

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Arad asupra contestatiei formulate de societatea comerciala "X".

Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva deciziilor de impunere încheiate de catre organele din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad, solicitand anulara sumelor stabilite in deciziile de impunere si solicitand suspendarea executarii actului administrativ atacat.

Suma contestata reprezinta:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente,
 - majorari de intirziere aferente veniturilor persoanelor nerezidente,
 - penalitati de 0,5 % aferente veniturilor persoanelor nerezidente,
 - penalitati de 10 % aferente veniturilor persoanelor nerezidente, stabilite in sarcina petentei din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentere stabilite de inspectia fiscala.
 - impozit pe profit suplimentar,
 - majorari de intirziere si dobinzi aferente impozitului pe profit suplimentar,
 - penalitati aferente impozitului pe profit suplimentar, stabilite in sarcina petentei din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentere stabilite de inspectia fiscala.
 - taxa pe valoarea adaugata,
 - taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de leasing
 - majorari aferente taxa pe valoarea adaugata
 - penalitati aferente taxa pe valoarea adaugata,
- stabilite in sarcina petentei din cecizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentere stabilite de inspectia fiscala.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 176 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia este semnata de administratorul societatii petente, asa dupa cum prevede art. 175, din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

I. Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva deciziilor de impunere inregistrate încheiate de catre organele din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad solicitand anulara sumelor stabilite in deciziile de impunere precum si suspendarea executarii actului administrativ atacat, in sustinerea contestatiei invocand urmatoarele motive:

(...)"I. cap. III.8. "Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti Perioada 01.09.2001-31.08.2004""

(...)"Consideram ca aceste sume nu erau datorate de societatea noastra Statului Roman, dat fiind ca totalitatea taxelor de redeventa , au fost achitate de partenerii externi in tarile de origine, nemaifiind posibila perceperea acestor sume de catre Statul Roman, in baza acordurilor de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Austria respectiv Germania.

Ba mai mult , in contractele semnate cu societatea de Leasing, in desfasuratorul de plati, nu erau defalcate dobanzile brute si nete , astfel incat societatea noastra nu putea modifica unilateral contractul cu finantatorii".

(...)"II. cap.III.9 "Cu privire la modul de constituire si virare a impozitului pe profit Perioada 01.07.2001-30.06.2004""

(...)"La 31.12.2002 prin recalcularea impozitului pe profit de catre organele de inspectie fiscala s-au stabilit eronat atat elemente de cheltuieli cat si sumele luate in calcul

pentru determinarea deductibilitatii diferentei nete la diferentele de curs valutar conform art.10 alin 2 din Legea nr. 414/2002 in functie de gradul de indatorire al societatii lucru justificat de societate prin corectarea anexelor (in copie) intocmit de organele de inspectie fiscala.

De asemenea organele de inspectie fiscala interpreteaza in mod eronat constituirea si deductibilitatea provizionului pentru diferentele de curs valutar aferente datoriilor si creantelor in devize existente in evidentele societatii la data de 31.12.2002, astfel:

-Conform OMF nr. 1784/2002 pentru aprobarea "Precizarilor privind unele masuri referitoare la incheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991 republicata au obligatia sa inoameasca situatii financiare anuale" stabileste la punctul 22" creantele si datoriile in valuta existente la data de 31.12.2002 se reflecta in contabilitate la cursul de schimb al pietei valutare comunicate de BNR pentru acea data si se evidentiaza astfel:

b) in conturile 476,, Diferenta e conversie -activ ,, respectiv 477,,Diferenta de conversie-pasiv,, aceste personaje juridice constituie provizioane pentru pierderi in diferentele de curs valutar la nivelul sumelor inregistrate in contul 476 Diferente de conversie activ.

Conform HG 22/2003 se completeaza HG859/2002 privind metodologia de calcul al impozitului pe profit astfel ca pct.35.2 din norme se completeaza cu un nou alineat cu urmatorul cuprins:"Contribuabilii care inregistreaza in situatiile financiare la31.12.2002 provizion pentru difrente nefavorabile la curs valutar aferentelor creantelor si datoriilor in devizie potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin HG nr. 704/1993 deduc din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderilor nete din diferentele de curs".

Fata de actele normative aratate mai sus daca mai avem in vedere si Decizia nr. 9/2003 a Comisiei centrale fiscale cu privire la aplicarea unitara a prevederilor unor articole din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit la cap. 8 lit.a "impozitul pe profit curent".

Din analiza actelor normative aratate mai sus rezulta ca societatea a procedat corect la evaluarea creantelor si datoriilor in devize in sold la 31.12.2002 si constituirea provizionului la nivelul diferentei nefavorabile, iar din punct de vedere fiscal este deductibila la nivelul diferentei nete (diferente nefavorabile-diferente favorabile)".

(...)"III. CAP. III.12 "Cu privire la taxa pe valoarea adaugata"

(...)"Astfel am efectuat transporturi internationale catre un beneficiar extern, scutite de taxa pe valoarea adugata conform art. 11 alin.1 lit. a din Legea nr. 345/2002 si a art. 27 alin.1,7 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr. 598/202.

De asemenea transporturile la care s-au facut referire la procesul -verbal de control atacat , sunt scutite de taxa pe valoarea adugata conform prevederilor art.12 din Legea nr. 345/2002 si a art. 36 alin. 5,6,38,39 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002.

Prin urmare organul de control a incalcat prevederile indicate mai sus drept pentru care solicitam admiterea contestatiei pentru sumele indicate in petit.

In situatia in care organele de control fiscal nu ar fi calculat suplimentar taxa pe valoarea adugata pentru operatiunile de lohn societatea s-ar fi aflat permanent cu taxa pe valoarea adugata de rambursat, ceea ce i-ar fi permis sa compenseze taxa pe valoarea adugata calculat pentru operatiunile de leasing extern din taxa pe valoarea adugata de rambursat al lunii precedente."

(...) " pina la solutionarea prezentei contestatii, in temeiul art. 179 pct.2, din O.G. nr. 92/2003 modificata, privind Codul de Procedura fiscala, solicitam suspendarea executarii avctului administrativ atacat".

II. Organele fiscale urmare verificarii efectuate au constatat ca SC "X" SRL nu calculeaza, nu inregistreaza si nu vireaza impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru dobanzile platite aferente unor contracte incheiate cu finantatori din Austria si Germania.

Pentru cele patru contracte de mai sus organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe nerezidenti suplimentar la care s-au calculat accesoriile aferente, respectiv majorari de intarziere, penalitati de 0,5% si penalitati de 10% .

De asemenea in legatura cu calculul impozitului pe profit , organele de control fiscal au constatat ca, pentru trimestrul 3 al anului 2002 societatea nu a tinut cont de prevederile art.10, alin.5, lit.b din Legea nr.414/2002: *“In cazul imprumuturilor obtinute de la alte entitati decat institutiile de credit autorizate, dobanda deductibila este limitata la: nivelul ratei dobanzii EURIBOR plus 2 puncte procentuale pentru imprumuturile in EURO”*. In urma recalcularii, de catre organele de control a impozitului pe profit, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile cu dobanzile aferente leasingului, la calculul acestei sume tinandu-se cont de cheltuielile cu dobanzile platite in trimestrul III 2002 , pentru contractele de leasing, dobanda conform contractelor fiind in procente de 10%, 12,5% si 12% si de nivelul ratei dobanzii EURIBOR conform art.10, alin.5, lit.b din Legea nr.414/2002 .

In totalul cheltuielilor nedeductibile a fost inclusa si suma reprezentand anulare provizioane constituite la 30.06.2002 aferente ratelor de leasing financiar extern achitate in trimestrul III 2002 conform prevederilor pct.35.2 din HG 859/2002 cu completarile ulterioare.

Din cheltuielile cu diferentele de curs valutar (ct.665), pentru determinarea deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile pana la nivelul sumei veniturilor din dobanzi plus 10% din celelate venituri ale contribuabilului conform art.10, alin.2 din Legea 414/2002, a fost scazuta suma reprezentand anulare provizioane constituite la 30.06.2002.

La data de 30.09.2002 in urma recalcularii impozitului pe profit de catre organele de inspectie fiscala, a rezultat o pierdere fiscala.

Societatea a constituit provizioane la data de 31.12.2002, pentru contractele de leasing financiar extern si pentru clientii neincasati in valuta pe care le-a considerat deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit neluand in considerare prevederile HG 830/31.07.2002 prin care se abroga HG 335/1995 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici.

In urma verificarii s-a constatat ca societatea nu a constituit la data de 30.06.2002 provizioane pentru pierderi din diferentele de curs valutar aferente obligatiilor in valuta potrivit HG 335/1995, cu modificarile si completarile ulterioare. Organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea provizioanelor pentru pierderi din diferente de curs valutar aferente obligatiilor in valuta. In totalul cheltuielilor nedeductibile la data de 31.12.2002, organele de control au inclus reprezentand anulare provizioane constituite la 30.06.2002 aferente ratelor de leasing financiar extern achitate in semestrul II 2002 conform prevederilor pct.35.2 din HG 859/2002 cu completarile ulterioare si suma reprezentand diferenta dintre provizioanele constituite de societatea la data de 31.12.2002 si provizioanele constituite de organele de control la data de 30.06.2002.

Societatea efectueaza pe perioada verificata operatiuni de transport international aferente marfurilor importate in regim temporar (lohn), pe care le considera scutite de taxa pe valoarea adugata.

Conform art.8, alin.2 din Legea 345/2002 *“operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie”* .

Astfel, conform prevederilor Legii nr.345/2002, respectiv HG nr.598/2002 , sunt scutite de taxa pe valoarea adugata operatiunile de transport international prevazute la art.11 si art.12 din Legea nr.345/2002 , respectiv sectiunea a-3-a, lit.C din HG nr.598/2002.

In concluzie, pentru transportul aferent operatiunilor de lohn locul prestarii este in Romania , iar taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator deoarece aceasta operatiune este taxabila avand in vedere ca nu se incadreaza la art.12 din Legea nr.345/2002.

Drept urmare, s-a stabilit de catre organele de inspectie fiscala o taxa pe valoarea adugata suplimentara aferenta transportului pentru operatiunile de lohn, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor obtinute din transportul international de marfa a caror obiect il reprezinta transportul marfurilor importate in regim lohn .

Conform prevederilor art.29, lit.D.d din Legea nr.345/2002: "*Agentii economici sunt obligati sa achite taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de leasing, corespunzator sumelor si termenelor de plata prevazuta in contractele incheiate cu locatori, finantatori din strainatate*".

Din verificarea efectuata se constata ca societatea nu respecta prevederile legale mai sus mentionate, cu privire la taxa pe valoarea adugata aferenta bunurilor din import introduse in tara in regim de leasing, in sensul ca nu inregistreaza si nu achita taxa pe valoarea adugata aferenta, in luna in care este scadenta rata de leasing, ci doar in momentul platii efective.

Intrucat societatea calculeaza taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing la cursul BNR din ziua platii si datorita faptului ca inregistreaza taxa pe valoarea adugata in luna in care achita ratele de leasing si nu in luna scadentei organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor rate, pe perioada 01.06.2002-31.12.2003.

Conform art.29, lit.D, pct.h din Legea 345/2002 "*in cazul persoanelor impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adugata, daca in decontul privind taxa pe valoarea adugata din luna precedenta rezulta taxa de rambursat, acestea au dreptul sa compenseze aceasta suma cu suma datorata*".

In urma calcularii de catre organele de control a taxa pe valoarea adugata suplimentara, societatea nu inregistreaza taxa pe valoarea adugata de recuperat pe perioada 01.10.2002-28.02.2003, drept urmare organele de control au calculat o taxa pe valoarea adugata suplimentara pentru contractele de leasing pe care societatea le are incheiate. Pentru taxa pe valoarea adugata stabilita suplimentar de catre organele de control au fost calculate accesorii respectiv majorari de intarziere si dobanzi si penalitati de 0,5%.

III. Având în vedere actele si documentele depuse în sustinerea cauzei, motivele invocate de petitionara si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca în mod corect si legal, reprezentantii Directiei Controlului Fiscal Arad au stabilit in sarcina **SC "X" SRL** obligatia fiscala.

Din analiza documentelor existente la dosar, avand în vedere motivatiile petentei si în raport de actele normative în vigoare, s-au retinut urmatoarele:

1 Referitor la capatul de cerere privind decizia de impunere prin care s-au stabilit in sarcina petentei de plata impozit pe veniturile persoanelor nerezidente suplimentar impreuna cu accesoriile aferente, respectiv majorari de intarziere lei, penalitati de 0,5% si penalitati de 10%, se retin urmatoarele:

In fapt,

SC "X" SRL nu a calculat, nu a inregistrat si nu a virat impozit pe veniturile persoanelor nerezidente pentru dobanzile platite aferente unor contracte incheiate cu parteneri straini din Austria si Germania, in calitate de finantatori.

Pentru cele patru contracte de mai sus organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, suplimentar. SC "X" SRL a pus la dispozitia organelor de control certificatele de rezidenta fiscala a beneficiarilor veniturilor, eliberate de organele fiscale din tarile de rezidenta, respectiv Austria si Germania, prin care atesta ca sunt rezidenti ai statelor respective si ca ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri. Societatea a prezentat organelor de control, certificatele de rezidenta fiscala pentru doua firme, in care se arata ca firmele respective sunt inregistrate ca si contribuabil platitoare de impozite si taxe, dar nu ca au achitat impozitul pe redeventa pentru societatea "X" SRL .

In drept,

Conform OG.83/1998, art.1, alin.3, lit.b: *"Veniturile realizate de orice persoana fizica sau persoana juridica nerezidenta din activitati desfasurate pe teritoriul Romaniei sau din operatiuni efectuate cu persoane juridice romane sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanta, indiferent daca sumele sunt incasate in Romania sau in strainatate, respectiv plati de natura dobanzilor, in cazul contractelor de leasing"*.

In baza art.2, alin.1 din OG.83/1998: *"Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate din Romania se calculeaza, se retine si se varsa de catre platitorii de venituri, transformate in lei la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de BNR din ziua precedenta celei in care platitorul de venit a efectuat ordonantarea platii catre nerezident"*.

art.25 din OG 51/1997 republicata dispune *"Veniturile obtinute de nerezidenti sub forma de dobanda sau de redeventa (rata de leasing), stabilita de partile contractante, in cazul contractelor de leasing financiar sau operational, se impun in Romania prin retinerea la sursa, potrivit prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri sau ale legislatiei interne , dupa caz"*.

Ca urmare, in conformitate cu prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri intre Romania si Austria, ratificata prin Decretul nr.254/1978, art.11, alin.2: *"Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate in Romania se calculeaza, se retine si se varsa de catre platitori de venituri prin aplicarea unei cote de 10% pentru veniturile din dobanzi platite nerezidentilor"*.

In conformitate cu prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri intre Romania si Germania, ratificata prin Decretul nr.625/1973, art.10 : *"Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate in Romania se calculeaza, se retine si se varsa de catre platitori de venituri prin aplicarea unei cote de 10% pentru veniturile din dobanzi platite nerezidentilor"*, si in baza Legii nr.29/2002, art.11, *impozitul datorat de nerezidenti , este in cota de 3%, incepand cu data de 01.01.2003-31.12.2003.*

Incepand din data de 01.01.2004, in conformitate cu dispozitiile art.11, alin4. din Legea 29/2002 societatea nu mai are obligatia achitarii impozitului pe dobanda (redeventa) ca urmare a ratificarii conventiei dintre Romania si Germania

Fata de prevederile legale mai sus citate, intrucat, petenta S.C. "X" S.R.L. a prezentat organelor de control certificatele de rezidenta fiscala a beneficiarilor veniturilor, eliberate de organele fiscale din tarile de rezidenta, respectiv Austria si Germania, prin care atesta ca sunt rezidenti ai statelor respective si ca ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, pentru doua firme, in care se arata ca firmele respective sunt inregistrate ca si contribuabil platitoare de impozite si taxe, organele de control in mod corect si legal au procedat la calcularea debitului reprezentand impozit pe veniturile realizate în Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente, în conformitate cu prevederile legale continute in Conventiile de evitare a dublei impuneri prezentate mai sus.

Referitor la afirmatiile petentei din contestatie: "(...)"Consideram ca aceste sume nu erau datorate de societatea noastra Statului Roman, dat fiind ca totalitatea taxelor de redeventa, au fost achitate de partenerii externi in tarile de origine, nemaifiind posibila perceperea acestor sume de catre Statul Roman, in baza acordurilor de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Austria respectiv Germania" invederam urmatoarele:

Ordinul nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state:

"2. Sintagma "impozitul astfel stabilit nu va depasi" sau "impozitul astfel stabilit nu poate depasi" prevazuta la paragraful 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente" se aplica intocmai in lipsa unei proceduri exprese din legislatia nationala de genul celei exemplificate la pct. 1.a) si 1.b), care introduce exceptia, respectiv impunerea cu o cota mai mica sau scutirea.

3. Prevederea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente", redata prin sintagma: "Totusi, aceste dividende, dobanzi, comisioane, redevente sunt de asemenea impozabile in statul din care provin asemenea venituri cu o cota prevazuta in mod expres prin conventie", nu este anulata de paragraful 1 al aceluasi articol, care prevede ca veniturile respective platite unui rezident al statului cu care Romania are incheiata conventie se impun in statul sau de rezidenta.

Dispozitiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente" statueaza dreptul statului de sursa, respectiv al statului roman, de a incasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate din Romania de persoanele rezidente ale statelor partenere, insa la nivelul prevazut de conventii, nivel care, de regula, este mai redus decat cel stabilit prin Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 sau prin legislatia care reglementeaza impunerea unor asemenea venituri realizate de persoane fizice sau persoane juridice romane.

Dispozitiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente" nu conduc la dubla impunere pentru acelasi venit, intrucat statul de rezidenta acorda credit fiscal pentru impozitul retinut in Romania, in conformitate cu prevederile conventiei, tocmai prin conectarea prevederilor paragrafelor 1 si 2, prevederi legislative care justifica insasi ratiunea conventiei bilaterale."

Conform prevederilor pct. I.3 din OMFP nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, incheiate de Romania cu diverse state, sintagma de la paragraful 2 al articolului Redevente "2. Totusi, astfel de redevente pot sa fie, de asemenea, impuse in statul contractant din care provin si in conformitate cu legislatia acelu stat contractant (...)" nu este anulata de paragraful 1 al aceluasi articol, care prevede expres ca veniturile respective platite unui rezident al statului cu care România are încheiata conventie se impun în statul sau de rezidenta.

Dispozitiile paragrafului 2 al articolului "Redevente" statueaza dreptul statului de sursa, respectiv a statului român de a încasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate în România de persoane rezidente a statelor partenere, însa la nivelul prevazut în conventii, nivel care de regula este mai redus decât cel stabilit prin O.G. nr. 83/1998.

Precizarile referitoare la aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România si diverse state, aprobate prin OMFP nr. 635/2002, nu modifica si nu dau o alta interpretare prevederilor cuprinse în O.G. nr. 83/1998, conform adresei Ministerului Finantelor Publice, înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad, în care se precizeaza ca "Pentru veniturile din dobanzi, dividende, comisioane sau de natura redeventelor potrivit paragrafului 2 al fiecarui articol care reglementeaza impunerea acestor venituri, se da drept de impunere si în tara de sursa limitat, functie de interesul economic al

celor doua state, prin formularea urmatoare, spre exemplu: “*Totusi, aceste redevente pot fi impuse in statul contractant din care provin si in conformitate cu legislatia acestui stat, insa, daca persoana care incaseaza redeventele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depasi ... la suta din suma bruta a redeventelor.*”

În acest context, rezulta în mod clar ca prin conventie se da dreptul de impunere la sursa a acestor venituri statului român, pentru veniturile de aceasta natura realizate din România de rezidentul tarii partenere, iar pentru evitarea dublei impuneri se acorda credit fiscal în tara de rezidenta.

În practica internationala în ceea ce priveste aplicarea articolelor privind retinerea impozitului la sursa, sintagma “poate fi impus” este interpretata imperativ si nu optional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de provenienta al acestui venit. Sintagma este utilizata si în Modelul cadru OECD de Conventie de impunere pe venit si pe capital elaborat de tarile membre OECD si i se da aceeasi interpretare de catre autoritatile competente din tarile partenere la astfel de conventii, precum si de Tribunalele fiscale din aceste tari, derogându-se prin ea de la regula generala prevazuta la paragraful 1 al articolelor dividende, dobânzi, redevente, comisioane, care stabilesc impunerea acestora în tara de rezidenta.

Prin urmare daca impunerea acestor venituri ar fi tratata numai în statul de rezidenta al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesara încheierea de conventii de evitare a dublei impuneri si în asemenea situatie veniturile se vor impune atât în tara de sursa, cât si în tara de rezidenta si astfel dubla impunere nu ar putea fi evitata.

Pe cale de consecinta, în conditiile în care legislatia fiscala din România reglementeaza expres prin sintagma introdusa la paragraful 2 al fiecarui articol “poate fi impus”, dreptul suveran al statului de provenienta de a impune aceste venituri si în tara de sursa, limitat, functie de interesul economic al celor doua state, motivatiile petentei din contestatia formulata nu pot fi luate în considerare si petenta nu poate fi exonerata de la plata impozitului pe veniturile datorate de nerezidenti.

Referitor la majorarile si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente stabilite în sarcina petentei prin decizia de impunere, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capatul de cerere referitor la debitul reprezentand impozit pe veniturile realizate în Romania de persoanele fizice si juridice nerezidente, contestatia a fost respinsa, rezulta ca si pentru capatul de cerere privind majorarile si penalitatile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

Referitor la faptul ca societatea nu putea modifica unilateral contractul cu finantatorii de leasing, invederam ca in conformitate cu Decretul nr.625/1973, art.10 : “*Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate in Romania se calculeaza, se retine si se varsa de catre platitorii de venituri*”, nefiind necesara modificarea contractului partilor asa cum sustine petenta in contestatia formulata.

2 Referitor la capatul de cerere privind decizia de impunere prin care s-au stabilit în sarcina petentei de plata impozitul pe profit stabilit suplimentar impreuna cu accesoriile aferente, respectiv majorari de intarziere si dobanzi, penalitati de 0,5%, se retin urmatoarele:

In fapt,

In urma verificarii organele fiscale au constatat ca societatea nu constituie la data de 30.06.2002 provizioane pentru pierderi din diferentele de curs valutar aferente obligatiilor in

valuta potrivit HG 335/1995, cu modificarile si completarile ulterioare. Organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea provizioanelor pentru pierderi din diferente de curs valutar aferente obligatiilor in valuta. In totalul cheltuielilor nedeductibile la data de 31.12.2002, organele de control au inclus suma reprezentand anulare provizioane constituite la 30.06.2002 aferente ratelor de leasing financiar extern achitate in semestrul II 2002 conform prevederilor pct.35.2 din HG 859/2002 cu completarile ulterioare si suma reprezentand diferenta dintre provizioanele constituite de societatea la data de 31.12.2002 si provizioanele constituite de organele de control la data de 30.06.2002.

In acceptiunea organelor de inspectie fiscala conform HG 335/1995 cu modificarile si completarile ulterioare societatea putea constitui provizioane deductibile fiscal pentru creante si datorii in valuta numai pana la data de 30.06.2002, deoarece HG 335/1995 se abroga prin HG 830/2002. Drept urmare organele fiscale au concluzionat ca in mod eronat societatea constituie provizioane pentru creante si datorii in valuta la data de 31.12.2002 pe care le considera deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit si la care se face referire in contestatie astfel :

Conform OMF 1784/2002 « creantele si datoriile in valuta se reflecta in contabilitate in cont 476 si 477 » dar societatea nu precizeaza ca sumele respective au fost inregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal in cont 6814 la data de 31.12.2002.

Organele de control au calculat provizioane pentru creante si datorii in valuta la data de 30.06.2002 in conformitate cu HG 335/1995 cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la diferenta dintre provizioanele constituite de organele de control la data de 30.06.2002 in baza HG 335/1998 si provizioanele constituite de societate la data de 31.12.2002, acestea nu sunt deductibile fiscal, deoarece la data de 31.12.2002 nu se puteau constitui provizioane pentru creante si datorii in valuta intrucat HG 335 /1998 a fost abrogat prin HG 830/2002 care nu prevede posibilitatea constituirii provizioanelor (dupa data de 30.06.2002) pentru diferenta de curs valutar aferenta creantelor si datoriilor in valuta, in opinia organelor de control, in mod eronat SC "X" SRL considera suma in cauza deductibila fiscal conform pct.35.2 din HG 859/2002 intrucat *dreptul de deducere* pentru provizioane constituite legal *s-a dat societatii la data de 30.06.2002.*

In drept

LEGE nr. 414 din 26 iunie 2002

privind impozitul pe profit

ART. 10

" (2) *În cazul în care gradul de indatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile pana la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, pana la deductibilitatea integrala a acestora.*

(5) *În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate, dobanda deductibilă este limitată la:*

a) *nivelul ratei dobânzii de referinta a Băncii Naționale a României, pentru împrumuturile în lei;*

b) *nivelul ratei dobânzii EURIBOR plus doua puncte procentuale, pentru împrumuturile în euro;*

c) *nivelul ratei dobânzii LIBOR plus doua puncte procentuale, pentru împrumuturile în alte devize."*

HOTARÂRE nr. 859 din 16 august 2002

pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit

35.2. *"Diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valuta, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratarii sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratată sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii"*

HOTARÂRE nr. 22 din 16 ianuarie 2003 pentru abrogarea unor dispoziții legale, precum și pentru modificarea și completarea unor metodologii contabile și fiscale:

ART. 2

Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 640 din 29 august 2002, se modifica și se completează după cum urmează:

10. Punctul 35.2 se completează cu un nou alineat cu următorul cuprins:

"Contribuabilii care înregistrează în situațiile financiare la 31 decembrie 2002 provizioane pentru diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, deduc din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferențe de curs."

ORDIN nr. 1.784 din 23 decembrie 2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, au obligația sa întocmească situații financiare anuale

22. *"Creanțele și datoriile în valuta existente la data de 31 decembrie 2002 se reflecta în contabilitate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Nationala a României pentru acea data și se evidențiată astfel:*

a) persoanele juridice care aplica Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, conform acestor reglementări;

b) în conturile 476 "Diferențe de conversie - activ", respectiv 477 "Diferențe de conversie - pasiv", de celelalte persoane juridice.

Aceste persoane juridice constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la nivelul sumelor înregistrate în contul 476 "Diferențe de conversie - activ".

HOTARÂRE nr. 830 din 31 iulie 2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare:

ART. 3

"Hotărârea Guvernului nr. 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 87 din 29 aprilie 1996, cu modificările ulterioare, se abroga."

DECIZIE nr. 9 din 8 octombrie 2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate:

A. Impozitul pe profit curent

" Conform prevederilor punctului 35.2 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valuta, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retrării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retrată sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.

Prin urmare, sumele reprezentând diferențe din conversie înregistrate anterior în conturile 476 și 477 și transpuse la retrare în rezultatul reportat urmează să fie deduse, respectiv impozitate, la momentul plății/încasării datoriilor/creanțelor respective, cu mențiunea că diferențele de curs valutar nefavorabile pentru care în anii anteriori au fost constituite provizioane deductibile fiscal, nu vor mai fi deduse în anul curent (aceste cheltuieli au fost deductibile în perioada în care au fost constituite provizioanele deductibile).

În scopul urmăririi momentului în care aceste sume au fost impozabile sau deductibile, este necesară ținerea unei evidente analitice a sumelor reprezentând diferențe de curs valutar, atât favorabile cât și nefavorabile, aferente creanțelor și datoriilor existente în evidenta societății la sfârșitul anului de retrare și reevaluate cu ajutorul conturilor bilantiere de diferențe de conversie 476 și 477, respectiv a diferențelor între valoarea acestor creanțe și datorii evaluate la curs istoric (la cursul în vigoare la data înregistrării lor în contabilitate) și valoarea lor la cursul de închidere al anului de retrare.

După aplicarea efectivă a O.M.F.P. nr. 94/2001, pe măsura încasării/plății creanțelor/datoriilor respective, aceste sume vor fi evidenciate (extracontabil) distinct în declarația privind impozitul pe profit și vor fi impozitate, respectiv deduse la calculul profitului impozabil al anului în care creanțele/datoriile respective sunt încasate/plătite, conform prevederilor punctului 35.2 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002."

Pe cale de consecință în considerarea actelor normative mai sus citate și în conformitate cu principiul general de drept "*specialia generalibus derogant*" în condițiile în care HG nr.859 modificat și completat cu HG 22/2003 care prevede expres "*contribuabilii care înregistrează în situațiile financiare la 31 decembrie 2002 provizioane pentru diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, deduc din punct de vedere fiscal cheltuielile cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferențe de curs.*" reprezintă legea specială în raport cu HG nr. 830/2002, în legătura cu situațiile financiare și regimul deductibilității fiscale a provizioanelor la data de 31 decembrie 2002, rezultă că organele de control fiscal nu au făcut aplicarea corectă a actelor normative mai sus citate, motiv pentru care în legătura cu capatul de cerere referitor la decizia de impunere prin care s-a stabilit în sarcina petentei impozit pe profit suplimentar, aceasta urmează să fie desființată, în conformitate cu art.182 și art. 185 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

“ ART.182

Soluționarea contestației (...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.(...)

ART.185

Solutii asupra contestatiei (...)

(3) *Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.*”

urmând ca Activitatea Controlului Fiscal Arad, prin organele sale de specialitate, sa efectueze o noua inspectie fiscala in legatura cu impozitul pe profit pentru aceeasi perioada verificata, conform actelor normative în vigoare, tinând cont de documentele depuse la dosarul cauzei, de aspectele precizate în prezenta decizie si in conformitate cu dispozitiile art. 182 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Referitor la majorarile de intarziere, dobanzi si penalitatile aferente impozitului pe profit stabilite în sarcina petentei prin decizia de impunere, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capatul de cerere referitor la debitul reprezentand impozit pe profit, decizia de impunere a fost desfiintata, rezulta ca si pentru capatul de cerere privind majorarile de intarziere si dobanzile, respectiv penalitatile calculate în sarcina petentei reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, decizia de impunere va fi desfiintata urmand ca organele de inspectie fiscala sa realizeze o noua inspectie conform celor retinuta in prezenta decizie.

3.Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata prin care petenta SC "X" SRL, contesta suma reprezentand Taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor internationale de «marfuri importate in regim temporar (lohn)», suma reprezentnd Taxa pe valoarea adaugata pentru operatiuni de leasing, suma reprezentand majorari Taxa pe valoarea adaugata si suma reprezentand penalitati Taxa pe valoarea adaugata.

In fapt,

Societatea efectueaza pe perioada verificata operatiuni de transport international aferente marfurilor importate in regim temporar (lohn), pe care le considera scutite de taxa pe valoarea adugata.

Conform art.8, alin.2 din Legea 345/2002 “*operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie*” .

In drept, Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“*ART. 12*

Se scutesc de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele operatiuni, cu conditia ca acestea sa nu duca la utilizare si/sau consumare finala:

a) operatiunile de perfectionare activa prevazute la cap. VII, sectiunea a IV-a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei;

b) bunurile realizate in regim de perfectionare activa, potrivit prevederilor cap. VII, sectiunea a IV-a, art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997, de persoane impozabile cu sediul in Romania, contractate cu beneficiari din strainatate si care din dispozitia acestora sunt livrate in antrepozite vamale aflate pe teritoriul Romaniei;

c) introducerea in tara de bunuri plasate in regim vamal suspensiv cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import, potrivit prevederilor Codului vamal al Romaniei;

d) introducerea de bunuri in zonele libere direct din strainatate, in vederea simplei depozitari a acestora, fara intocmirea de formalitati vamale;

e) introducerea de marfuri in zonele libere direct din strainatate, precum si operatiunile comerciale de vanzarecumparare a acestora intre diversi operatori in perimetrul zonelor

libere si care ulterior acestor operatiuni parasesc in aceeasi stare teritoriul zonelor libere cu destinatie externa, fara intocmirea de declaratii vamale;

f) prestarile de servicii legate direct de operatiunile prevazute la lit. a)-e).”

Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, dispune in legatura cu regimul vamal suspensiv de perfectionare activa, urmatoarele:

“ART. 111

(1) Regimul de perfectionare activa consta in supunerea, pe teritoriul Romaniei, la una sau mai multe operatiuni de transformare sau prelucrare a:

a) marfurilor straine destinate a fi reexportate in afara teritoriului vamal al Romaniei, sub forma de produse compensatoare, fara a face obiectul incasarii drepturilor de import sau al masurilor de politica comerciala;

b) marfurilor importate, introduse in circuitul economic, daca ele sunt exportate in afara teritoriului Romaniei sub forma de produse compensatoare.

(2) Regimul de perfectionare activa prevazut la alin. (1) lit. b) se efectueaza cu incasarea drepturilor de import si restituirea acestora la efectuarea exportului.

ART. 112

In regimul de perfectionare activa se pot face urmatoarele operatiuni:

a) prelucrarea marfurilor, inclusiv montajul, asamblarea si adaptarea lor la alte marfuri;

b) transformarea marfurilor;

c) repararea marfurilor, inclusiv remontarea in forma initiala;

d) utilizarea unor marfuri, care, desi nu se regasesc in produsele compensatoare, permit sau faciliteaza obtinerea acestor produse, chiar daca ele dispar total sau partial in timpul folosirii lor.”

Din coroborarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent importului in sistem lohn nu poate fi considerat o prestare de serviciu legata direct de operatiunile prevazute la lit. a) - c) deoarece aceasta operatiune nu se regasesc in cuprinsul operatiunilor la care se refera regimul vamal suspensiv de perfectionare activa reglementat de cap. VII sectiunea a IV- a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei.

LEGEA nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata dispune:

“ART. 19

(1) Pentru bunurile importate baza de impozitare este constituita din valoarea in vama, determinata potrivit legii, la care se adauga taxele vamale, comisionul vamal, accizele si alte taxe datorate potrivit legii.

(2) Sunt cuprinse in baza de impozitare, in masura in care nu au fost cuprinse in baza de impozitare determinata potrivit alin. (1), cheltuieli accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare care intervin dupa intrarea bunului in tara pana la primul loc de destinatie a bunurilor.”

Invederam ca “valoarea in vama determinata potrivit legii” este definita in Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei la CAP. 6 - Regimurile vamale definitive, Sectiunea I - Importul, astfel:

“ART. 76

Valoarea in vama reprezinta acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevazute in Tariful vamal de import al Romaniei.

ART. 77

(1) Procedura de determinare a valorii in vama este cea prevazuta in Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife si comert (G.A.T.T.), incheiat la Geneva la 1 noiembrie 1979, la care Romania este parte.

(2) La valoarea in vama, in masura in care au fost efectuate, dar nu au fost cuprinse in pret, se includ:

- a) cheltuielile de transport al marfurilor importate pana la frontiera romana;
- b) cheltuielile de incarcare, de descarcare si de manipulare, conexe transportului, ale marfurilor din import aferente parcursului extern;
- c) costul asigurarii pe parcursul extern.”.

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca articolele mai sus citate definesc valoarea in vama determinata potrivit legii si in considerarea faptului ca aceasta valoare in vama se regaseste in legea speciala - Codul vamal al Romaniei - la Sectiunea care explicita importul ca regim vamal definitiv, in conditiile in care operatiunile in sistem lohn sunt asimilate regimului vamal suspensiv de perfectionare activa, precum si ca transportul aferent importului in sistem lohn nu este reglementat explicit nicaieri in cuprinsul actelor normative mai sus citate, motivatiile societatii petente din contestatia formulata, intemeiate pe dispozitiile acestor acte normative, nu pot fi luate in considerare.

De asemenea, în Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“ART. 8

(1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operatiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata; nivelul cotei standard se stabileste prin prezenta lege;

b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, pentru care furnizorii si/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 11 alin. (1) si la art. 12;”

HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale:

“2. Alineatele (3), (4) si (7) ale articolului 8 vor avea urmatorul cuprins:

“(3) Pentru transportul de persoane prevazut la art. 7 alin. (1) lit. b) din lege locul prestarii este considerat a fi in tara in care se afla locul de plecare al transportului. Cand locul plecarii transportului de persoane se afla in strainatate si locul sosirii este in Romania, locul prestarii este considerat a fi in strainatate, iar cand locul plecarii transportului de persoane este in Romania si locul sosirii este in strainatate, locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila. Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata beneficiaza de dreptul de deducere potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege, pentru orice transport care are locul prestarii in strainatate.”

In considerarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent bunurilor importate în regim vamal suspensiv, în cazul nostru în sistem lohn, locul prestarii este in Romania, taxa pe valoarea adăugată fiind datorata de prestator deoarece aceasta operatiune este taxabila avand in vedere ca ea nu se incadreaza la art. 12 din Legea nr. 345/2002, asa cum rezulta din prezentarea actelor normative. Asadar organele de control, in mod corect si legal, au procedat la stabilirea in sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată aferenta operatiunilor de transport international a marfurilor importate in regim vamal suspensiv, tinand seama ca in conformitate cu dispozitiile art. 91 din Legea nr. 141/1997:

“Regimurile vamale suspensive sunt operatiuni cu titlu temporar, care au drept efect suspendarea platii taxelor vamale.”,

deci regimurile vamale suspensive nu suspenda plata in totalitate a drepturilor vamale de import care asa cum sunt definite la art. 3 din Legea nr. 141/1997 includ si taxa pe valoarea adăugată, acest impozit indirect fiind asadar datorat de prestatorul serviciului de transport; in virtutea principiului de drept *“exceptio este strictissimae interpretationis”*, exceptia instituita de legiuitor in HG nr. 348/2003, mai sus citat, in sensul ca *“pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, **cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila**”*, avand in vedere ca din actele normative citate in cuprinsul prezentei decizii rezulta ca operatiunea de transport aferent marfurilor importate in regim vamal suspensiv este o operatiune taxabila cuprinsa in sfera taxei pe valoarea adăugată si in conformitate cu dispozitiile art. 8 din Legea nr. 345/2002 *“Operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie.”*; motiv pentru care contestatia formulata de SC "X" SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Afirmatiile petentei din contestatia formulata nu au suport legal in situatia in care organele fiscale au facut aplicatiunea dispozitiilor pct. 3 al Ordinului nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004 in care se arata ca:

"3. Art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata

"In perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003 transportul bunurilor ce urmau a fi plasate in regim de perfectionare activa nu era scutit de taxa pe valoarea adaugata.", care a fost data in aplicarea prevederilor art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, pe care le expliciteaza; astfel prin Ordinul nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 a fost explicat sensul unui act normativ anterior - Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata - ordinul producand efecte de la data de 01.06.2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002, act normativ cu care face corp comun).

In concluzie, Ordinul nr. 1.365/2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004, intra in sfera interpretarii autentice, astfel se permite organelor care au elaborat norma juridica sa o interpreteze prin acte normative cu o forta obligatorie egala cu cea a actului interpretat. Datorita scopului interpretarii, trebuie subliniat faptul ca actul normativ prin care se interpreteaza un alt act are un caracter retroactiv.

Conform prevederilor art.29, lit.D.d din Legea nr.345/2002: *"Agentii economici sunt obligati sa achite taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de leasing, corespunzator sumelor si termenelor de plata prevazuta in contractele incheiate cu locatori, finantatori din strainatate”*.

Din verificarea efectuata se constata ca societatea nu respecta prevederile legale mai sus mentionate, cu privire la taxa pe valoarea adugata aferenta bunurilor din import introduse

in tara in regim de leasing, in sensul ca nu inregistreaza si nu achita taxa pe valoarea adugata aferenta, in luna in care este scadenta rata de leasing , ci doar in momentul platii efective.

Intrucat societatea calculeaza taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing la cursul BNR din ziua platii si datorita faptului ca inregistreaza taxa pe valoarea adugata in luna in care achita ratele de leasing si nu in luna scadentei organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor rate, pe perioada 01.06.2002-31.12.2003.

Conform art.29, lit.D, pct.h din Legea 345/2002 ”in cazul persoanelor impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adugata, daca in decontul privind taxa pe valoarea adugata din luna precedenta rezulta taxa de rambursat, acestea au dreptul sa compenseze aceasta suma cu suma datorata” .

In urma calcularii de catre organele de control a taxa pe valoarea adugata suplimentara, societatea nu inregistreaza taxa pe valoarea adugata de recuperat pe perioada 01.10.2002-28.02.2003, drept urmare organele de control au calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara pentru contractele de leasing pe care societatea le are incheiate. Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de catre organele de control au fost calculate accesorii, respectiv majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de 0,5%.

Referitor la majorarile de intarziere si penalitatile aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere, si penalitati de întarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capatul de cerere referitor la debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara, contestatia va fi respinsa, rezulta ca si pentru capetele de cerere privind majorari de intarziere si penalitati, calculate în sarcina petentei reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, dispozitiilor art. 13 si art. 14 din OG nr. 61/2002 privind executarea creantelor bugetare, precum si art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza a fi respinsa.

4. Petenta SC "X" SRL, in temeiul art.179, pct.2 din OG 92/2003 modificata, privind Codul de procedura fiscala, solicita suspendarea executarii actului administrativ atacat pana la solutionarea contestatiei.

Referitor la capatul de cerere prin care petenta a solicitat "suspendarea executarii actului administrativ fiscal" fara a preciza împrejurari, s-au temeiuri de drept care sa sustina solicitarea se învedereaza ca:

In drept, Codul de procedura fiscala, republicat prevede:

“ART. 184

Suspendarea executarii actului administrativ fiscal

(1) *Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.*

(2) *Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat pana la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificata a contestatorului. (...)*”.

Pe cale de consecinta, întrucat petenta nu a respectat prevederile legale mai sus citate în sensul ca nu a prezentat motive temeinice care sa justifice cererea de "suspendarea executarii actului administrativ fiscal", cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal va fi respinsa.

Pentru considerentele prevederilor art.1, alin3 lit. b din OG 83/1998, art.25 din OG 51/1997 *art.10 din* Legea nr. 414 privind impozitul pe profit, pct. 35.2. privind HOTARÂRE nr. 859 din 16 august 2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art.2 privind HOTARÂRE nr. 22 din 16 ianuarie 2003 pentru abrogarea unor dispoziții legale, precum și pentru modificarea și completarea unor metodologii contabile și fiscale,ordinul nr. 1.784 din 23 decembrie 2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, au obligația sa întocmească situații financiare anuale, art 3 privind HOTARÂREA nr. 830 din 31 iulie 2002 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare,DECIZIE nr. 9 din 8 octombrie 2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate,art.182 si art. 185 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art.19 ,art.76, art.77 dinLEGEA nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.111, art.112 din Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei,se

DECIDE

1.Respingerea contestatiei depuse de SC "X" SRL impotriva deciziilor de impunere emise de ACF Arad, pentru suma totala reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si taxa pe valoarea adaugata cu majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente, ca neintemeiata.

2. Desfiintarea Deciziei de impunere referitoare la impozitul pe profit cu majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente, urmând ca Activitatea Controlului Fiscal Arad, prin organele sale de specialitate, sa efectueze o noua inspectie fiscala in legatura cu impozitul pe profit pentru aceeasi perioada verificata, conform actelor normative in vigoare, tinând seama de prevederile legale aplicabile în speta si de cele retinute în prezenta decizie.

3.Respingerea cererii de suspendare a executarii actului administrativ ca neintemeiata.