

DECIZIA nr. 467/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii Bucuresti prin adresa nr. X/2014, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2014, asupra contestației formulată de societatea **.X.**, cu sediul in Bucuresti, Bd. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. X/2014 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014 si comunicata prin remitere sub semnatura in data de x/2014, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

S.C. **.X.** contesta TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1), lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. **.X.**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Societatea **.X.** contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Societatea contesta suma de **x lei**, din care:

- suma de x lei a fost respinsa la rambursare fiind considerata prescisa;
- suma de x lei a fost respinsa la rambursare fiind aferenta unor prestari de servicii catre clientul **.Y.** al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA este invalid.

Organul fiscal a respins rambursarea sumei de x lei existenta in sold la x/2008 invocand prescrierea acesteia la data depunerii decontului, respectiv x/2014.

Organele fiscale nu au luat in considerare faptul ca, prin includerea sumelor din decontul perioadei curente, sumele din decontul perioadei precedente devin de fapt sume aferente decontului perioadei curente. In acest sens, contestatara invoca prevederile art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, in perioada curenta suma TVA de rambursat se compune din soldul sumei de rambursat reportat din perioada anterioara cumulat cu TVA-ul de rambursat din perioada curenta. Aceste sume formeaza un tot unitar, devenind TVA de rambursat al perioadei curente.

Soldul raportat din perioada anterioara isi pierde individualitatea si se consolideaza in perioada curenta, dreptul de rambursare ramanand astfel permanent actual.

Modalitatea in care organele de control au calculat termenul de 5 ani este incorecta intrucat acesta nu ar putea fi implinit la data de x/2014, pentru ca suma de x lei aferenta decontului initial din luna noiembrie 2008 a fost inclus in toate deconturile TVA aferente perioadei noiembrie 2008-decembrie 2013 si implicit se regasea inclusiv in decontul lunii decembrie 2013.

Prin urmare termenul de 5 ani invocat de organele fiscale s-ar fi implinit de abia la data de x/2019.

Organele de control fiscal au incalcat principiul neutralitatii fiscale ca urmare a aplicarii in mod incorect a prevederilor privind prescrierea TVA-ului, deoarece Directiva Consiliului Uniunii Europene nr. 2006/112/CE din 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata nu prevede limitarea temporala a dreptului contribuabilului de a cere restituirea sumei de rambursat de la buget.

In acest sens, contribuabila invoca si Hotararea formulata de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-78/00 Comisia vs. Republica Italiana, precum si in cauza C-25/07 Sosnowska.

Prin refuzul de a rambursa TVA-ul existent in sold la data de x/2008, organul fiscal obliga societatea sa suporte suma respectiva ca si cost, incalcanad astfel principiul neutralitatii TVA.

Directiva respectiva nu impune nicio limita de timp pentru ca persoana impozabila sa solicite rambursarea sumei negative si nu limiteaza nici perioada pentru care persoana impozabila are dreptul de a raporta excedentul.

Organele de control fiscal au aplicat in mod incorect art. 135 din Codul de procedura fiscala asupra TVA-ului, intrucat acest articol nu mentioneaza expres TVA-ul, iar legislatia secundara specifica nu mentioneaza termenul de prescriptie de 5 ani.

Societatea contestatara invoca si prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 263/2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare, Ordinul Ministrului Finantelor publice nr. 1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire si de rambursare a sumelor de la buget, precum si art. 117 din Codul de procedura fiscala.

Organele fiscale au colectat TVA suplimentara in suma de x lei aferenta unor prestari de servicii catre clientul .Y. din Italia al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA rezulta invalid in sistemul VIES.

In perioada aprilie-iunie 2011, .X. a efectuat prestari servicii catre clientul .Y. din Italia, al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA rezulta invalid in sistemul VIES la data efectuarii tranzactiilor.

In lipsa validarii codului de TVA in sistemul VIES, organele de inspectie au considerat ca .Y. - Italia este o persoana neimpozabila, aplicand art. 133 din Codul fiscal si considerand locul de prestare a serviciilor ca fiind in Romania, la sediul prestatorului S.C. .X.

Societatea contestatara ataseaza la contestatie certificatul de TVA emis de autoritatile italiene in data de x/2014 in care se mentioneaza ca societatea .Y., cu sediul in Italia, avand codul de TVA x figureaza in evidentele fiscale ca platitoare de TVA incepand cu data de x/1993.

Prin urmare, locul prestarii serviciilor se considera a fi in Italia, la sediul beneficiarului, serviciile nefiind impozabile in Romania din punct de vedere al TVA, facturile fiind astfel corect emise fara TVA.

In acest sens, contestatara invoca pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a art. 133.

Lipsa validării în sistemul VIES nu reprezintă automat lipsa statutului de persoană impozabilă, iar prestatorul poate obține alte dovezi în scopul demonstrării statutului de persoană impozabilă al clientului.

Societatea .Y. - Italia s-a înregistrat în RO în decembrie 2013. În Italia registrul operează retroactiv asupra informațiilor și sistemul afișează ca fiind suspecte toate tranzacțiile desfășurate de societate anterior datei înregistrării, respectiv anterior lunii decembrie 2013.

Organele fiscale nu au diminuat suma refuzată la deducere, ca urmare a prescrierii, cu TVA colectată aferentă livrărilor către .Y. - Italia, refuzând să diminueze suma de x lei cu suma de x lei TVA colectată suplimentară.

Suma de x lei colectată suplimentară de organele de inspecție se referă la tranzacții desfășurate în aprilie-iunie 2011 iar pentru această perioadă societatea are dreptul, conform art. 147³ din Codul fiscal, să diminueze suma negativă a TVA raportată din perioada precedentă cu suma de plată rezultată în perioada curentă.

La data dex/2011 soldul negativ era de x lei, această sumă fiind suficientă pentru regularizarea TVA colectată în suma de x lei pentru perioada aprilie-iunie 2011, astfel încât societatea nu ar fi înregistrat TVA de plată, ci ar fi diminuat soldul sumei negative raportat în perioada fiscală următoare. Se calculează TVA de plată pentru perioada aprilie-iunie 2011 prin diminuarea TVA colectată cu TVA deductibilă în aceeași perioadă, astfel:

$$x \text{ lei} - x \text{ lei} = x \text{ lei}$$

La finele lunii decembrie 2013 soldul sumei negative ar fi fost de :

$$x \text{ lei} - x \text{ lei} = x \text{ lei.}$$

Suma de x lei ar fi fost regularizată prin stingerea sumelor negative din perioada 2005-aprilie 2007.

Soldul rămas de x lei se compune din sumele lunare negative aferente perioadei aprilie 2007-decembrie 2013, din care x lei aferent soldului la x/2008 și diferența de x lei pentru perioada decembrie 2008-decembrie 2013.

Astfel, suma solicitată la rambursare de către S.C. .X. prin decontul lunii decembrie 2013 ar fi fost de x lei (x lei + x lei) și în consecință organele fiscale ar fi considerat ca suma prescrisă este de x lei.

În concluzie, societatea este penalizată de două ori pentru aceeași sumă de x lei:

- este refuzat dreptul de deducere pe motivul prescrierii;
- suma este colectată pentru tranzacțiile desfășurate cu partenerul italian.

Societatea .X. solicită următoarele:

- admiterea contestației împotriva obligațiilor fiscale stabilite suplimentară în suma de x lei;

- anularea parțială a Deciziei de impunere nr. x/2014 prin care a fost respinsă la rambursare TVA în suma de x lei:

- admiterea parțială a cererii de rambursare a TVA pentru suma totală de x lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat o inspecție fiscală la S.C. .X., perioada verificată în privința taxei pe valoarea adăugată cu sold negativ, cu opțiune de rambursare a TVA fiind x/2008-x/2013.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice cu nr. x/2014, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza Raportului de inspecție fiscală cu nr. x/2014, s-a respins la rambursare TVA în suma de x lei din totalul sumei solicitate la rambursare

de x lei. Din totalul sumei de x lei respinsa la rambursare, societatea contesta suma de x lei.

Motivul respingerii sumei de x lei, astfel cum s-a mentionat in decizia contestata, a fost:

- suma de x lei nu a fost acceptata la deducere pentru ca provine dintr-o perioada prescrisa;
- suma de x lei reprezinta TVA aferenta unor livrari catre .Y. din Italia al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost invalid la data prestarii serviciilor.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA in suma de x lei respinsa la rambursare pe motiv de prescriere

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea dreptul de a beneficia de rambursarea taxei pe valoare adaugata in suma de x lei, existenta in sold la x/2008 in conditiile in care la x/2014 dreptul acesteia la rambursare era prescris.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice cu nr. x/2014, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza Raportul de inspectie fiscala nr. x/2014 s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, din totalul sumei solicitata la rambursare de x lei, deoarece:

- o pentru suma de **x lei** s-a prescris dreptul de a cere compensarea sau restituirea, in conformitate cu prevederile art.135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.
- o pentru suma de **x lei** s-a stabilit ca societatea .Y. din Italia, careia contestatara i-a prestat servicii, nu are cod de inregistrare in scopuri de TVA valid;
- o pentru suma de x lei reprezentand cheltuieli de reparatii contribuabila nu a prezentat documente justificative.

Societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoare adaugata rezultata din decontul de TVA cu sold negativ, cu optiune de rambursare nr. X/2014, in suma de x lei, aferent lunii decembrie 2013.

Din suma respinsa la rambursare, societatea a contestat suma de **x lei**.

Conform verificarilor organului fiscal rezulta ca suma de **x lei** a fost respinsa la rambursare intrucat la x/2013 s-a prescris dreptul de a cere compensare sau restituire.

Situatia TVA deductibila in perioada x/2008-x/2013 se prezinta astfel:

Sold la 30.11.2008	=	x lei
TVA deductibila conf.contribuabil	=	x lei
TVA deductibila total	=	x lei
TVA deductibila conf.inspectiei	=	x lei
Diferente	=	x lei (x lei + x lei - x lei)
din care:		

- o suma de **x lei** prescrisa in conformitate cu prevederile art.135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala;
- o suma de x lei reprezentand cheltuieli de reparatii pentru care contribuabila nu a prezentat documente justificative;
- o suma de x lei inscrisa eronat de contribuabil in deconturile de TVA.

Decontul de TVA a fost solutionat astfel:

TVA de rambursat solicitata = x lei
 TVA de rambursat respinsa = x lei
 TVA aprobata la rambursare = x lei

In drept, cu privire la prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea, potrivit **art.135** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”

Față de dispozițiile legale menționate anterior se reține că, în ceea ce privește prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea creanțelor bugetare, începând cu anul 2004, termenul de prescripție curge în funcție de momentul în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

În ceea ce privește obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile **art. 91** alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”, iar potrivit **art. 23** din același act normativ:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

În ceea ce privește determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, regularizarea și rambursarea taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, sunt aplicabile prevederile stipulate în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevederi similare de la data intrării în vigoare și până în prezent.

Astfel, la data depunerii decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, potrivit **art.147[^]3** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare **sumă negativă a taxei.**

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) **Taxa de plată cumulată** se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin **decontul de taxă** prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita **rambursarea soldului sumei negative a taxei** din perioada fiscală de raportare, **prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare**, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare.

Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.[...]

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Potrivit acestor prevederi legale, după determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau a sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prin decontul de taxă. Astfel, suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului, iar taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

În situația în care, într-o perioadă fiscală, taxa deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a taxei din perioada fiscală de raportare, care se poate reporta

în decontul perioadei fiscale următoare sau care poate fi solicitată la rambursare de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, caz în care nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

Totodată, conform prevederilor legale, regularizarea taxei pe valoarea adăugată și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei se face prin decontul de taxă, pe baza diferențelor determinate dintre sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată și suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată.

Cu alte cuvinte, dacă, într-o perioadă fiscală de raportare, rezultă suma negativă de taxă pe valoarea adăugată, pentru care nu se solicită rambursarea prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă, aceasta se va reporta în decontul aferent perioadei fiscale următoare, situație în care, în conformitate cu regulile privind regimul taxei pe valoarea adăugată, poate face obiectul unei autocompensări prin decont, respectiv autocompensări cu taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada/perioadele fiscale de raportare următoare sau se poate cumula cu suma negativă a taxei din perioada/perioadele fiscale de raportare următoare, rezultând astfel, după caz, un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare sau un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

Se retine ca prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de obligații fiscale, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Din coroborarea prevederilor legale citate, se reține că dreptul contribuabilului - persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA - de a solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei ia naștere la data depunerii decontului de TVA din perioada fiscală de raportare și se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- societatea a solicitat rambursarea TVA înregistrată la x/2013 prin decontul de TVA nr. x/2014;
- din suma de x lei reprezentând TVA solicitată la rambursare suma de x lei provine din TVA existentă în sold la x/2008;
- TVA existentă în sold la x/2008 a fost evidențiată în decontul lunii noiembrie, cu termen de depunere la x/2008;
- **termenul de prescripție a dreptului de a solicita la rambursare TVA înregistrată la x/2008 începe să curgă la x/2009 (data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a fost depus decontul de TVA pentru luna noiembrie 2008) și se împlineste la x/2013.**

Concluzionând, la x/2014 pentru suma de x lei reprezentând TVA era prescris dreptul societății de a solicita rambursarea acesteia.

Contribuabilul nu a fost poziționat de către organele fiscale într-o poziție de discriminare față de un alt contribuabil întrucât societatea avea posibilitatea ca în perioada x/2009 – x/2013 să solicite rambursarea TVA, perioada în care aceasta nu face dovada vreunui demers în acest sens.

Motivele invocate de contestatara in sustinerea contestatiei precum ca, in materia TVA, dreptul la restituirea TVA este practic imprescriptibil este nelegal, in conditiile in care organul fiscal nu poate efectua inspectia fiscala decat in interiorul termenului general de prescriptie, respectiv 5 ani.

A accepta imprescriptibilitatea, ar insemna si ca dreptul organului fiscal de a efectua inspectia fiscala ar fi imprescriptibil, or acest aspect ar conduce la nerespectarea dispozitiilor legale procedurale ce reglementeaza prescriptia.

Nici invocarea faptului ca art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu prevede ca prescriptia se aplica si taxei pe valoarea adaugata este nelegal in conditiile in care Codul de procedura fiscala prevede la **art. 1** urmatoarele :

“(1) Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de **Codul** fiscal.”

Asa cum rezulta din anexa 10 a raportului de inspectie fiscala societatea a avut TVA de recuperat la sfarsitul fiecărei perioade de raportare incepand cu ianuarie 2009 pana la decembrie 2013, fara ca aceasta sa solicite la rambursare TVA in interiorul perioadei de prescriptie.

In ceea ce priveste incalcarea principiului neutralitatii TVA se retine ca jurisprudenta invocata nu se refera defel la conformitatea existentei unui termen de prescriptie in legislatia statelor membre ori la nelimitarea in timp a dreptului persoanelor impozabile de a raporta excedentul si de a solicita rambursare, aspecte usor sesizate din situatiile de fapt ce au facut obiectul cauzelor invocate (amanarea rambursarii pana la examinarea declaratiei fiscale anuale a persoanei impozabile – cauza C-525/11, termen de rambursare majorat de care dispune administratia pentru anumite categorii de persoane – cauza C 25/07, etc.)

Dimpotriva, in cauza C – 472/08 Alstom Power Hydro, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a statuat ca sistemul comun de TVA „nu se opune reglementarii unui stat membru, precum cea in cauza in actiunea principala, care prevede un termen de prescriptie de trei ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a excedentelor TVA percepute fara a fi datorate de administratia fiscala a acestui stat.”

Pentru a statua acest lucru in hotararea din 21 ianuarie 2010 a retinut urmatoarele:

„15. Trebuie subliniat de la bun inceput ca, desi este adevarat, astfel cum a subliniat Alstom, ca articolul 18 alineatul (4) din a sasea directiva nu prevede in mod explicit un astfel de termen de prescriptie, nu este mai putin adevarat ca aceasta imprejurare nu permite, in sine, sa se concluzioneze ca respectiva dispozitie trebuie interpretata in sensul ca exercitarea dreptului la rambursarea TVA-ului perceput in plus nu poate fi insotita de un termen de prescriptie.

16. Astfel, pe de o parte, prin analogie cu ceea ce este valabil pentru exercitarea dreptului de deducere, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA fara nicio limitare in timp ar contraveni principiului securitatii juridice, care impune ca situatia fiscala a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor si al obligatiilor fata de administratia fiscala, sa nu poata fi pusa in discutie la nesfarsit (Hotararea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. I-3457, punctul 44).

(...)

19. În ceea ce privește principiul efectivității, trebuie amintit că anterior Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp și contribuabilul, și administrația interesată (a se vedea în acest sens Hotărârea Aprile, citată anterior, punctul 19 și

jurisprudența citată). Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii.

(...)

21. Aceeași concluzie se impune cu atât mai mult în ceea ce privește un termen de prescripție de trei ani, precum cel aplicabil în acțiunea principală, din moment ce acest termen este, în principiu, de natură să permită oricărei persoane impozabile normal de diligentă să își susțină în mod valabil drepturile de care beneficiază în temeiul ordinii juridice a Uniunii.”

Reiese, asadar, ca jurisprudența comunitară în materie recunoaște dreptul statelor membre de a stabili termene de prescripție pentru rambursarea excedentelor negative de TVA, societatea contestată invocând-o trunchiat și fără legătura cu situația de fapt dedusă analizei.

Fata de cele prezentate contestația societății pentru acest capat de cerere urmează a fi respinsă ca neintemeiată.

3.2. Referitor la TVA în suma de x lei colectată suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare poate beneficia de rambursarea TVA în suma de x lei în condițiile în care codul de TVA al clientului este invalid/inactiv în perioada efectuării tranzacției.

In fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, S.C. .X. a efectuat „prestări intracomunitare de servicii” către operatorul .Y. din Italia, având cod de înregistrare în scopuri de TVA – IT 00841110323.

Organele de inspecție fiscală au constatat că urmare solicitării verificării valabilității codurilor de TVA atribuite de autoritățile fiscale din alte state membre pentru beneficiarii din statele respective, Compartimentul de schimb internațional de informații prin Raportul VIES nr. X/2014 a transmis informațiile existente în sistemul VIES, precum și cazurile de „livrări românești suspecte” către parteneri intracomunitari.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru codul ITx-.Y. în lunile aprilie, mai și iunie 2011 apare mențiunea „codul de TVA nealocat de statul membru”

Având în vedere prevederile art. 126 alin. (1) și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru operațiunile în cauză, desfășurate în perioadele mai sus menționate, societatea datorează TVA întrucât codul de TVA al clientului, înscris în documentele întocmite, nu era valabil sau alocat.

Prin urmare, în sarcina contestatarului a fost stabilită TVA în sumă totală de x lei aferentă livrărilor declarate către ITx-.Y..

În drept, art. 126 alin. (1) lit. b și art. 133 alin. (2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, specifică:

”**Art. 126. - (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, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

Art.133.- (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. “

Conform prevederilor pct. 13. (9) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art.133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate.

Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. [...]

Dacă beneficiarul care este stabilit în alt stat membru decât România nu comunică un **cod valabil de TVA** și/sau prestatorul nu obține confirmarea validității codului de TVA al clientului său, se va considera că prestarea de servicii este realizată către o **persoană neimpozabilă**, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului.”

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul 126 din legea fiscală mai sus citat sunt legate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neincadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario*, o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că locul prestării de servicii este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care sunt

efectuate serviciile, daca serviciile sunt prestate catre un beneficiar persoana neimpozabila, respectiv catre un beneficiar care nu a comunicat un cod valid de TVA.

Pe cale de consecinta, in considerarea celor expuse mai sus, rezulta, in mod corect si legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru serviciile prestate de S.C. .X. catre .Y. din Italia locul prestarii efective este Romania.

Potrivit Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1706/2006 pentru aprobarea Procedurii de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România:

„3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:

a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm, utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;

b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adreșele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;

c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.”

Prin urmare, se reține că potrivit dispozițiilor legale menționate, pentru stabilirea locului prestării serviciilor intracomunitare, obligația verificării valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorilor din alte state membre revine prestatorului din România, în speță S.C. .X., care avea posibilitatea verificării acestora prin modalitățile prevăzute de lege, mai sus menționate.

Întrucât codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit societății .Y. de către autoritățile fiscale din Italia nu era valid conform Raportului nr. 123125/21.08.2014 emis de D.G.R.F.P.B - Compartimentul de Schimb Internațional de Informații București, respectiv pentru operațiuni efectuate în perioada aprilie – iunie 2011 către ITx – .Y. - Italia, iar data începutului de valabilitate a codului TVA este data de x/2013, se reține faptul că societatea trebuie să considere clientul persoana neimpozabilă și să taxeze cu TVA serviciile prestate.

Referitor la documentul atasat în susținerea cauzei de către contestator, respectiv Certificatul de atribuire a codului fiscal din data de x/2014 al societății .Y., acesta dovedește doar că la data emiterii, respectiv x/2014 detinea un cod de TVA valid, fără însă să se demonstreze că în perioada anterioară acestei date, codul acesteia era valabil pentru operațiuni intracomunitare. În urma verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA operatorul .Y. din Italia figurează cu data de start valabilitate x/2013.

În speță, se reține că “este o diferență între confirmarea faptului că beneficiarul are un cod de înregistrare în scopuri de TVA și confirmarea faptului că respectivul cod de înregistrare este valid în sistemul VIES”, așa cum se menționează în adresa nr. X/2015 a Ministerului Finanțelor Publice – Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale. Direcția de specialitate precizează că atunci când “respectivul cod

nu este valid în sistemul VIES” persoana în cauză este considerată ca fiind neimpozabilă din punct de vedere al TVA.

În subsidiar, în ceea ce privește susținerea contribuabilului referitor la diminuarea sumei de x lei refuzată la deducere, ca urmare a prescrierii, cu suma de x lei TVA colectată suplimentar, aferentă livrarilor către .Y., se reține că dreptul prescris al contribuabilului la rambursarea TVA nu poate fi opus dreptului neprescris al organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de obligații fiscale suplimentare.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au stabilit suplimentar în sarcina S.C. .X. taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă bazei impozabile din facturile emise către .Y..

Fata de cele prezentate, contestația formulată împotriva acestui capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul dispozițiilor art. 1, art. 23 alin. (1) și (2), art. 91 alin. (1) și alin. (2) și art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 126 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (2) și alin. (3), art. 147³ alin. (1)-(6) și alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 1, 2 și 3 din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1706/2006, pct. 13 alin. (9) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea **S.C. .X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma totală de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul București.