1.1 „Obligatii fiscale suplimentare” cu privire la suma reprezentand: contributie la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999 in suma de n lei, dobanzi aferente contributiei la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999 in suma de o lei si penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999 in suma de p lei, contributia la fondul special de solidaritate pentru persoana cu handicap stabilita conform art.53 din OUG nr.102/1999 in suma de (m lei).

Totodata, avand in vedere ca in speta organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achitat eronat intr-un alt cont bugetar, dar la termenul legal si in cuantumul stabilit, contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap declarata la organul fiscal, urmeaza ca organele fiscale sa valorifice constatarile din raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 in sensul de a proceda la transferarea sumelor platite de catre societate din contul in care au fost achitate in mod eronat in contul corespunzator creantei fiscale.

In acelasi sens este si Decizia nr.1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală, care precizeaza ca in cazul in care se constata erori in documentele de plata, la cererea justificata a contribuabililor, dupa analiza fisei de evidenta analitica a platitorilor, precum si a documentelor de plata a obligatiilor fiscale, organele fiscale teritoriale vor solicita unitatilor de trezorerie competente efectuarea transferurilor de sume in conturile bugetare corespunzatoare.

Mai mult, abia prin art.110 alin.6 din Legea nr.158/2006 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.165/2005 pentru modificarea Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala in vigoare de la data de 23.06.2006, legiutorul a prevazut ca *“cererea poate fi introdusa in termen de un an de la data platii, sub sanctiunea decaderii.”*

Avand in vedere ca temeiurile legale privind plata obligatiilor bugetare prevazute in Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, sunt, in esenta, aceleasi cu cele care reglementeaza plata obligatiilor bugetare pe perioada 2001-2002, pentru identitate de ratiuni, organele fiscale vor proceda la transferul sumelor achitate eronat in conturile bugetare corespunzatoare creantei fiscale pe perioada anterioara, conform aceleiasi proceduri prevazute de Decizia nr.1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală.

5.Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in speta Decizia de impunere nr.x/14.10.2006, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata S.C X S.A. a solicitat suspendarea executarii Deciziei de impunere nr.x/14.10.2006 in temeiul art.185 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In drept, sunt incidente prevederile art. 185 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata prin Ordonanta Guvernului nr.35/2006 potrivit carora:

" (1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.."

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, care precizeaza:

"(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.

(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților.

(3) Când în cauză este un interes public major, de natură a perturba grav funcționarea unui serviciu public administrativ de importanță națională, cererea de suspendare a actului administrativ normativ poate fi introdusă și de Ministerul Public, din oficiu sau la sesizare, prevederile alin. (2) aplicându-se în mod corespunzător.

(4) Încheierea sau, după caz, sentința prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 5 zile de la pronunțare."

Se retine ca **S.C. X S.A.** a depus contestatia la Directia generala a finantelor publice, la data de 15.11.2006, ulterior datei de 23.06.2006, data intrarii in vigoare a articolului 185 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala astfel cum a fost modificat prin Legea nr.158/2006.

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, principiul de drept al aplicarii imediate a legii noi, cererea societatii contestatoare de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr.x/14.10.2006 emisa de Directia generala a finantelor publice intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate investi cu solutionarea cererii formulate de **S.C. X S.A.**, neavand competenta materiala.

Pentru considerentele aratate si in temeiul HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art.4 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata coroborat, art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fisca coroborat cu pct.3.4 din HG nr.512/1998, pct.3.4 din HG nr. 401/2000, pct.7.7 din HG nr.401/2000, Decizia nr.8/2003 a Comisiei fiscale centrale, pct.107.1 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin HG nr.1050/2004, Decizia nr.1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală. art. 185 alin.(1) si alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata de Legea nr. 158/2006 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 165/2005 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală , se

DECIDE

1.Admiterea contestatiei formulata de **SC X SA** pentru suma reprezentand:

- r lei -taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pentru anul 2000
- u lei -majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pentru anul 2000

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X SA** pentru suma reprezentand:

- b lei -impozit pe profit.
- t lei - taxa pe valoarea adaugata
- u lei -majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

3. Anularea deciziei de impunere nr.x/14.10.2003 intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma reprezentand:

- n lei -contributia la fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999
- v lei -majorari de intarziere aferente contributiei pentru persoane cu handicap, la fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap stabilita conform art.43 din OUG nr.102/1999
- m lei - contributia la fondul special de solidaritate pentru persoane cu handicap stabilita conform art.53 din OUG nr.102/1999, virata in plus
urmand ca organele de inspectie fiscala sa transmita raportul de inspectie fiscala nr.y/13.10.2006 organelor fiscale competente spre valorificare potrivit celor retinute prin prezenta decizie.

4. Constatarea necompetentei materiale in ceea ce priveste cererea de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr.185/14.10.2006 formulata de **S.C. X S.A.**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea cererii de suspendare, aceasta fiind de competenta instantei judecatoresti.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de apel B in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.