

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE .....  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 804 din 2014**  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. " X " S.R.L. din ....., județul .....

Cu adresa nr. .... /20.05.2014, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** ..... sub nr. .... /22.05.2014, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... - Inspecție Fiscală a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L.** din ....., **județul .....**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice* ..... din 27.03.2014 emisă de reprezentanți ai A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală.

Decizia de impunere nr. .... /27.03.2014 a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .... /27.03.2014.

S.C. "X" S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul ....., . jud. ...., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO ..

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **W lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile** prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 03.04.2014, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. /05.05.2014.

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

**I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:**

*"[...] echipa de inspecție fiscală nu acordă Societății scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri realizate către ..... și anexate de Societate la prezenta contestație pe motiv că facturile au fost emise în luna decembrie 2012 iar documentul de transport care atestă transportul bunurilor din România în Statul Membru al beneficiarului și implicit transportul bunurilor s-au petrecut în luna ianuarie 2013. [...]*

*Într-adevăr, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri exigibilitatea TVA intervine la data emiterii facturii, dacă aceasta este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea. Și în cazul specific al Societății, întrucât facturile au fost emise în luna decembrie 2012 iar livrarea bunurilor a avut loc în luna ianuarie 2013, exigibilitatea taxei intervine în luna decembrie 2012, și anume la data emiterii facturilor. [...]*

*[...], considerăm că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică în termen de 90 de zile de la data livrării bunurilor.*

*Or, echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare că Societatea deține toate documentele menționate mai sus, solicitând în mod eronat ca transportul bunurilor să aibă loc la data exigibilității taxei (la momentul emiterii facturilor), fără să țină cont de prevederile legale care reglementează un termen de 90 de zile de la data faptului generator pentru prezentarea documentelor de justificare a scutirii, termen care nu a fost depășit în cazul prezentat. Prin urmare, constatarea echipei de inspecție fiscală contravine prevederilor Ordinului 2222. [...]*

*Având în vedere cele de mai sus, considerăm că Societatea îndeplinește condițiile de scutire prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Astfel, în perioada supusă inspecției fiscale, Societatea se afla în posesia tuturor documentelor justificative necesare pentru aplicarea scutirii de TVA, prezentând echipei de inspecție fiscală atât facturile emise în luna decembrie 2012 ce conțin codul de TVA valid al cumpărătorului, precum și CMR-ul care atestă transportul bunurilor din data de 17.01.2013.*

*Prin urmare, considerăm că echipa de inspecție fiscală a procedat eronat anulând scutirea de TVA aplicată de Societate livrărilor intracomunitare de bunuri al căror fapt generator a avut loc ulterior emiterii facturilor. [...]."*

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR 67/27.03.2014** încheiat de reprezentanții A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală la S.C. "X" S.R.L. din ....., s-au stabilit următoarele:

"[...] Din verificările efectuate asupra documentelor de evidență contabilă s-a constatat că agentul economic a înregistrat în evidența contabilă livrări intracomunitare scutite în sumă totală de ..... lei, conform următoarelor facturi:

- Factura nr...../21.12.2012 în valoare totală de.... euro, echivalentul a ..... lei, emisă către persoana afiliată ....., înregistrat în scopuri de TVA în statul membru ....., având cod .....

- Factura nr...../20.12.2012 în valoare totală de ..... euro, echivalentul a ..... lei, emisă către persoana afiliată ....., [...];

- Factura nr...../20.12.2012 în valoare totală de ..... euro, echivalentul a ..... lei, emisă către persoana afiliată ....., [...];

- Factura nr...../20.12.2012 în valoare totală de .... euro, echivalentul a ..... lei, emisă către persoana afiliată ....., [...].

Menționăm că pentru facturile de mai sus agentul economic a prezentat CMR, având trecut la rubrica transportator pe .... S.R.L., total cantitate transportată fiind ..... kg, dar marfa a plecat de la S.C. X S.R.L. în data de 17.01.2013.

Având în vedere prevederile art.134 alin.(1) "Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

Față de cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală a colectat TVA suplimentară în sumă de W lei. [...]

Recapitulatie:

TVA solicitată la rambursare - ..... lei

TVA respinsă la rambursare - W lei

TVA aprobată la rambursare - ..... lei. [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei** și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. "X" S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Producția de țesături" - cod CAEN 1320.

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. .... /27.03.2014** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2012 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de S.C. "X" S.R.L. pentru luna decembrie 2012, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ..... lei.

Față de TVA de recuperat în sumă de ..... lei înregistrată de societate la data de 31.12.2012, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de W lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de ..... lei (..... lei - W lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de **W lei** reprezintă TVA colectată suplimentar la inspecția fiscală aferent livrărilor intracomunitare de bunuri pentru care nu se justifică scutirea de taxă, fiind invocate prevederile art.134 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat scutire de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri în sumă totală de .... lei (..... euro) cuprinse în facturile nr..../20.12.2012, nr...../20.12.2012, nr...../20.12.2012 și nr...../ 21.12.2012 emise de societatea verificată pentru beneficiarul .... din Belgia, întrucât livrarea efectivă a bunurilor a avut loc în data de 17.01.2013, conform CMR prezentat de societate, deci ulterior emiterii celor patru facturi.

Drept urmare, conform prevederilor art.134 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală s-a colectat TVA suplimentară în sumă de **W lei** (.. lei x 24%), respinsă la rambursare.

\* Societatea comercială sustine că îndeplinește condițiile de scutire prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, scutirea de taxă fiind justificată conform prevederilor Ordinului nr. 2.222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Se consideră că în mod injust echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că cele patru facturi în cauză reprezintă facturi emise în contul unor livrări ulterioare de bunuri, pentru contravaloarea totală a acestor livrări, și al căror regim de scutire de taxă trebuie justificat la momentul realizării livrărilor, respectiv până la expirarea termenului limită de 90 de zile, în sensul Ordinului nr. 2.222/2006.

\*Legislatia în vigoare în perioada analizată precizează:

- **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 128. - Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora. [...]

"Art. 134. - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

Art. 134<sup>1</sup>. - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Art. 134<sup>2</sup>. - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Art. 143. - Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar [...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția: [...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă [...]."

- **Instrucțiunile** de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2.222/2006**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, [...].

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(5) Dacă pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înainte faptului generator de taxă [...], scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.

Art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare."

\* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor legale mai sus citate, în cazul livrării de bunuri, faptul generator, respectiv faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, intervine la data livrării bunurilor (art.134 alin.(1) și art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal), iar exigibilitatea taxei, respectiv data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, intervine la data la care are loc faptul generator (art.134 alin.(2) și art.134<sup>2</sup> alin.(1) din Codul fiscal), deci la data livrării bunurilor, însă cu unele excepții.

La art. 134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se prevede una din excepțiile privind exigibilitatea TVA, respectiv exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar această prevedere legală este explicată la pct.16<sup>1</sup> alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel: "16<sup>1</sup>. - (1) Prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora."

În cazul analizat prin prezenta, pentru facturile nr./20.12.2012, nr./20.12.2012, nr./20.12.2012 și nr./ 21.12.2012 emise de S.C. "X" S.R.L., deși faptul generator a luat naștere la data de 17.01.2013, care reprezintă data livrării bunurilor, totuși exigibilitatea taxei a intervenit la data de 20.12.2012, respectiv la data de 21.12.2012, care reprezintă data emiterii facturilor, societatea contestată încadrându-se în excepția privind exigibilitatea TVA prevăzută de legiuitor la art. 134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal. Astfel, cele patru facturi mai sus menționate, emise în luna decembrie 2012 înaintea faptului generator de taxă, reprezintă facturarea parțială a livrării de bunuri care a avut loc în data de 17.01.2013, pentru care se aplică prevederile art. 134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, așa cum se precizează și la pct.16<sup>1</sup> alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

La art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, se precizează faptul că sunt scutite de TVA livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar la alin.(3) al aceluiași articol de lege se precizează că prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

Astfel, Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art.1 alin.(5) că în cazul în care pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înainte faptului generator de taxă, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile instrucțiunilor, în termenul de 90 de zile calendaristice de la data faptului generator de taxă.

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că în cazul celor patru facturi mai sus menționate, emise în luna decembrie 2014 înainte livrării intracomunitare a bunurilor, justificarea scutirii de TVA trebuie realizată de societatea comercială furnizoare în termen de 90 de zile calendaristice de la data de 17.01.2013, care reprezintă data livrării intracomunitare a bunurilor, deci data faptului generator.

La dosarul contestației au fost anexate în copie facturile nr./20.12.2012, nr./20.12.2012, nr./20.12.2012 și nr./ 21.12.2012 în sumă totală de euro, echivalentul a lei, contravaloarea a kg marfă. Facturile au fost emise de societatea verificată pentru beneficiarul.....Belgia, societate înregistrată în scopuri de TVA în statul membru Belgia, având alocat codul

Facturile sunt detaliate pe fiecare reper de marfă și sunt însoțite de Notele de livrare nr...../17.12.2012, nr...../20.12.2012, nr...../20.12.2012 și nr...../21.12.2012, cuprinzând aceeași cantitate și aceleași repere de mărfuri ca cele înscrise în facturi.

Livrarea intracomunitară a mărfurilor cuprinse în cele patru facturi emise în luna decembrie 2012 este justificată cu CMR-ul din data de 17.01.2013, conform căruia au fost transportate de la S.C. "X" S.R.L. din ..... la ..... din Belgia o cantitate de ..... kg marfă

individualizată în Notele de livrare anexate CMR-ului, printre care și Notele de livrare nr....., nr....., nr..... și nr....., marfa fiind confirmată de primire de către destinatarul din Belgia, așa cum rezultă din documentul de transport semnat și ștampilat de către destinatar.

Precizăm că toate aceste documente (facturi, note de livrare, CMR) au fost prezentate și organelor de inspecție fiscală, însă motivul pentru care acestea nu au acordat scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare consemnate în cele patru facturi menționate mai sus a fost faptul că facturile au fost emise în luna decembrie 2013, dar livrarea mărfurilor a avut loc în luna ianuarie 2014, deci exigibilitatea taxei a fost anterioară faptului generator.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială beneficiază de scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare consemnate în facturile nr...../20.12.2012, nr...../20.12.2012, nr...../20.12.2012 și nr...../ 21.12.2012, întrucât exigibilitatea taxei a intervenit la data emiterii facturilor - luna decembrie 2012, înaintea datei faptului generator (livrarea mărfurilor) - luna ianuarie 2013, conform excepției prevăzută la art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.16<sup>1</sup> alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal, iar scutirea de taxă a fost justificată cu documentele prevăzute la art.10 alin.(1) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în termenul legal de 90 de zile precizat la art.1 alin.(5) din același act normativ.

Drept urmare, **se va admite contestația** pentru suma de **W lei** reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă celor patru facturi menționate mai sus, societatea comercială având drept de rambursare pentru TVA în sumă de W lei.

**III. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de S.C. "X" S.R.L. din ....., jud. ...., împotriva Deciziei de impunere nr. ....../27.03.2014 emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

## **DECIDE :**

**Admiterea contestației** pentru suma de **W lei** reprezentând TVA colectată suplimentar și pe cale de consecință, anularea parțială a Deciziei de impunere ....../27.03.2014 pentru suma admisă, societatea comercială având drept de rambursare pentru TVA în sumă de W lei.

**DIRECTOR GENERAL,**