



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR. 482 / 2011**

privind solutionarea contestatiei formulată de

**SC .X. SA**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.907599/04.10.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./29.09.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/04.10.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str.X nr.X, județul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J01/.X./1998, împotriva Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011.

**SC .X. SA** contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.06.211* prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cumulate la

31.12.2010, conform constatarilor din *Raportul de inspectie fiscala nr..X./29.06.2011*.

**SC .X. SA** prin contestatia inregistrata la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr..X./17.08.2011, **contesta si veniturile impozabile suplimentare in suma de .X. lei** aferente perioadei 2005-2007, cu care s-a majorat profitul impozabil ce a fost utilizat pentru acoperirea pierderilor fiscale din anii anteriori, prin *Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./29.06.2011* dispunându-se măsura de diminuare a pierderii fiscale cumulate la 31.12.2010 conform Raportului de inspectie fiscala nr..X./29.06.2011 .

În raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./29.06.211, respectiv **18.07.2011**, conform adresei din data de 18.07.2011 prin care societatea confirmă primirea actelor administrative atacate, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **17.08.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 si art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./29.06.211 emise de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011, societatea susține următoarele:***

**În ceea ce privește reîntregirea veniturilor impozabile și diminuarea pierderii fiscale**, contestatoarea susține că, începând cu anul 2005, se afla în perioada de extindere a capacității de producție, iar departamentul comercial a adoptat o politică prin care se asigura și transportul bunurilor vandute în măsura în care clientul nu putea angaja acest transport, respectiv nu dispunea de experiența sau de logistica necesară pentru a angaja/organiza acest transport, cu toate că, în conformitate cu condițiile de livrare negociate între părți, riscurile pe care le comporta preluarea marfii erau transferate în sarcina cumparatorului la poarta fabricii (condiții de livrare Incoterms - .X.).

Pentru a stimula vânzările, se acceptau situații în care, la momentul contractării livrării de bunuri se cota clientului un pret estimativ pentru transport, care rămânea ferm, chiar dacă ulterior cheltuielile efective cu transportul putea să difere datorită modificărilor frecvente din acea perioadă a pretului combustibililor sau în funcție de disponibilitatea mijloacelor de transport ale firmelor de transport contractate. În această situație, diferența de pret la transport a fost considerată de societate un cost accesoriu vânzării de bunuri efectuate, acoperit din pretul bunurilor vandute.

Condițiile în care se efectuau livrările de bunuri erau de fapt negociate în mod ferm ulterior și consemnate de către facturi la rubrica "Condiții de pret". Astfel, în momentul în care rubrica "Condiții de pret" menționează ".X." și "Transport angajat de vânzător" sau "Mod de expediție angajat de vânzător" sau "Mijloc de transport angajat de vânzător", este evident că societatea a acceptat să angajeze transportul în contul sau chiar dacă riscurile asupra bunurilor s-au transferat la poarta fabricii.

Având în vedere cele precizate societatea susține că angajarea transportului a fost în sarcina vânzătorului, nu a cumparatorului, rămânând la latitudinea societății să negocieze cu clientul, refacturarea costurilor de transport (total/partial sau ca sumă fixă antenegociată).

Referitor la politica de vânzări practică, contestatoarea susține că a fost benefică pentru societate în sensul că a conferit cifrei de afaceri un trend crescător, care a generat un profit marginal suficient pentru ca societatea să-și acopere costurile fixe și să genereze și profit din exploatare în perioada verificată. Astfel, a înregistrat în perioada 2005 - ianuarie 2007 costuri fixe considerabile, neacoperirea capacității de producție la un nivel suficient riscând să conducă la pierderi semnificative. Profitul marginal (profitul din exploatare înregistrat după costurile de producție variabile) înregistrat de societate din vânzările către clienții pentru care organele de inspecție fiscală au "reîntregit veniturile impozabile" a fost de .X. lei pentru anul 2005, .X. lei pentru anul 2006 și .X. lei pentru luna ianuarie 2007 și a acoperit suma costurilor de transport considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind suportate eronat de societate.

Contestatoarea prezintă situația din care reiese trendul crescător al veniturilor din exploatare și rata semnificativa de creștere a profitului din exploatare datorata creșterii veniturilor intr-o masura mai mare decât a cheltuielilor de unde rezultă ca politica de vanzari a avut un efect pozitiv, generând venituri taxabile semnificative in raport cu totalul veniturilor din productia vanduta ale societatii (48% in 2005, 57% in 2006 si 62% in ianuarie 2007).

Ca urmare, societatea concluzionează că în lipsa angajarii costurilor de transport suplimentare veniturile impozabile inregistrate in perioada 2005 - ianuarie 2007 ar fi fost semnificativ diminuate, respectiv s-ar fi inregistrat pierderi si nu profituri din exploatare, societatea considerând costul transportului suportat pentru livrarile catre anumiti clienti in conditii EX-.X. ca o componenta de cost aferenta direct livrării bunului care se acopera din pretul bunului sau din pretul bunului și pretul transportului negociat initial.

Astfel, contestatoarea arată că dispunerea de către organele de inspecție fiscală a reîntregirii veniturilor impozabile cu suma de .X. lei pentru anul 2005, cu suma de .X. lei pentru anul 2006 și cu suma de .X. lei pentru anul 2007, în situația în care societatea nu a recuperat sau a recuperat doar partial contravaloarea transportului aferent marfii vandute, prin emiterea unei facturi care sa evidentieze in mod distinct valoarea transportului recuperat este eronată întrucât profiturile fiscale aferente anilor 2005, 2006 și 2007 au fost majorate corespunzator.

Societatea considera ca nu exista temei legal pentru procedura de "reintregire a veniturilor impozabile", articolele de lege citate, respectiv art.6 alin.1 și alin.2 și art.17 alin.1 și alin.2 in Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu sunt aplicabile in situatia data sau, dimpotriva, au fost respectate intru totul de societate.

În sustinerea societatea invocă și prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că aceste prevederi permit sa considere cheltuielile de transport suportate pentru livrari Ex-.X. ca fiind costuri accesorii unor livrari de bunuri, direct atribuibile acelor vanzari de bunuri, acestea conducand la inregistrarea unui volum suplimentar de vanzari si generand un profit operational la nivel de societate. Din acest punct de vedere, costurile de transport suportate de societate se califica drept cheltuieli deductibile efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile rezultate din vanzarile suplimentare de bunuri.

De asemenea, contestatoarea susține că niciunul din articolele de lege invocate de organele de inspecție fiscală nu mentioneaza ca autoritatile fiscale pot proceda la ajustarea veniturilor impozabile in situatii in care

anumite costuri (de transport, in cazul nostru) nu sunt recuperate de la clienti prin inscrierea lor in mod vizibil pe facturi emise acestora și nu exista un principiu fiscal statuat in legislatia fiscala romaneasca in conformitate cu care un platitor de taxe sa trebuiasca sa evidentieze componentele de cost ale unei livrari de bunuri efectuate, pe facturile emise pentru livrarile respective, pentru a dovedi ca acele componente de cost sunt aferente veniturilor impozabile realizate din livrarile respective.

Societatea precizează că prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal trebuie interpretate având in vedere si prevederile articolului 13 din Codul de procedura fiscala, in conformitate cu care: *"Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului așa cum este exprimata în lege"*, respectiv, vointa legiuitorului este ca un contribuabil sa deduca orice cheltuiala suportata pentru a genera venituri impozabile, bineinteles, in masura in care deductibilitatea acelei cheltuieli nu este restrictionata prin prevederi specifice. Ori, in lipsa unei prevederi fiscale specifice, care sa interzica vanzatorului sa suporte costul transportului pentru livrari Ex-.X., societatea considera că avea dreptul sa angajeze transportul marfii catre client, fapt consemnat de facturi, pe costul sau, ori cu refacturare totala sau partiala ulterior.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au plecat de la prezumtia ca intelegerea comerciala dintre parti ar fi constat in faptul ca societatea suporta costul transportului cu recuperarea separata, prin refacturare, a intregului cost al acestui transport clientilor sai, ori documentele existente fac trimitere doar la obligatia vanzatorului de a angaja transportul, si nu la dreptul acestuia de a refactura separat acest cost. In practica, partile s-au inteles verbal ca, doar in anumite situatii, costul transportului sa fie refacturat separat, de cele mai multe ori acesta fiind acoperit din pretul de vanzare al bunurilor vandute.

In lipsa unor probe in ceea ce priveste existenta unei intelegeri comerciale de refacturare de costuri de transport in toate situatiile, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală incalca dispozitiile **art.65 alin.2 din Codul de procedura fiscala**, care prevăd obligativitatea probarii concluziilor proprii de catre organele fiscale.

Mai mult, competenta organului fiscal de a interveni in contractul dintre parti este exclusa, organelor de inspecție fiscală nefiindu-le permisa nicio imixtiune in contract care reprezintă legea partilor, cu exceptia cazului in care poate dovedi elemente de fraudă la lege, ceea ce nu este cazul.

Prin urmare societatea susține că este netemeinică și nelegală stabilirea unor venituri impozabile suplimentare în suma de .X. lei pentru perioada 2005-2007 cu titlu de costuri de transport nerecuperate de la anumiti clienti.

**Referitor taxa pe valoarea colectată stabilită suplimentar pe perioada iunie 2006 - ianuarie 2007, în suma de .X. lei,** contestatoarea susține că nu se poate colecta TVA suplimentar aferentă costurilor de transport nefacturate distinct clienților, având în vedere că societatea nu s-a angajat să presteze servicii de transport clienților săi, această operațiune neputând fi considerată o operațiune separată, în sfera de aplicare a TVA, conform prevederilor art.126 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În lipsa unei operațiuni în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată articolele de lege citate ca temei legal de organele de inspecție fiscală, respectiv art.134 alin.(1), (2) și (3), art.134<sup>1</sup> alin (1), art.137 alin.(1) lit. a), art.140 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Cod Fiscal, nu sunt incidente speței în cauză, respectiv nu se poate discuta despre faptul generator, exigibilitatea sau persoana obligată la plata taxei în cazul unor operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA.

În sprijinul argumentelor societatea invocă teoria celor 5 întrebări de bază, citând de la pag.7 din Ghidul de TVA, susținând că în situația în care răspunsul este negativ la una dintre cele 5 întrebări operațiunea nu este subiect de TVA.

Referitor la completările aduse de organele de inspecție fiscală față de punctul de vedere depus de societate, precizează că prevederile de la Titlul VI, pct.1 alin (3) din HG nr.44/2004 nu sunt aplicabile având în vedere că furnizorul nu se angajează să presteze cliențului servicii de transport ci se angajează să suporte costuri de transport în accesoriu livrării de bunuri, livrare de bunuri care reprezintă, de fapt, scopul înțelegerii comerciale dintre părți, nefiind în situația în care a avut loc o înțelegere comercială în care au fost prestate servicii colective, pentru care ar fi necesară aplicarea pct. 2 (2), lit. a) de mai sus.

Societatea susține că a respectat regulile cu privire la determinarea bazei de impozitare pentru livrările de bunuri cu transport, respectiv Titlul VI art.137 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, pretul obținut pentru livrarea cu transport efectuată, respectiv contrapartida obținută de societate de la clienții săi a fost inclusă în totalitate în facturile emise, respectiv a fost cuprinsă în baza de impozitare și s-a colectat TVA în consecință, fiind respectat astfel și pct.2 (2) lit.b) din HG nr.44/2004 existând o legătură directă între contrapartida obținută de societate și facturată de aceasta în regim de taxare (determinată ca și pretul bunurilor, sau pretul bunurilor + o sumă fixă/variabilă în contul costurilor de transport suportate în funcție de înțelegerea dintre părți) și operațiunea de livrare de bunuri cu transport, care trebuie privită ca o tranzacție unică.

Ca urmare, societatea arată că baza de impozitare pentru operațiunea de livrare de bunuri către clienți a fost determinată corect,

respectiv la nivelul contrapartidei obtinute de la clientul respectiv, conform prevederilor legale incidente.

Având in vedere regulile cu privire la ajustarea bazei de impozitare prevăzute la art.138 "*Ajustarea bazei de impozitare*", titlul VI din Codul Fiscal, societatea susține că nu e posibila colectarea TVA asupra unor venituri reintregite ipotetic, iar Ghidul de TVA clarifica in cadrul punctului 90 alin.(2) compensația care trebuie neaparat sa fie egala cu valoarea reala a bunului livrat sau serviciului prestat și se prezintă exemplul unei persoane impozabile care poate vinde bunurile in pierdere, urmând sa colecteze TVA la valoarea prețului solicitat.

De asemenea, contestatoarea susține că prevederile art.11 alin.(1) din Codul Fiscal, la care organele de inspecție fiscală fac referire la sectiunea care comenteaza punctul de vedere al societatii nu se aplica întrucât a existat un scop economic pentru care societatea si-a asumat aceste costuri de transport care au generat operatiuni taxabile suplimentare de la clientii care doreau ca furnizorul sa angajeze transportul. Mai mult societatea arată că în baza art.11 alin.(1) Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit sa faca abstractie de forma operatiunii prin care s-a angajat transportul si sa o clasifice in functie de substanta economica, respectiv ca reprezentand un cost accesoriu al unei livrari de bunuri pentru care s-a colectat TVA la pretul efectiv negociat si obtinut de societate.

Referitor la invocarea conditiei de documentare a tranzactiilor prevazuta la art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 contestatoarea arată că este neintemeiata deoarece cheltuielile de transport inregistrate sunt documentate de inscrisuri care au calitatea de document justificativ ce stau la baza inregistrarilor efectuate in contabilitate, respectiv facturi primite de la transportatori, iar intelegerea comerciala prin care se suporta aceste costuri este consemnata in facturile emise clientilor.

De asemenea, susține că organele de inspecție fiscală au incalcat prevederile art.65 alin.2 din Codul procedura fiscala, mai mult, competenta organului de inspecție fiscală de a interveni in contractul dintre parti este exclusa, acesta trebuind sa verifice realitatea unei tranzactii și nu obligatiile mutual agreeate de parti in materie contractuala, care de altfel sunt constitutional și legal aparate de interventia tertilor conform art.969 din Codul Civil și art.45 din Constitutia Romaniei, organului de inspecție fiscală nefiindu-i permisa imixtiunea in contractul - legea partilor, cu exceptia cazului in care ar dovedi elemente de fata.

In consecinta, contestă stabilirea obligatiei suplimentare de taxa pe valoare adaugata colectata de .X. lei, precum și a majorarilor/dobanzilor de intarziere de .X. lei si a penalitatilor aferente de .X. lei și solicita restituirea sumei de .X. lei.

**În ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente** in suma de .X. lei, aferent unor serviciilor și comisioanelor de vânzări platite către persoane nerezidente, **societatea contestă impozitul pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar în suma de .X. lei** precum și majorările/dobânzile de întârziere in suma de .X. lei și penalitățile aferente in suma de .X. lei, calculate asupra plăților efectuate către societatea .X. din Germania, pentru care societatea a obținut certificatul de rezidență ulterior inspecției fiscale.

Contestatoarea susține că, ulterior datei de 29 iunie 2011 a reușit să obțină certificatul de rezidență al .X. pe care îl anexează la contestație, conform prevederilor art.213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și solicită reducerea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în materie de impozit pe veniturile nerezidenților.

De asemenea, contestatoarea susține că veniturile obținute din România de către .X. beneficiază de scutire de impozit în România conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Germania, respectiv în conformitate cu art.118 alin.2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar din conținutul certificatului de rezidență fiscală obținut de societate reiese că acesta atestă rezidența fiscală a furnizorului .X. pentru perioada în care au fost obținute veniturile din România și îndeplinește condițiile minime de formă impuse de legislația fiscală în cadrul Titlului V, pct.15 alin.(4) din HG nr.44/2004.

Ca urmare, societatea susține că în perioada 2007-2009 a beneficiat de servicii de asistență tehnică/montaj efectuate pe teritoriul României de către furnizorul .X. astfel, conform comentariilor Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, pe marginea Convenției Model care stă la baza multor Convenții de Evitare a Dublei Impuneri (inclusiv cea încheiată de România și Germania), serviciile de genul celor prestate de societatea .X. se încadrează la art.7 "Profiturile întreprinderii" dacă serviciile astfel prestate reprezintă activitatea principală a furnizorului sau la art. 21 "Alte venituri" (sau articolul 23 "Alte venituri", în unele convenții) în cazul în care aceste servicii reprezintă o activitate accesorie, auxiliara celei principale.

Totodată, contestatoarea arată că indiferent dacă aceste servicii sunt încadrate la art.7 "*Profiturile întreprinderii*" sau la art.21 "*Alte venituri*" din Convenția încheiată între România și Germania pentru Evitarea Dublei Impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital veniturile/profiturile obținute de furnizorii rezidenți fiscali în Germania din servicii prestate pe teritoriul României sunt impozabile numai în Germania.



Ca urmare solicită restituirea sumei de .X. lei, reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar pentru serviciile prestate de .X. Germania, precum și a accesoriilor aferente.

**II. Prin Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011, astfel:**

**Referitor la modul de determinare a profitului impozabil/pierderii fiscale organele de inspecție fiscală au constatat:**

Pe perioada 2005 – 2007 societatea a înregistrat în debitul contului 624 "Cheltuieli transport intern" suma de .X. lei, pe anul 2005, .X. lei și .X. lei pe anul 2007 reprezentând contravaloarea transportului aferent livrarilor de bunuri efectuate către diversi clienți, transport angajat și suportat de vânzător, dar aflat în sarcina clienților conform condițiilor stabilite între părți, înscrise în facturile emise de către societate către beneficiari.

Prin Nota explicativa luată în data de 17.05.2011 reprezentanților societății, se precizează:

*"În perioada la care faceți referire, vânzarile de produse finite către clienții .X. SA se efectuau în genere pe baza de comandă. Comanda consemna angajamentul informal al societății .X. de a livra o anumită cantitate de bunuri, la un anumit preț și la o anumită dată. Menționăm că nu există un contract scris din care să rezulte obligația fermă a uneia sau alteia dintre părți cu privire la condiția de livrare, respectiv partea care suportă transportul bunurilor. Condițiile în care se efectua livrarile de bunuri erau de fapt negociate în mod ferm ulterior și consemnate de către facturi la rubrica "Condiții de preț". Astfel, în momentul în care rubrica "Condiții de preț" menționează ".X." și "Transport angajat de vânzător" sau "Mod de expediție angajat de vânzător" sau "Mijloc de transport angajat de vânzător", este evident că societatea .X. SA a acceptat să angajeze transportul în contul său.*

*Menționăm faptul că facturile evidențiază o condiție de livrare Ex .X. nu interzice vânzătorului să suporte transportul. Scopul condiției de livrare evidențiate în facturi este de fapt să arate care dintre părți suportă riscurile cu privire la bunurile livrate și din ce moment. Astfel, în condițiile date, este evident că beneficiarul livrării suportă riscurile asupra bunurilor livrate din momentul în care îi sunt puse la dispoziție în locația fabricii .X. din .X.. Faptul că vânzătorul angajează transportatorul, pe costul său sau cu refacturare totală sau parțială ulterior, nu-l exonerează pe client de riscurile aferente marfii livrate începând cu punerea acestora la dispoziție în .X..*

*Mentionam ca societatea noastra a acceptat la data respectiva, sa angajeze transportatori pentru livrarile efectuate catre diversi clienti pentru ca acestia din urma se aflau adesea in situatia in care nu dispuneau de logistica necesara transportului de placi de pal (mijloc de transport cu incarcare laterala prevazut cu chingi defilare) sau de experienta necesara in contractarea unui transport adecvat. Intrucat incepand cu anul 2005, .X. se afla in perioada de extindere a capacitatii de productie si avea tot interesul in a mari utilizarea acestei capacitati de productie, departamentul comercial a adoptat o politica prin care se asigura si transport in masura in care clientul nu putea angaja acest transport. Mai mult, pentru a stimula vanzarile, se acceptau situatii in care se cota clientului un pret pentru transport estimativ, care ramanea ferm, chiar daca ulterior cheltuiala efectiva cu transportul putea sa difere.*

*In fapt, pretul transportului putea sa difere de cel estimat initial si agreeat cu clientii, fie datorita modificarilor frecvente de pret din acea perioada datorita costului combustibililor, fie in functie de disponibilitatea mijloacelor de transport ale firmelor de transport contractate.*

*Astfel, societatea .X. SA considera costul transportului suportat pentru livrarile catre anumiti clienti ca o componenta de cost aferenta direct livrării bunului respectiv, care se acopera din pretul bunului plus pretul transportului negociat initial.*

*In perioada 2005-2007 cifra de afaceri, realizata din vanzarea produselor finite a avut urmatoarea evolutie:*

*2005 .X. lei media lunara fiind .X. lei*

*2006 .X. lei media lunara fiind .X. lei*

*2007 .X. lei media lunara fiind .X. lei, unde am luat in considerare doar trei luni (ianuarie- martie 2007, data la care a avut loc incetarea activitatii de productie pe .X.). "*

*Astfel, din raspunsul dat de reprezentantii societatii, rezulta ca aceasta recunoaste faptul ca transportul suportat de catre vanzator a fost refacturat total sau partial beneficiarului marfii livrate.*

*Ca urmare, în temeiul art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.6 alin.1 și alin.2, precum și art.17 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu si-a recuperat integral contravaloarea transportului de la clienti, diminuându-si astfel profitul impozabil al exercițiilor financiare cu aceste sume, astfel că, veniturile impozabile ale societatii vor fi reîntregite cu suma acestor cheltuieli cu transportul.*

Pe cale de consecință, pe perioada verificată, profitul impozabil al societății a fost influențat cu veniturile impozabile stabilite suplimentar, profit impozabil cu care a fost acoperită pierderea fiscală din anii anteriori.

Ca urmare a constatărilor s-a emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.06.211 prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cumulate la 31.12.2010, conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât societatea nu și-a recuperat integral contravaloarea transportului refacturat către clienți, organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor aferente, stabilind taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.126 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.2 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.126 din Codul fiscal, art.134 alin.1, alin.2 și alin.3, art.134<sup>1</sup> alin.1, art.137 alin.1 lit.a), art.140 alin.1, art.158 alin.1, art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, întrucât societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată la data la care a intervenit faptul generator, iar taxa a devenit exigibilă, având în vedere și prevederile art.11 alin.(1) și alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA datorată bugetului de stat, **pentru perioada iunie 2006 - ianuarie 2007**, în sensul majorării TVA colectată cu suma de .X. lei.

Totodată, au fost calculate majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

**Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente**, din analiza serviciilor prestate către SC .X. SRL de diverse persoane nerezidente s-a constatat că societatea a achitat integral contravaloarea facturilor emise către diversi parteneri externi, dar fără a constitui, reține și vira la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoane nerezidente.

Prin Nota explicativă din data de 17.05.2011 dată de reprezentanții societății, se precizează:

*"Din pacate nu am putut regasi la acest moment, in arhiva noastra, toate certificatele de rezidenta fiscala pentru furnizorii prevazuti in anexa.*

*Mentionam ca am cerut noi certificate de rezidenta bazându-ne pe prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.4/19 iulie 2006 coroborate cu Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.2/19.09.2005. Vom obtine certificatele pana la data finalizarii controlului " .*

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.115 alin.(1) lit.b), lit.f, lit.i), lit.k) si lit.n) și art.116, alin.(1) si alin.(2), lit.c) (pe perioada 2005-2006), art.115, alin.(1), lit.i), lit. i) si lit. k) și art.116 alin.(1) si alin.(2) lit.c) (pe perioada 2005-2009) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel că organele de inspectie fiscala a stabilit in sarcina SC .X. SA un impozit datorat de persoanele nerezidente pentru veniturile obtinute in România in suma totala de .X. lei conform art.116 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe veniturile obtinute din România de persoane nerezidente, au fost calculate :

- majorari de întârziere in suma .X. lei in conformitate cu prevederile art.114 si art.115 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala corobrat cu art.119, art.120 si art 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de proeedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Majorarile de întârziere au fost calculate până la data de 31.05.2011.

- penalitati de întârziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.114 si art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.115 si art.121 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare. Penalitățile au fost calculate până la data de 31.05.2011.

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificata, se rețin următoarele:***

**1. Referitor la diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2005 – 2007 ca urmare a reîntregirii veniturilor impozabile cu suma de .X. lei, cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala se poate pronunța cu privire la stabilirea veniturilor impozabile în condițiile în care din raportul de inspectie fiscala nu rezultă cu claritate situația de fapt.**

Perioada verificata: 2005 – 2007.

**În fapt,** în perioada verificata, societatea a înregistrat în debitul contului 624 "Cheltuieli de transport intern" în sumă totală de .X. lei (.X. + .X.

+ .X.) cheltuieli de transport aflate în sarcina clienților în condițiile stabilite între părți – condiții înscrise în facturile emise către clienți.

În baza Notei explicative dată de reprezentanții societății organele de inspecție fiscală au constatat că **societatea recunoaște că transportul suportat de vânzător a fost refacturat total sau parțial beneficiarului mărfii livrate**, fiind încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal și art.6 alin.1 și alin.2 și art.17 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare în sensul că societatea nu și-a recuperat integral contravaloarea transportului de la clienți diminuându-și profitul impozabil, astfel că s-a procedat la reîntregirea veniturilor impozabile cu aceste sume.

Contestatoarea susține că în perioada verificată a practicat o politică de vânzări prin care să se asigure și transportul bunurilor vândute în măsura în care clientul nu putea angaja acest transport. Pentru a stimula vânzările la momentul contractării livrării de bunuri se cota clientului un preț estimativ pentru transport care rămânea ferm chiar dacă ulterior cheltuiala efectivă cu transportul era diferit față de suma stabilită inițial. În această situație diferența de pret la transport a fost considerată de societate un cost accesoriu vânzărilor de bunuri efectuate, acoperit din prețul bunurilor vândute.

De asemenea, contestatoarea susține că **documentele întocmite între părți nu fac mențiuni cu privire la dreptul vânzătorului de a refactura clientului costurile de transport accesorii vânzărilor de bunuri**, precum și faptul că înțelege să-și acopere aceste costuri de transport având în vedere că politica de vânzări practică a generat un profit marginal suficient pentru acoperirea acestora.

Totodată, se arată că nu au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că prevederile art.21 alin.1 din același act normativ îi permit să le considere ca fiind costuri accesorii livrărilor de bunuri și niciunul din prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu precizează că autoritățile fiscale pot proceda la ajustarea veniturilor impozabile în situații în care anumite costuri nu sunt recuperate de la clienți prin înscrierea în facturi emise către aceștia.

**În drept**, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Si conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Si conform prevederilor pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că acestea reglementează modul de calcul al impozitului pe profit, precum și faptul că reprezintă cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă că societatea a efectuat livrări de bunuri suportând și cheltuielile de transport cu acestea, cheltuieli care erau în sarcina clienților și care nu au fost recuperate în totalitate diminuându-și astfel profitul impozabil aferent anilor 2005, 2006 și 2007. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor impozabile pe perioada verificată pe considerentul că societatea trebuia să refactureze beneficiarilor aceste cheltuieli.

Față de cele de mai sus organul de soluționare reține că prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu se precizează dacă între societate și clienți au existat înțelegeri

În ceea ce privește suportarea costului transportului, simpla mențiune “*aflat în sarcina clienților*” nu este suficientă în stabilirea situației de fapt fiscală.

Prin Nota explicativă dată de reprezentanții societății la data de 17.05.2011, prezentată integral în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011, se precizează: “***Mentionam ca societatea noastră a acceptat la data respectiva, sa angajeze transportatori pentru livrarile efectuate catre diversi clienti pentru ca acestia din urma se aflau adesea in situatia in care nu dispuneau de logistica necesara transportului de placi de pal (mijloc de transport cu incarcare laterala prevazut cu chingi defilare) sau de experienta necesara in contractarea unui transport adecvat***”.

Față de această mențiune a reprezentanților societății nu există constatări, respectiv în raportul de inspecție fiscală nu se precizează dacă societatea contestatoare a încheiat contracte cu societăți transportatoare în vederea livrării bunurilor către clienți.

De asemenea, prin anexele 4, 5 și 6 la raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată sunt prezentate situații ale “*costurilor de transport nerefacturate*” pe anii 2005, 2006 și 2007, în care sunt înscrise mențiuni privind clienții, “*diferența costuri transport nerefacturate*” și “*total venituri aferente clienților*”, situații din care nu rezultă modul de stabilire a cuantumului cheltuielilor de transport ce trebuiau refacturate clienților și pentru care au fost stabilite venituri impozabile suplimentare, prin raportul de inspecție fiscală nefiind precizate documentele ce au stat la baza stabilirii acestor diferențe de cheltuieli.

Potrivit celor prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că nu rezultă situația de fapt fiscală care a condus la stabilirea de venituri impozabile suplimentare, respectiv:

Stabilirea veniturilor impozabile suplimentare a avut la baza constatarea conform căreia cheltuielile de transport aflate în sarcina clienților nu au fost refacturate integral acestora și deci, nu au fost încasate integral de societatea contestatoare, fără să se analizeze documentele care stabilesc că aceste cheltuieli sunt în sarcina clientului, fără să se analizeze dacă societatea contestatoare a efectuat transportul bunurilor livrate clienților de ea însăși sau prin intermediul societăților transportatoare, dacă are încheiate contracte de servicii de transport cu astfel de societăți și care sunt clauzele acestora și fără să se stabilească clar, concret, de unde provine diferența de cheltuieli de transport nerefacturată clienților.

Deși prin Nota explicativă dată de reprezentanții societății la data de 17.05.2011, prezentată integral în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011, se precizează: “***Mentionam ca nu exista un contract scris din care sa rezulte obligatia ferma a uneia sau alteia dintre parti cu***

**privire la conditia de livrare, respectiv partea care suporta transportul bunurilor.** Conditiiile in care se efectuau livrarile de bunuri erau de fapt negociate in mod ferm ulterior si consemnate de catre facturi la rubrica "Conditii de pret". **Astfel, in momentul in care rubrica "Conditii de pret" mentioneaza ".X." si "Transport angajat de vanzator" sau "Mod de expeditie angajat de vanzator" sau "Mijloc de transport angajat de vanzator", este evident ca societatea .X. SA a acceptat sa angajeze transportul in contul sau**, prin raportul de inspectie fiscala nu exista constatari care sa combată cele declarate de reprezentanții societății referitoare la persoana juridică care suportă cheltuielile de transport, și nu există niciun fel de de constatări cu privire la condiția "Ex -X".

Totodată, se reține că la stabilirea veniturilor impozabile suplimentare organele de inspectie fiscala au avut în vedere că societatea **nu a recuperat integral cheltuielile cu transportul bunurilor livrate clienților**, or, din punct de vedere fiscal, veniturile impozabile care se iau în calculul profitului impozabil, așa cum este reglementat la pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal reprezintă "*Veniturile [...] înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor [...]*", și la art.17 alin.2 din Legea conatbilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*"(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz."*

Totodată, conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

**"209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse."**, de unde reiese că veniturile impozabile nu se stabilesc în funcție de încasarea sau neîncasarea acestora și nici în funcție de recuperarea sau nerecuperarea cheltuielilor de transport.

Conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

*"210. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende. [...]*

**(3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.**

*211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

*a) venituri din exploatare;*



- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

**a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;**

214. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

**(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:**

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.

Venituri din prestarea de servicii

215. - (1) **Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.**

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată."

Astfel, se reține că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au analizat tranzacțiile dintre societate și clienți, (respectiv transportatori) neanalizând toate aspectele legate de transportul bunurilor livrate către clienți.

Mai mult, deși prin raportul de inspecție fiscală se precizează că aceste cheltuieli cu transportul sunt în sarcina clienților, organele de inspecție fiscală acceptă la deducere cheltuielile cu transportul, parțial, pe motiv că au fost facturate/refacturate și s-a încasat contravaloarea acestora, fără să analizeze dacă acestea sunt sau nu deductibile fiscal, conform prevederilor legale incidente.

Potrivit celor prezentate și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: "(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare", coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede “11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, se va desființa Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția, să reanalizeze aceste venituri în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatoarei, să stabilească situația de fapt fiscală și în funcție de aceasta consecințele fiscale.

## 2. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în condițiile în care baza impozabilă este reprezentată de veniturile impozabile stabilite suplimentar pentru care, așa cum s-a analizat la cap.III pct.1 din prezenta decizie nu rezultă cu claritate situația de fapt.

Perioada verificată: iunie 2006 – ianuarie 2007.

**În fapt**, conform celor constatate la capitolul impozit pe profit, respectiv că societatea nu și-a recuperat integral contravaloarea cheltuielilor de transport ca urmare a nerefacturării acestora către clienți fiind stabilite venituri impozabile suplimentare, s-a procedat la determinarea TVA colectată suplimentară în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că **“întrucât societatea nu a colectat TVA la data la care a intervenit faptul generator, iar taxa a devenit exigibilă, având în vedere și prevederile art.11 alin.(1) și alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea TVA datorată bugetului de stat, pentru perioada iunie 2006 - ianuarie 2007, în sensul majorării TVA colectată cu suma de .X. lei.”**

Prin contestație societatea susține că nu se poate colecta TVA suplimentară la costurile de transport nerefacturate distinct clienților având în vedere că societatea nu s-a angajat să presteze servicii de transport, această operațiune neputând fi considerată ca operațiune separată în sfera de

aplicare a TVA. În lipsa unei înțelegeri comerciale operațiunea nu poate reprezenta operațiune separată de livrarea în sine a bunurilor către clienți ci doar un accesoriu angajat de societate, aceste cheltuieli de transport fiind facturate împreună cu prețul bunurilor livrate, au fost cuprinse în baza de impozitare și pentru care s-a colectat TVA.

De asemenea, societatea invocă teoria celor 5 întrebări din Ghidul de TVA referitoare la persoana impozabilă, operațiunea cu plata din sfera de aplicare a TVA, locul operațiunii, scutiri și neefectuarea operațiunii de către o întreprindere susținând că în cazul său răspunsul negativ privind efectuarea unei operațiuni cu plată duce la concluzia că operațiunea nu intră în sfera de aplicare a TVA, deci prevederile art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu i se aplică.

Totodată, referitor la baza de impozitare pentru livrarea de bunuri către clienți societatea susține că a fost determinată valoarea contrapartidei obținute conform prevederilor art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu se aplică prevederile privind ajustarea bazei de impozitare prevăzută la art.138 din același act normativ astfel că, nu este posibilă colectarea TVA asupra unor venituri reintregite ipotetic, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să clasifice operațiunea în funcție de substanța economică, respectiv ca un cost accesoriu al unei livrări de bunuri pentru care s-a colectat TVA la prețul obținut de societate.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada iunie 2006– 31.12.2006:

*“(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;”*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin. (1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2).*

și potrivit prevederilor art.126 alin.1 lit.a) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2)”.

Conform prevederilor pct.1 alin.1 și 3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.126 alin.1 din Codul fiscal, în vigoare pe perioada iunie 2006 - 31.12.2006:

“1. (1) În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit.a) - d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]

(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;

b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”

Și conform prevederilor pct.2 alin.1 și 2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.126 alin.1 din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“ 2. (1) În sensul art. 126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. **Condiția**

**referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută.** O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț."

Totodată, conform prevederilor art.134 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada iunie 2006– 31.12.2006:

*"(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu."*

și potrivit prevederilor art.134 alin.1 -3 din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei."*

**ART. 134<sup>1</sup>**

**Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."*

Potrivit prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*" (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută** de furnizor ori prestator **din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;**”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că acestea definesc condițiile ce trebuie îndeplinite pentru ca operațiunile să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, potrivit prevederilor legale, pentru a se determina dacă o operațiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, condiția fiind îndeplinită când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament, precum și condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută care este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației reține că stabilirea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea veniturilor suplimentare stabilite la capitolul “impozit pe profit”.

Deși organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.126 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.2 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.126 din Codul fiscal, art.134 alin.1, alin.2 și alin.3, art.134<sup>1</sup> alin.1, art.137 alin.1 lit.a), art.140 alin.1, art.158 alin.1, art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind enumerate în raportul de inspecție fiscală, concluzionându-se că societatea nu a colectat TVA la data la care a intervenit faptul generator, fără să se precizeze concret data la care a intervenit acesta și fără să se analizeze dacă operațiunea de refacturare a cheltuielilor de transport către clienți reprezintă operațiune ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a precizat natura operațiunii de refacturare a cheltuielilor de transport, nu s-a analizat dacă aceasta îndeplinește condițiile pentru a reprezenta operațiune ce intră în sfera de aplicare a TVA conform prevederilor legale, și nu s-a analizat dacă reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA având în vedere condițiile prevăzute de lege.

Astfel, din factura fiscală anexată la dosarul cauzei reiese că societatea a înscris în aceasta atât contravaloarea bunurilor livrate, pe bază de comandă, cât și contravaloarea transportului bunurilor. Nefiind analizată natura operațiunii, respectiv dacă constă în livrare, livrare intracomunitară, prestare de servicii, etc. nu reiese calitatea persoanei impozabile în cadrul operațiunii dispusă de organele de inspecție fiscală, respectiv dacă societate are calitatea de furnizor de bunuri, prestator de servicii, intermediar, comisionar, etc..

Pe cale de consecință, nefiind analizate aceste aspecte organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la faptul generator și exigibilitatea TVA stabilită suplimentar.

De asemenea, se reține că prin raportul de inspecție fiscală se precizează *“avand in vedere si prevederile art.11 alin.(1) si alin. (1^1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA datorata bugetului de stat”*, în condițiile în care la art.11 alin.1 și alin.1<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede că :

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

*(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”.*

Din prevederile legale de mai sus reiese că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, iar alin.1<sup>1</sup> prevede că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv.

Astfel, se reține că deși organele de inspecție fiscală invocă acest temei legal nu explicitează dacă au efectuat reîncadrarea formei tranzacției pentru reflecta conținutul economic al acesteia și în ce sens, iar în ceea ce privește tranzacția unui contribuabil inactiv aceasta nu este incidentă cazului în speță, în raportul de inspecție fiscală neexistând constatări cu privire la declararea societății ca inactivă.

Potrivit celor prezentate și în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu coroborate cu alin.3<sup>1</sup>

al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția, să reanalizeze această obligație fiscală stabilită suplimentar în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatoarei, să stabilească situația de fapt fiscală și în funcție de aceasta dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și pentru accesoriile în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

### **3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei      **-impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;**
- .X. lei      **-majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;**
- .X. lei      **-penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,**

cauza supusa soluționării este dacă pentru plățile la extern derulate în anul 2007 și anul 2009 către .X. reprezentând servicii de asistență tehnică/montaj pentru care societatea nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, sunt aplicabile prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Germania în condițiile în care, la contestație, a fost prezentat certificatul de rezidență fiscală, emis de autoritatea fiscală din Germania care confirmă ca firma beneficiară de venituri din România își desfășoară activitatea în Germania și venitul este impozitat în țara de rezidență.

**În fapt**, societatea a efectuat plăți la extern în anul 2007 și anul 2009 către .X. din Germania reprezentând contravaloare servicii de asistență tehnică/montaj efectuate pe teritoriul României, pentru care nu a calculat, nu a reținut și nu a virat impozit pe veniturile realizate în România de persoanele nerezidente și nu a prezentat documente care să ateste că beneficiarii au fost impozitați în țara de rezidență.



Întrucât la data inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru această persoană nerezidentă prestatoare organelor de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă totală de .X. lei, precum și accesorii aferente.

La contestație societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru persoana juridică nerezidentă, eliberat de autoritatea fiscală din Germania, în copie tradusă autorizat și legalizată și solicită anularea parțială a deciziei de impunere contestată pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente și accesoriile calculate suplimentar.

**În drept**, potrivit art.118 alin.2 din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

*“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”*

Conform prevederilor pct.15.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicarea art.118 din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

*„15. (1) Nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri vor depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct.13 alin.(1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.*

*(1<sup>^</sup>1) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.13 alin.(1), veniturile din anul în care au fost realizate se impozitează potrivit titlului V din Codul fiscal.*

(1<sup>^</sup>2) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.(13) alin.(1) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedura fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat că:

*“In baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:*

*In situația prezentării, în termenul de prescripție a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile.”*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **în termenul de prescripție**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia nr.2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală:

*“2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie”.*

În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România,

veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.

Astfel, pentru plățile efectuate către .X. a cărei rezidență fiscală a fost probată prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală a statului de rezidență, valabil în perioada de derulare a plăților la extern, contestațiilor îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele respective.

Conform prevederilor art.7 alin.1 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001,

***“1.Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă aceluia sediu permanent.”***

De asemenea, la art.21 alin.1 din Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede:

***“1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente, sunt impozabile numai în acel stat”.***

Din analiza documentelor depuse la contestație, respectiv certificatul de rezidență fiscală, tradus și în copie legalizată, emis de autoritatea fiscală din Germania pentru .X. rezultă: „În vederea scutirii de impozit referitoare exclusiv la tipul de venit menționat la secțiunea I.B., prin prezenta se confirmă că, contribuabilul mai sus menționat, în sensul Convenției împotriva dublei impuneri încheiate între Germania și România – a avut domiciliul în Republica Federală Germania în perioada 2007 - 2011.”

Având în vedere faptul că societatea a probat rezidența fiscală a beneficiarilor de venit cu certificatele de rezidență fiscală, se impune reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de

venit, societății îi pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Întrucât organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra încadrării platilor derulate la extern, mai sus analizate, în prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, prin adresa nr..X., fără dată, a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, se va admite parțial contestația formulată împotriva Deciziei de impunere .X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va admite parțial contestația formulată împotriva Deciziei de impunere .X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru **suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente și pentru **suma de .X. lei** reprezentând penalități de întârziere aferente.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

**1. Admiterea parțială a contestației formulată de SC .X. SA și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei -impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei -majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspectie fiscala, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspectia fiscală, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii și să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

**3. Desființarea parțială a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./29.06.211** prin care s-a dispus **diminuarea pierderii fiscale cumulate la 31.12.2010**, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr..X./29.06.2011 referitoare la suma de X lei reprezentând venituri impozabile stabilite suplimentar care au majorat profitul impozabil pe perioada 2005 – 2007, utilizat pentru acoperirea pierderilor din anii anteriori, urmând ca organele de inspectie fiscala, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspectia fiscală, sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceeași sumă și să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**