



DECIZIA nr.142/17.04.2013
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș,
înregistrată sub nr..../20.03.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș**, asupra contestației înregistrată sub nr..../20.03.2013, formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../27.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../27.02.2013, comunicată petentei la data de 04.03.2013, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș sub nr..../20.03.2013, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr..../27.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr..../27.02.2013, pe care le consideră netemeinice și nelegale și pe cale de consecință, exonerarea societății de la plata sumei de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, invocând următoarele:

Urmare controlului anticipat asupra sumei negative a TVA pentru care unitatea și-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de TVA aferent lunii august 2011, prin Decizia de impunere nr..../31.10.2011 inspectorii fiscali au

concluzionat că din TVA solicitată la rambursare în sumă totală de ..., TVA în sumă de ... lei se respinge la rambursare.

Petenta susține că "în esență inspectorii fiscali au reținut că în luna august 2011 subscrisa am efectuat o livrare de aur de investiții 999,9%, 24 K către o persoană fizică, valoarea totală a tranzacției fiind de ... lei.

Deși în conformitate cu prevederile art.152³ alin.3 din Codul fiscal, respectiva operațiune era scutită de TVA, organul de control a considerat că nu ni se pot aplica aceste prevederi legale, deoarece aurul respectiv vândut, nu a fost prezentat sub formă de lingouri sau monede, apoi pentru că România nu deține Certificatul "Good Delivery" care garantează accesul liber pe piața aurului, astfel că lingourile turnate în România nu se mai înscriu în standardele acceptate de London Bullion Market Association (LBMA - organismul care reglementează piața metalelor prețioase la nivel mondial)".

Petenta arată că întrucât prin Decizia nr..../2011/30.10.2012 a Biroului Soluționare Contestații s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..../31.10.2011 pentru TVA în sumă de ... lei - organul de soluționare a contestațiilor subliniind că din analiza constatărilor organului de inspecție fiscală, nu rezultă cu claritate situația de fapt referitoare la îndeplinirea condițiilor privind scutirea de TVA a operațiunii în cauză -, "în urma reverificării (...) inspectorii fiscali, ignorând total cele dispuse de organul de soluționare a contestației, emit un nou act administrativ fiscal cu același conținut, respectiv Decizia de impunere nr..../27.02.2013".

Societatea consideră că actele contestate sunt "întocmite în contradicție cu principiile inspecției fiscale, care impun ca aceasta să se desfășoare în mod corect și imparțial, (...) să fie astfel efectuată încât să stabilească corect îndeplinirea obligațiilor fiscale ale contribuabilului".

Potrivit petentei, organul de control nu a avut în vedere prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prevederile pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, și nu a ținut cont de dispozițiile art.46 din Codul comercial (în vigoare la data efectuării operațiunii).

Societatea susține că, în contradicție cu constatările primului control (care nu a negat comercializarea aurului de investiții), în reverificare organul de inspecție a concluzionat că în speță operațiunea de vânzare respectivă trebuie tratată ca o vânzare de aur pur și simplu, nefiind aplicabilă scutirea prevăzută de Codul fiscal, iar "tuturor documentelor justificative întocmite cu ocazia livrării li s-au găsit la analiza individuală (și nu prin coroborare așa cum prevederile art.52 alin.1 din O.G. nr.92/2003 o cer, deși organul de inspecție fiscală face trimitere la acesta) diverse motive pentru care nu au fost luate în considerare".

Petenta consideră că "organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor și au invocat articole din legea fiscală care nu sunt motivate în fapt ori nu-și găsesc aplicațiunea în speță. (...) organele de inspecție fiscală au precizat anumite motive de ordin pur formal, iar nu

substanțial, fapt care în opinia noastră echivalează cu o lipsă a deciziei de impunere contestată".

Societatea reiterează că aurul (4.285 grame aliaj topit în formă de bară) s-a expedit la societatea austriacă ..., care l-a rafinat, rezultând aur pur în cantitatea de 2.596,37 grame. Acest aur a fost transformat în lingouri prin topire la punctul de lucru al societății situat în Tg.Mureș, str.... nr.... în baza unui proces verbal de topire cântărire în 01.08.2011, înregistrat în Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase și trecut în Registrul special de aur de investiții, în aceeași zi (01.08.2011) societatea notificând organele fiscale privind vânzarea aurului de investiții precum și Oficiul de spălare a banilor, având în vedere valoarea tranzacției.

Referitor la susținerea organelor de control potrivit căreia diferența între cantitatea totală a lingourilor specificată în certificat (2.591,1053 grame) și cantitatea facturată către persoana fizică (2.591,37 grame) "chiar dacă este vorba de o diferență foarte mică între cele două mărimi (0,27 grame), această diferență pune sub semnul întrebării realitatea informațiilor respective", societatea susține că această diferență era notată în procesul verbal de topire cântărire din 01.08.2011 și reprezintă toleranța cântarului admisă de producător (cântarul cântărește max. 600 grame, iar precizia acestuia este de ± 0.05 grame).

Petenta nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia operațiunea de vânzare a aurului respectiv nu era scutită de TVA, dat fiind că aurul care face obiectul tranzacției reflectată în factura în cauză nu se încadrează în categoria aurului pentru investiții - nefiind sub formă de lingouri/plachete acceptate sau cotate pe piețele de metale prețioase și nici sub formă de monede.

În concluzie, societatea contestatoare susține că s-a realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor impuse de Codul de procedură fiscală, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere anulabilă a carei netemeinicie rezidă și din faptul că documentele puse la dispoziția organelor de control și analizate de către acestea au fost administrate și apreciate eronat.

Petenta susține că "reverificarea trebuia să se rezume doar la aspectele pe care organul de soluționare a contestațiilor l-a subliniat și nicidecum la alte verificări, deoarece în speță nu există o decizie de reverificare emisă de conducătorul instituției pe aspecte ce țin de date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale inițiale (art.102.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală).

S-au încălcat astfel prevederile legale atât cu privire la modul de verificare, cât și la reverificarea unui contribuabil, fapt ce atrage nulitatea absolută a actelor de control încheiate astfel, prin ignorarea principiilor de bază ale inspecției fiscale".

B) Față de aspectele contestate se reține că, inspecție fiscală efectuată de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș*, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../27.02.2013 și Decizia de impunere

nr.../27.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a avut ca obiectiv reverificarea aspectelor pentru care prin Decizia nr.../2011/30.10.2012 emisă de D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații au fost desființate parțial actele administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș (Decizia de impunere nr.../31.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../31.10.2011).

În Raportul de inspecție fiscală nr.../27.02.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../27.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, organele de control au reținut că pentru operațiunea de livrare de bunuri efectuată de societate cu factura nr.../01.08.2011 în beneficiul unei persoane fizice, reprezentând, conform specificațiilor înscrise în aceasta, "Aur de investiție 999,99%0, 24 K", societatea verificată nu a putut dovedi că aurul în cauză intră în categoria "aurului de investiții", astfel că operațiunea de vânzare a cantității de aur respectiv nu intră sub incidența prevederilor art.152³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind scutită de taxă pe valoarea adăugată. Prin urmare, în baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a), coroborat cu cele ale art.140 alin.(1) din actul normativ anterior menționat, la control s-a stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei (... lei x 24/124).

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de livrare de bunuri constând în "Aur de investiție 999,99%0, 24 K", în condițiile în care argumentele și documentele depuse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în luna august 2011, cu factura nr.../01.08.2011 SC ... SRL a efectuat o livrare de bunuri către o persoană fizică, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta, "Aur de investiție 999,99%0, 24 K", în valoare totală de ... lei, pe factura în cauză fiind înscrisă mențiunea "Scutit de TVA conf art. 152³ alin.3 din Codul fiscal".

Cu ocazia reverificării modului de determinare, evidențiere și declarare a TVA de către S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș - reverificare dispusă prin Decizia nr.../2011/30.10.2012 a D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații prin care au fost desființate parțial actele administrativ fiscale întocmite cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș (Decizia de impunere nr.../31.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../31.10.2011) -, în Raportul de inspecție fiscală nr.../27.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../27.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată

stabilite de inspecția fiscală, contestate în speță, organele de inspecție fiscală au reținut că prin documentele prezentate de societatea verificată la începutul controlului, și anume:

- Avizul de însoțire a mărfii nr.../14.06.2010 emis de SC ... SRL către firma ... GmbH Austria - anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală;
- un document emis în limba germană de firma ... Austria sub nr... din data de 15.06.2010 (netradus în limba română) care potrivit reprezentatului legal al unității reprezintă nota de recepție a aurului trimis la rafinare - anexa nr.4;
- un document emis în limba germană de firma ... Austria din 18.06.2010 (netradus în limba română) care potrivit reprezentatului legal al unității reprezintă borderoul de prelucrare și transformare în aur cu puritatea de 999,9‰ - anexa nr.5;
- Procesul verbal de topire cântărire din data de 01.08.2011 - anexa nr.6;
- Certificatul de calitate din data de 01.08.2011 - anexa nr.7;
- Declarația persoanei fizice cumpărătoare, autenticată notarial sub nr... din 17....2011 - anexa nr.8;
- Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase,

precum și prin documentele atașate în plus Notei explicative a reprezentatului legal al SC ... SRL (Registrul tranzacții cu aur de investiții din luna august 2011, Notificarea către Administrația Financiară Tg.Mureș, Raportul de tranzacții cu numerar din data de 01.08.2011, Registrul jurnal al firmei pe perioada lunii iunie 2011, balanțe de verificare și jurnale de vânzări), societatea verificată nu a fost în măsură să probeze că aurul livrat către persoana fizică a îndeplinit condițiile legale pentru a fi încadrat în categoria "aurului de investiții".

Organele de control au concluzionat că operațiunea de vânzare a cantității de aur respectiv nu intră sub incidența prevederilor art.152³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind astfel scutită de taxă pe valoarea adăugată.

Prin urmare, în baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.140 alin.(1) din același act normativ, la control s-a stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei (... lei x 24/124).

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că "în urma reverificării (...) inspectorii fiscali, ignorând total cele dispuse de organul de soluționare a contestației, emit un nou act administrativ fiscal cu același conținut, respectiv Decizia de impunere nr.../27.02.2013".

Societatea consideră că actele contestate sunt "întocmite în contradicție cu principiile inspecției fiscale, care impun ca aceasta să se desfășoare în mod corect și imparțial, (...) să fie astfel efectuată încât să stabilească corect îndeplinirea obligațiilor fiscale ale contribuabilului".

Petenta face trimitere la prevederile art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "*Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*", respectiv prevederile pct.102.1 din Normele

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit căroră *"La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale"*, și susține că s-a realizat un control fiscal cu nerespectarea regulilor impuse de Codul de procedură fiscală, finalizat prin emiterea unei decizii de impunere anulabilă a carei netemeinicie rezidă și din faptul că documentele puse la dispoziția organelor de control și analizate de către acestea au fost administrate și apreciate eronat.

Față de cele de mai sus, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../27.03.2013 (pag.2), potrivit căroră:

"(...) în desfășurarea activității organele de inspecție fiscală au avut o poziție obiectivă vis-a-vis de situația de fapt constatată cu ocazia verificărilor, atitudinea și modul de lucru al inspectorilor fiind în concordanță cu prevederile Codului de procedură fiscală, din următoarele texte:

-art.6 "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză";

- art.5 "Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat";

- art.13 "Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege".

La inspecția fiscală desfășurată la SC ... SRL au fost avute în vedere toate documentele prezentate de contribuabil, explicațiile scrise și verbale date de reprezentatul legal, iar în cazurile în care unele documente nu au fost prezentate, organele de inspecție au solicitat în mod repetat identificarea și prezentarea acestora. Pe parcursul desfășurării inspecției contribuabilul a fost informat de mai multe ori cu privire la deficiența constatată și i-a fost solicitat sprijinul în vederea clarificării tuturor aspectelor constatate. Așadar, contrar susținerilor petentei inspecția a respectat prevederile invocate de unitate în contestație (art.105 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct.102.1 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C.Pr.Fiscală)".

Astfel, organele de inspecție fiscală au analizat toate documentele prezentate de unitatea verificată, astfel încât concluziile care au rezultat urmare verificării sunt argumentate pe baza documentelor justificative și a evidenței contabile a contribuabilului (care constituie probe la stabilirea bazei de impunere), prezentate și analizate în timpul controlului.

În condițiile în care, uzând de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege, contestatoarea nu face dovada "nerespectării regulilor impuse de Codul de procedură fiscală" în desfășurarea acțiunii de inspecție fiscală și nu precizează care au fost documentele puse la dispoziția organelor de control care au

fost "administrare și apreciate eronat" și ce influență au acestea în soluționarea contestației, se reține ca neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia "s-au încălcat astfel prevederile legale atât cu privire la modul de verificare, cât și la reverificarea unui contribuabil, fapt ce atrage nulitatea absolută a actelor de control încheiate astfel, prin ignorarea principiilor de bază ale inspecției fiscale".

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia "reverificarea trebuia să se rezume doar la aspectele pe care organul de soluționare a contestațiilor l-a subliniat și nicidecum la alte verificări, deoarece în speță nu există o decizie de reverificare emisă de conducătorul instituției pe aspecte ce țin de date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale inițiale (...)", se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../27.03.2013 (pag.4), potrivit cărora:

"Reverificarea a vizat doar speța pentru care a fost desființată (prin Decizia nr.../2011/30.10.2012 emisă de D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații) Decizia de impunere nr.../31.10.2011, cu ocazia inspecției ținându-se cont, așa cum se prevede în decizia de soluționare a contestației, de considerentele acesteia, de prevederile legale aplicabile în cauză și de susținerile petentei.

Contestatoarea nu explică în ce anume a constat "ignorarea totală" a celor dipuse de organul de soluționare a contestației și nici care sunt acele "alte verificări" pe care le impută organelor de control".

Fata de susținerea petentei privind "nulitatea absolută a actelor de control încheiate" se reține ca motivul invocat de contestatoare privind încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale și emiterea actelor atacate nu este de natura să atragă nulitatea deciziei de impunere emise și contestate, acest element neregăsindu-se între cele enumerate la art. 46 „Nulitatea actului administrativ fiscal” din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele, și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43, alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Având în vedere cele menționate mai sus, este neîntemeiată solicitarea petentei privind constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr.../27.02.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală precum și a Raportului de inspecție fiscală nr.../27.02.2013.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.152³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"ART. 152³

Regimul special pentru aurul de investiții

(1) **Aurul de investiții** înseamnă:

a) **aurul, sub formă de lingouri sau plachete acceptate/cotate pe piețele de metale prețioase, având puritatea minimă de 995 la mie,**

reprezentate sau nu prin hârtii de valoare, cu excepția lingourilor sau plachetelor cu greutatea de cel mult 1 g;

b) monedele de aur care îndeplinesc următoarele condiții:

1. au titlul mai mare sau egal cu 900 la mie;
2. sunt reconfecționate după anul 1800;
3. sunt sau au constituit moneda legală de schimb în statul de origine; și
4. sunt vândute în mod normal la un preț care nu depășește valoarea de piață liberă a aurului conținut de monede cu mai mult de 80%;

(2) Nu intră în sfera prezentului articol monedele vândute în scop numismatic.

(3) **Următoarele operațiuni sunt scutite de taxă:**

a) **livrările**, achizițiile intracomunitare și importul **de aur de investiții**, inclusiv investițiile în hârtii de valoare, pentru aurul nominalizat sau nenominalizat ori negociat în conturi de aur și cuprinzând mai ales împrumuturile și schimburile cu aur care conferă un drept de proprietate sau de creanță asupra aurului de investiții, precum și operațiunile referitoare la aurul de investiții care constau în contracte la termen futures și forward, care dau naștere unui transfer al dreptului de proprietate sau de creanță asupra aurului de investiții;(...)".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.65 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 se precizează:

"65. (1) În scopul implementării art. 152³ alin. (1) din Codul fiscal, greutățile acceptate pe pietele de lingouri cuprind cel puțin următoarele unități și greutăți:

Unitate	Greutăți tranzacționate
Kg	12,5 / 1
Gram	500 / 250 / 100 / 50 / 20 / 10 / 5
/ 2,5 / 2	
Uncie (loz = 31,1035 g)	100 / 10 / 5 / 1 / 1/2 / 1/4
Tael (1 tael = 1,193 oz)	
(unitate de măsură chinezească)	10 / 5 / 1
Tola (10 tolas = 3,75 oz)	
(unitate de măsură, indiană)	10".

Prin urmare, se reține că aurul având puritatea minimă de 995 la mie, care este prezentat sub formă de lingouri având greutatea specificată la pct.65 alin.(1) din normele de aplicare a Codului fiscal, este considerat aur de investiții în sensul art.152³ din Codul fiscal, pentru tranzacționarea căruia este aplicabil regimul de scutire de TVA.

Astfel, în situația în care sunt respectate condițiile stipulate la art.152³ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, o persoană impozabilă va aplica scutirea de TVA prevăzută la alin.(3) lit.a) al aceluiași articol pentru livrarea aurului respectiv.

Prin contestația formulată societatea reiterează că aurul (4.285 grame aliaj topit în formă de bară) s-a expedit la societatea austriacă ..., care l-a rafinat, rezultând aur pur în cantitatea de 2.596,37 grame. Acest aur a fost transformat în lingouri prin topire la punctul de lucru al societății situat în Tg.Mureș, str.... nr.... în

baza unui proces verbal de topire cântărire în 01.08.2011, înregistrat în Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase și trecut în Registrul special de aur de investiții, în aceeași zi (01.08.2011) societatea notificând organele fiscale privind vânzarea aurului de investiții precum și Oficiul de spălare a banilor, având în vedere valoarea tranzacției.

Petenta susține că, în contradicție cu constatările primului control (care nu a negat comercializarea aurului de investiții), în reverificare organul de inspecție a concluzionat că în speță operațiunea de vânzare respectivă trebuie tratată ca o vânzare de aur pur și simplu, nefiind aplicabilă scutirea prevăzută de Codul fiscal, iar "tuturor documentelor justificative întocmite cu ocazia livrării li s-au găsit la analiza individuală (și nu prin coroborare așa cum prevederile art.52 alin.1 din O.G. nr.92/2003 o cer, deși organul de inspecție fiscală face trimitere la acesta) diverse motive pentru care nu au fost luate în considerare, (...)".

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale incidente în speță, și documentele existente la dosarul cauzei, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

- în luna august 2011, cu factura nr.../01.08.2011 SC ... SRL a efectuat o livrare de bunuri către o persoană fizică, reprezentând conform specificațiilor înscrise în aceasta, "Aur de investiție 999,99%0, 24 K", în valoare totală de ... lei, pe factura în cauză fiind înscrisă mențiunea "Scutit de TVA conf art. 152³ alin.3 din Codul fiscal";

- atât cu ocazia inspecției fiscale inițiale (prin Raportul de inspecție fiscală nr.../31.10.2011), cât și cu ocazia acțiunii de reverificare dispusă prin Decizia nr.../2011/30.10.2012 (prin Raportul de inspecție fiscală nr.../27.02.2013), organele de inspecție fiscală au constatat aceeași stare de fapt cu privire la obiectul tranzacției, și anume că aurul facturat, care face obiectul tranzacției sus menționate, nu se încadrează în categoria aurului de investiții, nefiind astfel întemeiată susținerea petentei potrivit căreia în cazul primului control nu a fost negată comercializarea aurului de investiții;

- din analiza documentelor prezentate de societatea verificată în justificarea tratamentului fiscal (din punct de vedere al TVA) aplicat de unitate operațiunii în cauză, respectiv a regimului special (de scutire) pentru aurul de investiții, prevăzut la art.152³ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

➤ în Avizul de însoțire a mărfii nr.../14.06.2010 emis de SC ... SRL către firma ... GmbH Austria (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) - întocmit, potrivit reprezentantului societății, cu ocazia livrării cantității de 4.322 grame aur către firma austriacă în vederea purificării -, nu prezintă semnătura de primire a aurului (respectiv a unei cantități de argint înscrisă în acesta) trimis spre prelucrare, menționându-se că "Expedierea s-a făcut în data de **14.06.2009**";

➤ pentru cele două documente emise în limba germană de firma ... Austria și anume documentul nr... din data de 15.06.2010, respectiv documentul emis în data de 18.06.2010 - reprezentând potrivit reprezentatului legal al unității nota de recepție a aurului trimis la rafinare (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), respectiv borderoul de prelucrare și transformare în aur cu puritatea de 999,9%o

(anexa nr.5) -, unitatea nu a prezentat cu ocazia controlului traducerii autorizate, certificate de traducători autorizați.

Referitor la "*traducerile documentelor emise de societatea austriacă*", anexate de petentă în susținerea contestației, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../27.03.2013 (pag.4), și anume:

"- pe documentul respectiv nu se pot identifica elemente (ștampile, semnături) din care să rezulte că traducerea a fost efectuată de traducătorul autorizat ... la care se face referire în Încheierea de legalizare a semnăturii traducătorului nr..../14.04.2013 emisă de notarul public ... (care a fost atașată, de asemenea, în xerocopie, la contestație); traducerea anexată la contestație nu este în original sau copie certificată;

- în accepțiunea că documentul respectiv ar reprezenta întradevăr o traducere legalizată a documentului emis de către firma austriacă ..., acesta nu este edificabil în cauză întrucât nu furnizează informații de natură să încadreze aurul respectiv în categoria "aur de investiții".

➤ referitor la Procesul verbal de topire cântărire din data de 01.08.2011 întocmit de SC ... SRL (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) organele de control au reținut că acesta nu poate fi considerat un document de confirmare a operațiunii de transformare a aurului în lingouri, fiind un act unilateral, emis de petentă însăși;

➤ referitor la Certificatul de calitate din data de 01.08.2011, act unilateral emis de SC ... SRL, vizându-l pe cumpărător (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală) și în care se menționează că "... se atestă că produsele noastre îndeplinesc parametrii și cerințele de calitate în conformitate cu normativele legale în vigoare. Garantăm că produsele achiziționate cu factura nr..../01.08.2011 au următoarele caracteristici:

- 1 lingou aur de 1 unciă cu puritatea de 999,9‰, cu greutatea 31.1035 g
- 5 buc lingouri aur cu puritatea de 999,9‰, cu greutatea/buc de 500 g
- 1 buc lingou aur cu puritatea de 999,9‰, cu greutatea de 50g
- 1 buc lingou aur cu puritatea de 999,9‰, cu greutatea de 10g",

organele de inspecție fiscală au reținut că din însumarea cantităților lingourilor specificate în certificat rezultă o cantitate totală de 2.591,1035 g, cu 0,27 g mai puțin față de cantitatea de aur facturată către persoana fizică (2.591,37 g), ceea ce pune sub semnul întrebării realitatea informațiilor respective.

Prin urmare, în accepțiunea că aurul care a făcut obiectul tranzacției în speță și pentru care a fost întocmit Certificatul de calitate din data de 01.08.2011 s-ar fi prezentat sub forma lingourilor cu greutatea menționate, cantitatea facturată persoanei fizice cumpărătoare nu putea fi mai mare decât cea rezultată din însumarea lingourilor.

Referitor la acest aspect, susținerea petentei din contestația formulată potrivit căreia diferența de gramaj de 0,27 g era notată în procesul verbal de topire cântărire din 01.08.2011 și reprezintă toleranța cântarului admisă de producător (cântarul cântărește max. 600 grame, iar precizia acestuia este de ± 0.05 grame) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât această diferență face parte din cantitatea de aur facturată persoanei fizice, or nu poate fi facturat ceva ce nu există.

➤ în ceea ce privește Declarația persoanei fizice cumpărătoare, autenticată notarial sub nr.... din 17.....2011 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală) prin care aceasta declară că " (...) aurul în cantitate de 2.591,37 grame, achiziționat în data de 01.08.2011 de la SC ... SRL ... are forma și calitatea aurului de investiții conform Facturii fiscale nr.../01.08.2011, Certificatului de calitate și a Procesului Verbal de topire-cântărire eliberat la data de 01.08.2011 de SC ... SRL ...", organele de control fac trimitere la prevederilor art.52 alin.(1) din Codul de procedură fiscală potrivit căroră "*Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă", și concluzionează că declarația autenticată notarial nu reprezintă o dovadă în acest sens.*

➤ Registrul special de evidență a operațiunilor cu metale prețioase, aliaje ale acestora și pietre prețioase, prezentat de unitatea verificată, nu oferă, potrivit organelor de control, informații privind îndeplinirea condițiilor legale prevăzute pentru aurul de investiții, ci asigură evidența operațiunilor menționate în însăși denumirea documentului, operațiuni care trebuie să aibă la bază documente justificative care să probeze informațiile înscrise în acest registru. Contrar susținerilor reprezentatului legal al societății din Nota explicativă dată organelor de control, în paginile registrului respectiv, atașate în copie notei explicative, nu sunt evidențiate operațiunile privind topirea și cântărirea aurului în cauză și transformarea acestuia în lingouri.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia aurul comercializat în baza facturii nr.../01.08.2011 a fost supus unui proces de producție care a presupus parcurgerea unor etape tehnologice (purificare, topire, turnare sub formă de lingouri cu diferite dimensiuni), se reține că nici cu ocazia controlului și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a justificat cu documente contabile specifice realizarea producției respective, și anume transformarea aurului de diferite aliaje în "aur de investiții", din registrul jurnal aferent lunii august 2011 (lună în care, potrivit reprezentatului legal al societății, ar fi avut loc transformarea aurului în lingouri) prezentate la control - anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală - organele de inspecție fiscală reținând că nu există înregistrări vizând producția, vânzarea aurului în baza facturii nr.../01.08.2011 fiind înregistrată ca o vânzare de mărfuri, cu descărcarea din gestiune specifică mărfurilor, iar în balanța de verificare aferentă lunii august 2011 nu este evidențiat contul 345 "Produse finite".

Față de cele menționate mai sus se reține că nici prin documentele atașate în plus Notei explicative date organelor de control de reprezentatul legal al SC ... SRL (față de documentele anterior prezentate), respectiv:

- Registrul tranzacții cu aur de investiții din luna august 2011 (anexa nr.4 la nota explicativă) - în care este specificată forma, puritatea și greutatea aurului în cauză, fără a reflecta procesul de producție, de transformare a aurului în lingouri de puritatea și dimensiunile respective;

-Notificarea către Administrația Financiară Tg.Mureș, Raportul de tranzacții cu numerar din data de 01.08.2011 (anexele nr.5 și 7 la nota explicativă), Registrul jurnal al firmei pe perioada lunii iunie 2011 (anexa nr.10 a-b la nota explicativă) - care nu sunt relevante în speța suspusă analizei;

- balanțe de verificare aferente lunilor iunie și septembrie 2010 și jurnalul de vânzări aferent lunii iunie 2010 (anexa nr.... a-h la nota explicativă) - care nu reflectă nici o operațiune de prelucrare a aurului,

societatea verificată nu a fost în măsură să probeze că aurul livrat către persoana fizică a îndeplinit condițiile legale pentru a fi încadrat în categoria "aurului de investiții".

Susținerea reprezentantului petentei din Nota explicativă dată (răspuns la întrebarea nr.1) potrivit căreia "la solicitarea dvs. v-am pus la dispoziție și facturile de achiziție a echipamentului cu care am efectuat topirea aurului", nu poate fi reținută în soluționarea contestației, întrucât deținerea unor mijloace de producție specifice nu reprezintă o dovadă a realității operațiunilor ce pot fi efectuate cu acestea.

În baza considerentelor prezentate și având în vedere prevederile legale citate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatară prin contestația formulată nu aduce, în susținerea contestației, argumente de fond justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală și ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră "***Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării***", rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunea de vânzare a cantității de aur în baza facturii nr.../01.08.2013 emisă de petentă nu intră sub incidența prevederilor art.152³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind scutită de taxă pe valoarea adăugată, și în consecință au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei (... lei x 24/124).

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră "***Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă***", coroborat cu prevederile pct....1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit căroră "***Contestația poate fi respinsă ca:***

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]***,
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,