



Ministerul Finanțelor Publice

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



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

DECIZIA NR. x din x.2012

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC x SRL CUI RO x din Rm. Vâlcea, jud. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. x din data de x.2012.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de **SC x SRL** cu sediul în Rm. Vâlcea, jud Valcea, cu contestație înregistrată la această instituție sub nr. x.2012.

Contestația are ca obiect suma totală de **x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară și accesorii aferente, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-VL x.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr F-VL x.2011, anexă la aceasta, din care :

- x lei taxă pe valoarea adăugată;
- x lei accesorii aferente TVA.

Petenta precizează că nu contestă decizia și raportul de inspecție fiscală sus-menționate în ceea ce privește suma de x lei reprezentând TVA aprobată la rambursare (pag. 3 din RIF).

Contestația este semnată de Cabinet de Avocat x, reprezentant legal al SC x SRL Rm. Valcea în baza Împuternicirii avocațiale nr. x/ 2012 anexata în original la dosar, semnătura fiind confirmată cu ștampila cabinetului de avocat.

Actele administrative au fost comunicate petentei la data de **x.2012**, conform recomandatei nr. x, fiind astfel respectat termenul legal de 30 de zile de depunere a contestației prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC x SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. x.2012 pentru suma de x lei.

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

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

Petenta contestă partial Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-VL x.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-VL x.2011 pe care le considera nelegale din următoarele motive:

1. În perioada 01.02.2008-31.03.2011, organul de inspecție fiscală a constatat un debit suplimentar în sumă de x lei, iar pentru luna mai 2011 un debit suplimentar in suma de x lei, în ambele situatii acesta reprezentând TVA achitata în vamă de către SC x SRL Rm. Valcea. La aceste două debite, organul fiscal a calculat accesorii - majorări de întârziere și dobânzi - în cuantum de x lei.

2. Petenta precizează că TVA achitata în vamă de SC x SRL România a fost rambursat ulterior. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. x.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-VL x.2011 emise în urma unor controale ulterioare, organul fiscal a constatat că in mod legal petenta are drept de deducere a TVA plătit în vamă.

3. Petenta mentionează că, fundamentându-se pe aceleași documente și aceleași norme legale, prin actele administrativ fiscale atacate, organul fiscal stabilește că nu trebuia ca SC x SRL Rm. Vâlcea să plătească TVA în vama și, in consecinta, nu are drept de deducere a acesteia.

4. Petenta susține că, în ipoteza în care organul fiscal a gresit la primele două controale, iar prin decizia atacata a revenit asupra constatărilor, nu ar fi echitabil ca societatea să plătească dobânzi și majorări.

5. Petenta arata că prin Contractul nr. x din 2001, SC x SRL România în calitate de producător s-a obligat față de societatea din Anglia să realizeze produse de îmbrăcăminte din materiale textile.

Astfel, potrivit Cp. B din contract, pct. 1 : "Producătorul are obligația de a efectua toate operațiunile de import export necesare." Ulterior, prin acordul comercial din 2007 încheiat între aceleași părți, Cap. II pct. 4 din contract, se modifică astfel : "Materialele și accesoriile sunt și vor rămâne în paza juridică și materială a producătorului din momentul ridicării acestora de la furnizor și până la momentul recepționării produsului finit de către client. Riscul pierderii sau distrugerii mărfii îi revine producătorului, până la momentul predării către client. Producătorul se va comporta ca un bun proprietar."

6. Invocând in spetă prevederile art. 125¹ Cod fiscal, petenta susține că, cu certitudine, avea obligația de a achita taxa pe valoarea adăugată. În situație contrară, nici nu ar fi putut obține liberul de vamă pentru bunurile in cauza.

7. Totodata, invocând dispozițiile pct. 59 (1), petenta susține că, potrivit acordului comercial sus-menționat, SC x SRL Rm. Valcea era proprietarul bunurilor in cauza.

8. Petenta apreciază că în mod corect , cu ocazia primelor controale, organul fiscal a acordat drept de deducere al taxei inscristă in declaratia vamala de import și achitata cu documentele de plata intocmite pe numele subscrisei, in conformitate cu art. 146 Cod fiscal. Însă, cu ocazia controlului din decembrie 2011, susține petenta, organul fiscal nu a mai aplicat prevederile legale sus invocate, motiv pentru care solicita plata taxei deduse și adauga și majorări de întârziere și dobânzi.

9. Petenta susține că in conf. cu art. 58 Cod Vamal (1), coroborat cu art. 87 (1), rezultă că *este importator orice persoana care depune declarația vamală și este în măsură să prezinte mărfurile in cauză* .

10. Petenta conchide că fiind titularul declarației vamale era și debitorul datoriei vamale, inclusiv al taxei care se plătește în vamă.

Având în vedere motivele prezentate, petenta solicita anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspectie fiscala privind suma de x lei, din care x lei TVA și x lei accesorii aferente.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC x SRL are sediul în Rm. Vâlcea str. x jud.Valcea, este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr. x/2000, cod fiscal : x, obiectul de activitate fiind " Fabricarea altor articole de lenjerie (exclusiv lenjeria de corp)" , cod CAEN 1413.

Taxa pe valoarea adaugata a fost verificata in baza Legii 571/2003, privind Codul Fiscal și a HG nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În perioada verificata, societatea a desfășurat activitatea de prelucrare confecții în regim de perfecționare activă (sistem lohn) în baza contractului nr. 11/ 2001 încheiat de SC x SRL Rm. Vâlcea CUI x și SC x LTD cu sediul in Londra, x xx Road, xx Anglia CUI GBxxxxxxx.

Inspectia fiscală a fost efectuata pentru Taxa pe valoarea adăugata și a cuprins perioadele:

- x.2008 - x.2011, în baza Referatului de reverificare a TVA nr. x.2011 și a Deciziei de reverificare înregistrată la nr. x.2011;

- 01.04.2011 - 31.10.2011, în baza decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2011 inregistrat la DGFP - AIF Valcea sub nr. x/ 23.11.2011, constatandu-se urmatoarele :

A) Pentru perioada x.2008 - x.2011, în urma reverificării efectuate s-a constatat că operatorul economic a dedus TVA in suma de **x lei** aferenta materiilor prime achizitionate din Turcia de catre partenerii x SRL din Anglia, taxa pe valoarea adaugata fiind achitata in vama de catre SC x SRL Rm. Vâlcea in baza a 9 declaratii vamale de import intocmite la momentul intrarii marfurilor in tara având, astfel :

- 1) Declaratia vamala nr. I x/.2008, expeditor xx TURCIA -TVA;
- 2) Declaratia vamala nr. I x/.2008, expeditor xx TURCIA
- 3) Declaratia vamala nr. I x/.2008, expeditor xx TURCIA.
- 4) Declaratia vamala nr. I x/ .2009, expeditor xx TURCIA
- 5) Declaratia vamala nr. I x/.2010, expeditor xx TURCIA
- 6) Declaratia vamala nr. I x/.2010 expeditor xx TURCIA
- 7) Declaratia vamala : Ix/ .2010 expeditor xx Turcia LTD, TURCIA
- 8) Document electronic de import nr. xx.2010, Expeditor/Exportator : xx STI TURCIA

- 9) Document electronic de import nr. xx.2010, Expeditor/Exportator : xx TURCIA

Declarațiile vamale au fost întocmite in baza facturilor externe întocmite de furnizorii de materiale si accesorii din Turcia, în care la rubrica "furnizor" sunt înscrise societățile din Turcia, la rubrica "cumpărător" xx LTD ANGLIA, iar la locul descărcării SC x SRL Rm. Valcea.

Referitor la modul de desfasurare a activitatii de catre SC x SRL organele fiscale au precizat in actul de control ca aceasta are incheiat un contract de prelucrare bunuri cu un operator economic (beneficiar) din Anglia, acesta trimitand in Romania, spre prelucrare, materii prime si materiale auxiliare din Turcia.

La intrarea pe teritoriul Romaniei al bunurilor provenind din Turcia, beneficiarul importului (operator economic inregistrat in scopuri de TVA in Anglia) intocmeste INVOICE/PACKING LIST (factura/lista de ambalare) sau exportatorul intocmeste Proforma invoice (factura proforma) pe numele x SRL si in baza acestor documente SC x

SRL întocmește procedurile vamale și achită TVA aferentă importului respectiv, întrucât este prima țară de destinație de pe teritoriul comunitar unde se prelucraza materia primă.

SC x SRL nu a înregistrat materia primă în evidența contabilă pentru perioada februarie 2008 - octombrie 2010 și nici nu a achitat-o societăților furnizoare din Turcia ci doar o înregistrează în registrul de evidență a intrărilor și ieșirilor ce fac obiectul contractului de prelucrare.

DI xx, în calitate de împuternicit al societății, în nota explicativă dată organelor fiscale, în data de x.2011 precizează că:

- documentul care a stat la baza înregistrării și deducerii TVA a fost declarația vamală emisă pe numele x SRL Rm. Vâlcea și precum și dovada plății TVA înscrisă în declarație;

- marfa achiziționată conform facturilor din Turcia a fost achitată de x LTD Anglia;

- bunurile achiziționate de la furnizorii din Turcia nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL Rm. Vâlcea întrucât s-a considerat că acestea sunt pentru prelucrarea lor în lohn;

- SC x SRL Rm. Valcea nu are contracte încheiate cu furnizorii de materiale și accesorii din Turcia;

- contractul prezentat organelor de inspecție fiscală este Contractul nr. 11/ 2001 încheiat cu partenerul său englez, x LTD din Londra, Turner Street 2-4 și privește realizarea de produse de îmbrăcăminte din materiale textile

B) De asemenea, în luna mai 2011, SC x SRL Rm. Valcea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de **x lei** în baza declarației vamale de export nr. x din data de x.2011, aferentă facturii externe nr. x.2011, în care la expeditor este înscris xxx Turcia iar la destinatar este înscrisă xx LTD Anglia și, respectiv, a documentului electronic de import nr. x.2011 emis de DJAOV Vâlcea prin care s-a calculat TVA în suma de x lei, achitată de SC x SRL cu op. xx.2011.

În consecință, pentru întreaga perioadă verificată, respectiv x.2008 - x.2011, s-a constatat că facturile sunt emise de către furnizorii din Turcia către societatea din Anglia, iar contravaloarea acestora este achitată de SC x LTD Anglia și drept urmare s-a stabilit că persoana care are *calitatea de importator este cumpărătorul, respectiv SC x LTD Anglia.*

Totodată organele fiscale precizează că deși bunurile au fost declarate în vamă de SC x SRL Rm. Vâlcea, operatorul economic achitând TVA în vamă aferentă, acesta nu are drept de deducere a TVA întrucât nu a aplicat structura de comisionar în ceea ce privește importul materiilor prime utilizate la realizarea produselor finite.

Organele fiscale au precizat astfel că din punct de vedere al TVA, plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării este obligația importatorului, potrivit art.151¹ din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal și conform pct.59 din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal și astfel SC x SRL nu poate beneficia de drept de deducere al TVA în suma totală de **x lei** (x lei + x lei) aferentă importurilor din Turcia de materie primă efectuate în perioada verificată de SC x LTD Anglia, în conf. cu prevederile art. 146 alin. (1) lit.c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu disp. art. 151¹ din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, pct. 59 alin. (1) și alin. (2) dat în aplicarea art. 151¹, din HG 44/ 2004 Norme metodologice.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de **x lei** (x lei + x lei) reprezentând taxă pe valoarea adăugată, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de SC x SRL Rm. Vâlcea.

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma totală de x lei (x lei + x lei).

Cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de drept de deducere al TVA în suma de x lei (x lei + x lei), aferentă importurilor de țesături și întărituri efectuate din Turcia în vederea prelucrării lor în sistem lohn, în condițiile în care facturile întocmite de furnizorul din Turcia au fost emise pe numele societății din Anglia și achitate de aceasta, iar SC x SRL nu a facturat la rândul său partenerului englez contravaloarea produselor prelucrate ci doar valoarea serviciului prestat.

În fapt,

Societatea comercială x SRL Rm. Vâlcea CUI x desfășoară activitate de fabricare articole de lenjerie (exclusiv lenjerie de corp), în sistem lohn, în baza Contractului Nr. x/ 2001 încheiat cu SC x LTD cu sediul în Londra, x xx Anglia CUI GBxxxx.

A) La data de xx.2011, în baza Referatului de reverificare a TVA nr. xx/ .2011 și a Deciziei nr. xx.2011, s-a dispus reverificarea TVA pentru perioada x.2008 - x.2011, soluționată cu control ulterior.

În perioada supusă reverificării, s-a constatat că SC x SRL Rm. Vâlcea a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de **x lei** (x lei + x lei + x lei) reprezentând TVA achitată în vamă pentru importurile de țesături și întărituri efectuate din Turcia de către partenerul său englez SC x LTD Londra, x, xx Anglia CUI GBxxxx, după cum urmează:

a) Anul **2008** (lunile februarie, mai) - SC x SRL România înregistrează TVA deductibilă în suma totală de **x lei** (x lei + x lei + x lei) în baza declarațiilor vamale de import nr. x/ .2008 (TVA x lei), nr. xx/ .2008 (TVA x lei) și nr. xxx/ .2008 (TVA x lei) emise de Biroul Vamal Rm. Vâlcea .

Declarațiile vamale au fost întocmite în baza facturilor externe nr. x01.008, nr. x.04.2008 și, respectiv, nr. x.05.2008 emise de xx TURCIA către **SC x LTD Anglia** cu loc de descărcare SC x SRL România, în valoare totală de x GBP, reprezentând "întăritură chimizată";

b) Anul **2009** (luna martie) SC x SRL a înregistrat TVA deductibilă în sumă de **x lei** în baza declarației vamale de import nr. x.2009 emisă de Biroul Vamal Rm. Vâlcea.

Declarația vamală a fost întocmită în baza facturii externe nr. x.03.2009 emisă de xx TURCIA către **SC xx LTD Anglia** cu loc de descărcare SC x SRL România, în valoare totală de x USD reprezentând "întăritură chimizată";

c) Anul **2010** (luna martie, mai, sept. și octombrie) SC x SRL a înregistrat TVA deductibilă în sumă de **x lei** (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) în baza declarațiilor vamale de import nr. x03.2010 (TVA x lei), nr. x.05.2010 (TVA x lei) și, respectiv, a documentelor

electronice de import nr. x/ 05.10.2010 (TVA x lei), nr. x/ 08.10.2010 (TVA x lei) și nr. x/ 18.10.2010 (TVA x lei) emise de Biroul Vamal Rm. Valcea.

Declarațiile vamale au fost întocmite în baza facturilor externe nr. x.03.2010, nr. x.05.2010, nr. x.09.2010, nr. x.10.2010 și, respectiv, nr. x.10.2010 emise de xx Turcia, xx LTD Turcia, xx Turcia, xx Turcia, xx Turcia **către SC xx LTD Anglia**, respectiv **xx Londra** (factura nr. x.10.2010) cu loc de descărcare SC x SRL România, în valoare totală de x,40 USD, respectiv x GBP (x USD + x GBP + x USD + x GBP + x GBP), reprezentând "întăritură chimizată, țesătură sintetică, țesătură din bumbac amestecată cu fibre sintetice".

B) În luna mai **2011**, SC x SRL Rm. Valcea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de **x lei** în baza declarației vamale de export nr. x din data de x.2011, aferenta facturii externe nr. x.2011, în care la expeditor este înscris x Turcia iar la destinatar este înscrisă **x LTD Anglia** și, respectiv, a documentului electronic de import nr. x05.2011 emis de DJAOV Vâlcea prin care s-a calculat TVA în suma de x lei, achitata de SC x SRL, Rm. Valcea cu op. x05.2011.

În vederea desfășurării activității, SC x SRL are încheiat contract de fabricare bunuri (în sistem lohn), cu beneficiarul **xx LTD din Anglia** care trimite spre prelucrare, în România, materii prime și materiale auxiliare importate din Turcia.

La intrarea pe teritoriul României al bunurilor provenind din Turcia, beneficiarul importului, înregistrat în scopuri de TVA în Anglia întocmește COMERCIAL INVOICE în baza căreia SC x SRL, Rm. Valcea efectuează vamuirea și achită TVA aferentă importului respectiv.

Astfel, întrucât facturile sunt emise de către furnizorii din Turcia către societatea din Anglia iar contravaloarea acestora este achitată direct de SC x LTD Anglia, precum și întrucât bunurile importate nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL Rm. Vâlcea, conform explicațiilor d-lui xx în calitate de împuternicit al SC x SRL Rm. Vâlcea prin Nota explicativă dată la data de xxx12.2011 anexată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC x SRL nu poate deține calitatea de proprietar al acestora **având doar dreptul de a întocmi formalitățile vamale aferente importului de materie primă.**

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC x SRL, Rm. Valcea nu deține calitatea de proprietar al materiilor prime ci doar dreptul de prelucrare al acestora, în vederea onorării comenzilor date de către proprietarul în fapt al bunurilor respective, SC x LTD Anglia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin maniera de desfășurare a activității de fabricare a articolelor de îmbrăcăminte fără a realiza și operațiuni de achiziții de bunuri în vederea prelucrării, SC x SRL, Rm. Valcea desfășoară activitate de prestări servicii, achiziția materiei prime în vederea prelucrării de către petenta revenind beneficiarului serviciului prestat, respectiv SC x LTD Anglia care are calitatea de importator.

În consecință, întrucât din punct de vedere al TVA, plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării este obligația importatorului, potrivit art.151¹ din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal și conform pct.59 din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, iar SC x SRL, Rm. Valcea nu deține această calitate, ci proprietarul bunurilor respectiv SC x LTD Anglia, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat aceasta a dedus taxa pe valoare adăugată achitată la vamuirea materiilor prime achiziționate din Turcia în suma de **x lei (x lei + x lei)**.

Totodată organele fiscale au concluzionat că SC x SRL, Rm. Valcea nu a aplicat nici structura de comisionar în ceea ce privește importul materiilor prime utilizate la

realizarea produselor finite, astfel ca din punct de vedere al TVA potrivit art.151¹ din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal si conform pct.59 din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii este obligatia importatorului.

În drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art. 151¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

" Persoana obligata la plata taxei pentru importul de bunuri

Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii, conform prezentului titlu, este obligatia importatorului. "

Pct. 59 din HG 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, dat in aplicarea art.151¹ din cod fiscal mentioneaza:

" 59. (1) În aplicarea art. 151¹ din Codul fiscal, importatorul care are obligatia platii taxei pentru un import de bunuri taxabil este :

a) cumparatorul catre care se expediaza bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, în absenta acestui cumparator, proprietarul bunurilor la aceasta data. Prin exceptie, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrari anterioare importului nu sunt impozabile în România;

b) furnizorul bunurilor, pentru livrarile de bunuri care sunt instalate sau asamblate în interiorul României de catre furnizor ori în numele acestuia si daca livrarea acestor bunuri are loc în România în conditiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sau cumparatorul catre care se expediaza bunurile, daca acesta a optat pentru calitatea de importator;

c) proprietarul bunurilor, pentru bunurile importate în vederea efectuării de operatiuni de închiriere sau leasing în România;

d) persoana care reimporta în România bunurile exportate în afara Comunitatii, pentru aplicarea scutiilor prevazute la art. 142 alin. (1) lit. h) si i) din Codul fiscal;

e) proprietarul bunurilor sau persoana impozabila înregistrata conform art. 153 din Codul fiscal, care importa bunuri în România :

1. în regim de consignatie sau stocuri la dispozitia clientului, pentru verificarea conformitatii ori pentru testare. Beneficiarul înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal poate fi importatorul bunurilor care are obligatia platii taxei pentru respectivul import, cu conditia ca bunurile respective sa fie cumparate de acesta sau daca nu le achizitioneaza sa le reexporte în afara Comunitatii;

2. în vederea repararii, transformarii, modificarii sau prelucrării acestor bunuri, cu conditia ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operatiuni sa fie reexportate în afara Comunitatii sau sa fie achizitionate de catre persoana impozabila înregistrata conform art. 153 din Codul fiscal care a efectuat importul.

(2) Orice persoana care nu este obligata la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele careia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibila conform art. 136 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adugata aferente importului respectiv decât în situatia în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).

(3) Persoanele impozabile care au obligatia platii taxei în calitate de importatori conform alin. (1) au dreptul sa deduca taxa în limitele si în conditiile stabilite la art. 145 - 147² din Codul fiscal ."

Față de prevederile legale mai sus menționate rezultă că în cazul importului de bunuri obligația plății taxei pe valoarea adăugata revine importatorului.

Printre categoriile de importatori avuti in vedere de legiuitor, obligati la plata taxei pentru un import de bunuri taxabile, este și cumparatorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibila la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată.

*Totodată, orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import dar pe numele careia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibila conform art. 136 din Codul fiscal, nu au dreptul de deducere al taxei pe valoarea adugata aferente importului respectiv **decât în situația în care vor aplica structura de comisionar, adica vor refactura valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator.***

Potrivit situației de fapt prezentate se retine că SC x SRL Rm. Valcea a prezentat organelor de inspecție fiscală CONTRACTUL NR. x.03.2001 încheiat între aceasta, în calitate de producător, și SC x LTD Anglia, în calitate de client, având ca obiect " realizarea de produse de îmbrăcăminte din materiale textile " .

Conform acestuia, partile au convenit la realizarea produselor textile de catre SC x SRL, in sistem lohn, pe baza comenzilor transmise de partenerii externi inainte de inceperea productiei, confirmate de vanzator (SC x SRL).

Totodata se face expres precizarea ca materia prima, accesoriile si furniturile necesare executiei comenzilor sunt proprietatea cumparatorului, adica a partenerului extern x LTD Anglia.

De asemenea, operatorul economic a prezentat inspectiei fiscale acte aditionale la contractul nr. x/ 2001 , după cum urmează : anexa din 03.12.2001, anexa nr. 2 din 01 septembrie 2003, anexa nr. 2 din 01 Septembrie 2007, acte adiționale având ca obiect : prelucirea perioadei de valabilitate a Contractului nr. x/ 2001.

Prin adendumul la contractul pentru prelucrarea si exportul confectiilor nr.x/2011 partile au convenit ca SC x SRL Rm. Valcea, care executa produsele comandate de partenerul extern prin prelucrarea tesaturilor sa fie considerata proprietara acestora si in acest scop sa faca importul tesaturilor in Romania primind de la partenerul englez facturile in baza carora va declara importurile de tesaturi.

Pentru perioada verificată x.2008 - x.2011 și, respectiv luna mai 2011, materia prima necesara realizarii articolelor de lenjerie, a fost importata din Turcia, formalitatile vamale la intrarea pe teritoriul Romaniei făcându-se de catre SC x SRL, pe baza facturilor primite de la partenerul englez x LTD, petenta apărând înscrisă la *rubrica 8* din declaratiile vamale de import existente in copie la dosarul cauzei ca și *destinatar* .

Astfel, intrucat vamuirea marfurilor s-a efectuat in Romania, taxa pe valoarea adaugata aferenta marfurilor importate, in suma totala de x lei (x + x), a fost achitata de catre SC x SRL, aceasta exercitandu-si si dreptul de deducere al taxei, solicitand ulterior rambursarea acesteia prin deconturile de TVA depuse in perioada x.2008 - x.2011 și, respectiv, decontul de TVA pentru luna mai 2011.

Totodata din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca facturile prin care au fost exportate tesaturile din Turcia au fost emise pe numele societății din Anglia,

care la randul lor au emis facturi (INVOICE/PACKING LIST - factura/ lista de ambalare) catre SC x SRL Rm. Vâlcea, str. x, pentru ca aceasta să întocmească formalitățile vamale, potrivit clauzelor contractuale.

Astfel, având în vedere modul de derulare a operațiunilor de import, respectiv faptul ca **furnizorii de Turcia au emis facturile pe numele societății engleze XX LTD 2 - 4 XXX, LONDON**, adică pe numele cumpărătorului se reține ca petenta nu poate fi considerată importatorul bunurilor.

În contestația formulată petenta susține că prin contractul nr. X din 2001, SC X SRL România în calitate de producător s-a obligat față de societatea din Anglia să realizeze produse de îmbrăcăminte din materiale textile, iar potrivit Cap. B din contract pct. 1 : "Producătorul are obligația de a efectua toate operațiunile de import export necesare".

Totodată, susține că prin acordul comercial din 2007 încheiat între aceleași părți, se modifică Cap. II pct. 4 din contractul nr. X/ 2001, astfel : "Materialele și accesoriile sunt și vor rămâne în paza juridică și materială a producătorului din momentul ridicării acestora de la furnizor și până la momentul recepționării produsului finit de către client. Riscul pierderii sau distrugerii mărfii îi revine producătorului, până la momentul predării către client. Producătorul se va comporta ca un bun proprietar".

Cu alte cuvinte, petenta susține că este proprietarul bunurilor importate care fac obiectul cauzei.

Astfel petenta a considerat ca detine calitatea de proprietar al bunurilor din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.151¹ din Codul fiscal coroborat cu pct.59, alin 1) , lit a) si alin 3) din HG 44/2004.

Față de susținerea petentei, având în vedere documentele invocate, se reține că în Anexa nr. 2 la Contractul de Cooperare nr. 11/ 2001 încheiată în data de 01.09.2007, existența în copie la dosarul cauzei nu sunt prevăzute aceste clauze invocate de contestatoare.

Astfel, conform art. II, punctul 4 din contractul 11/ 2001 rezulta în mod clar că materialele și accesoriile **sunt și vor rămâne proprietatea clientului (SC X LTD Anglia)**, iar prin anexa X/01.09.2007 se hotărăște de comun acord numai **prelungirea contractului de cooperare nr. X/ 2001 de la X.03.2010 pe durată nedeterminată**.

Se reține astfel că deși petenta susține că este proprietarul bunurilor, aceasta nu a prezentat în acest sens documente justificative și prin maniera de lucru și întocmire a documentelor nici nu s-a comportat fiscal ca și un proprietar.

Astfel, potrivit Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. X.02.2012, întocmit de către organul de control, în temeiul pct. 3.5 din OPANAF nr.2137/2011 de aprobarea a instrucțiunilor de aplicare a titlului IX din OG 92/2003, SC Perrie SRL Rm. Vâlcea nu a declarat achiziții intracomunitare de bunuri în deconturile de TVA și în declarațiile recapitulative cod 390, aferente perioadei verificate.

În aceste condiții, din punct de vedere al TVA persoana impozabilă care are calitatea de importator și careia îi revine obligația plății taxei este xx LTD din Anglia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta că pentru fiecare import în cauza partenerul englez a întocmit documentul INVOICE / PACKING LIST - factura / lista de ambalare, care a stat la baza efectuării formalităților vamale de import în România și prin care au fost predate bunurile spre prelucrare partenerului SC x SRL Rm. Valcea.

În aceste condiții rezulta că SC x SRL Rm. Valcea nu poate fi considerată cumpărătorul bunurilor și nici proprietarul acestora și deci nu poate fi considerată importatorul bunurilor și în consecință nu poate beneficia de drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, întocmai dispozițiilor art.151¹ din Codul fiscal coroborat cu pct.59, alin 1) , lit a) si alin 3) din HG 44/2004, pe care și petenta le invocă, așa după cum s-a arătat anterior, prevad că **persoana obligata la plata taxei pentru importul de bunuri este obligația importatorului, iar acesta este cumpărătorul către care se expediază bunurile**, respectiv in speță SC x LTD ANGLIA.

Însă, având in vedere ca bunurile importate au fost declarate in vama pe numele sau, petenta ar fi putut beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adugata aferente importului doar în situatia în care ar fi aplicat structura de comisionar, respectiv ar fi refacturat valoarea bunurilor importate si taxa pe valoarea adaugata aferenta catre persoana care ar fi avut calitatea de importator , adica societatii partenere din Anglia, (precizari introduse la la alin. 2 al pct.59 din normele metodologice incepand cu 01.01.2008).

În concluzie,

Potrivit contractului incheiat de petenta cu partenerul extern SC x LTD ANGLIA se retine ca materialele și accesoriile sunt și vor rămâne proprietatea clientului și pe durata procesului de prelucrare a materialelor până la transformarea lor în produs finit.

Avand in vedere modul de derulare a operatiunilor de import, respectiv faptul ca furnizorii din Turcia au emis facturile pe numele societatii engleze, adica pe numele cumparatorului, se retine ca SC x SRL, Rm. Valcea nu poate fi considerata importatorul bunurilor, cu toate consecintele fiscale ce decurg din aceasta.

Petenta nu poate fi considerata cumparatorul bunurilor si proprietarul acestora in baza clauzelor din actele aditionale la contractele de prelucrare bunuri, din moment ce facturile fiscale intocmite de catre furnizorii din Turcia sunt emise pe numele partenerului englez si nu pe cel al petentei.

Totodata SC x LTD ANGLIA a transmis la randul sau facturi fiscale (INVOICE/PACKING LIST - factura/ lista de ambalare) catre SC x SRL Rm. Valcea, pentru ca aceasta sa poata efectua formalitatile vamale la intrarea marfurilor pe teritoriul Romaniei.

Contravaloarea materiilor prime este achitata direct de SC x LTD Anglia, iar acestea nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC x SRL Rm. Vâlcea, conform explicatiilor d-lui xxx in calitate de împuternicit al SC x SRL Rm. Vâlcea prin Nota explicativă dată la data de 16.12.2011 anexata la dosarul cauzei.

Petenta ar fi putut beneficia de drept de deducere al TVA aferenta materiilor prime provenite din import daca ar fi aplicat structura de comisionar, respectiv ar fi refacturat catre partenerii englezi valoarea bunurilor importate dar si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Avand in vedere situatia de fapt si de drept prezentata, faptul ca SC x SRL, Rm. Valcea nu poate fi considerata importatorul bunurilor din Turcia, aceasta stare revenind partenerului extern x LTD din Anglia, rezulta ca in speta aceasta nu era obligata la plata TVA in vama si nu poate beneficia nici de drept de deducere al acesteia, astfel ca sustinerile petentei apar neintemeiate, organele de solutionare urmand sa se pronunte in consecinta.

2)Cu privire la accesoriile în sumă totală de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilita suplimentar in suma de x lei (x lei + x lei), cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, s-a reținut ca datorat de societate debitul suplimentar în sumă de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr. F-VL x.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VL nr. x.2011, pentru total debit suplimentar în suma de x lei (x lei + x lei) s-au calculat accesorii în sumă totală de **x lei**, din care : majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în temeiul art. 120 alin. (7), art. 120¹, alin. 1) și 2) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior s-a reținut ca datorată diferența suplimentară stabilită în sarcina societății reprezentând TVA în suma de x lei (x lei + x lei), pe care de consecință și accesorii aferente acestora în suma de 32.737 lei, sunt legal datorate.

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

DECIDE

Respingerea contestației formulată de **SC x SRL** Rm. Vâlcea, ca neintemeiată pentru suma de **x lei**, reprezentând : taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,