

**DECIZIA nr. 73 din 08.02.2017** privind soluționarea  
contestației formulate de **ABC SRL**,  
cu sediul în str....., Bucuresti, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2016, înregistrată sub nr. ....2016 de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI .... formulată prin SCA .... în baza împuternicirii avocațiale nr. .../2016 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .../02.11.2016.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/aa.bb.cc, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/aa.bb.cc pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **A lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL în baza avizului de inspecție fiscală nr. ...2016, constatările fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/aa.bb.cc. În baza acestor constatări a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/aa.bb.cc, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei.

**II.** Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea în parte a deciziei de impunere în privința stabilirii unei baze impozabile suplimentare impozabile în sumă de B lei pentru care s-a calculat o diferență de TVA de plată în sumă de A lei și obligarea la emiterea unei decizii de rambursare a soldului TVA de recuperat în sumă de R lei, arătând următoarele:

Organul fiscal a stabilit greșit în sarcina subscrisei TVA colectată suplimentar în sumă de A1 lei, aferentă unei baze suplimentare impozabile în

sumă de B lei întrucât în cauză era incidentă ipoteza de scutire de TVA prevăzută de art. 143 alin. (1) lit. b) Cod fiscal coroborat cu art. 3 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006.

Societatea consideră că argumentele organelor fiscale sunt fie inexacte, fie eronate și susține că:

- nu există neconcordanțe între prevederile contractuale și situația de fapt rezultată din documentele de transport, din care reiese că este vorba de un transport combinat (multimodal) reglementat de O.G. nr. 88/1999, destinația bunurilor fiind APM Terminals Constanța Port Sud în vederea continuării transportului pe mare, iar nu sediul social al subscrisei ori un punct de lucru al acesteia;

- contractul de vânzare cuprinde prevederi cu privire la data de expediere a bunurilor sau alte prevederi cu privire la expediere, respectiv condiția de livrare este FCA LX – Ungaria, astfel că din perspectiva societății obligația de predare s-a realizat la data încărcării bunurilor în camioane, contractul de transport fiind încheiat de cumpărător fără nicio implicare din partea societății;

- în plus, în ipoteza în care părțile unui contract nu prevăd un termen, singura relevanță juridică dată de lege este scadența imediată a obligației asumate sau executarea obligației după împrejurări, potrivit uzanțelor în materie, iar la data de 09.10.2016 părțile au prelungit data de livrare a bunurilor până la 31.10.2017;

- nu prezintă nicio relevanță perioada îndelungată dintre data încasării avansului, respectiv data prevăzută pentru efectuarea transportului;

- este inexact că societatea cumpărătoare CLX din Indonezia este în faliment, aceasta având doar dificultăți financiare, iar mărfurile sunt în prezent depozitate pe cheltuiala acesteia în zona liberă a Portului Constanța.

ABC SRL susține că la data începerii executării contractului de transport (luna iunie 2015) își îndeplinesc deja obligațiile decurgând din contractul de vânzare încheiat cu CLX, iar operațiunea de vânzare realizată intră sub incidența dispozițiilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal coroborate cu cele ale art. 3 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, din documentația existentă reieșind că persoana obligată să transporte bunurile în afara UE este cumpărătorul CLX, ceea ce exclude de plano incidența prevederilor art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și ale art. 2 din Instrucțiuni.

În prezent, operațiunea de export (și livrarea bunurilor) se află în derulare, aceasta nefiind finalizată, însă acest aspect nu poate priva societatea de dreptul de scutire de TVA, justificat cu toate documentele care puteau fi deținute în mod obiectiv având în vedere circumstanțele cauzei și stadiul în care se află transportul bunurilor. Speței nu-i sunt aplicabile dispozițiile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal întrucât este vorba de o operațiune de export cu drept de deducere, o dovadă în plus fiind faptul că organul de control nu a procedat la calcularea accesoriilor pe motivul că exigibilitatea TVA a intervenit la data încasării avansului. În realitate, exigibilitatea taxei și nașterea faptului generator în ipoteza unui export pot fi apreciate exclusiv la finalizarea operațiunii de export, aflată în prezent în desfășurare conform contractului și actului adițional dintre părți. Deoarece livrarea nu s-a finalizat, aceasta fiind un export în derulare, termenul de 90 de zile pentru prezentarea documentației justificative pentru scutire este inaplicabil. Contractul dintre societate și CLX se află în derulare și, în consecință, nu se poate vorbi de existența unui "fapt generator" și nici de

începutul curgerii termenului de 90 de zile prevăzut de instrucțiuni, iar un termen de livrare mai mare de 90 de zile de la data încasării în avans a prețului nu poate determina posibilitatea aplicării art. 1 alin. (4) și alin. (6)-(8) din instrucțiuni.

În opisul anexat contestației sunt enumerate un număr de 11 documente justificative, iar în data de 02.02.2017 societatea și-a susținut oral contestația.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Perioada verificată: 01.04.2013-30.06.2016 TVA.

### **3.1. Referitor la TVA în sumă de A1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă din România datorează TVA pentru bunurile vândute către un cumpărător din afara UE, în condiția în care bunurile au fost livrate cumpărătorului sub condiția de livrare INCOTERMS FCA, faptul generator s-a produs, iar persoana impozabilă nu deține documentația necesară pentru aplicarea scutirii de TVA pentru exportul de bunuri transportate sau expediate în afara UE de către cumpărător sau de către o altă persoană în contul acestuia.*

**În fapt,** societatea ABC SRL a achiziționat utilajele industriale uzate, în stare de funcționare de la furnizorul FZE ZRT din Ungaria destinate exportului către firma CLX din Indonezia.

În perioada decembrie 2014 – februarie 2015 a încasat prin decontare bancară suma de E USD, respectiv B lei în baza contractului încheiat la data de 28.12.2014 încheiat cu CLX, prețul incluzând demontarea și încărcarea bunurilor în containere, condiția de livrare fiind INCOTERMS FCA LX – Ungaria, fără să se prevadă termen de livrare. Suma încasată a fost înregistrată în contul 419 "Clienți-crdditori".

Conform contractului transportatorului desemnat de firma cumpărătoare preia containerele de la LX – Ungaria, fiind responsabil pentru livrarea lor la destinația cumpărătorului.

Firma indoneziană a încheiat în data de 30.06.2014 contractul de transport cu societatea TRR SRL, care prevede ca data de efectuare a transportului – iunie 2015, ruta fiind Ungaria – Jakarta. Documentele de transport (CMR) prezentate au înscris următoarele informații: expeditor FZE ZRT, loc de încărcare a bunurilor - LX – Ungaria, destinatar ABC SRL, loc prevăzut pentru livrare – Constanța Port Terminal Sud.

Furnizorul ungar a declarat o livrare intracomunitară de bunuri către ABC SRL, iar ABC SRL a declarat o achiziție intracomunitară și a înregistrat-o în debitul contului 371 "Mărfuri", aflându-se în sold la data de 30.06.2016.

Societatea a explicat că a primit un email de la firma CLX prin care este informată că aceasta este în faliment și a fost preluată la bancă, însă nu renunță la marfă și urmează să o ridice.

Având în vedere neconcordanțele între prevederile contractuale și situația de fapt din care rezultă că locul de livrare este în România – Constanța Port Terminal Sud, lipsa prevederilor ori a actelor adiționale cu privire la data

expedierii și perioada îndelungată de la data încasării ultimei tranșe de preț (19 luni), organele de inspecție fiscală au considerat că exigibilitatea TVA a intervenit la data de 02.02.2015 – data încasării ultimei tranșe din prețul integral al bunurilor și au colectat TVA în sumă de A1 lei aferentă prețului încasat întrucât societatea ABC SRL nu a prezentat documente care să justifice scutirea de TVA pentru exportul bunurilor în conformitate cu prevederile art. 1 și art. 2 alin. (2) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține, în esență, că operațiunii îi sunt aplicabile prevederile art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal coroborate cu cele ale art. 3 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 și, fiind vorba de un export în derulare, avansurile beneficiază de scutire de TVA.

**În drept**, potrivit art. 128, art. 132<sup>1</sup>, art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup> și art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data tranzacției în litigiu:

”Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.

”Art. 132<sup>1</sup>. - (2) **În cazul achiziției intracomunitare de bunuri**, prevăzută la art. 126 alin. (3) lit. a), **dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil**, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin. (1), **locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA**”.

”Art. 134. - (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>. - (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este **data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului”.

”Art. 134<sup>2</sup>. - (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;

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]**”.

”Art. 143. - (1) **Sunt scutite de taxă:**

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;

**b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat [...]**

**(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”.**

Cu privire la justificarea scutirii de TVA, 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, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

”Art. 1. – (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 înaintea faptului generator de taxă sau sunt emise facturi pentru avansuri, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.**

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

(8) **Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective**, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(9) **Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni.** Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală”.

”Art. 2. – (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. **Scutirea se**

aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) **Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

a) **factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) **unul dintre următoarele documente:**

1. **certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export** sau, după caz, **notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică;** sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, **certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;**

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

“Art. 3. – (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. **Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.**

(2) **Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.**

*Din dispozițiile legale precitate rezultă că beneficiază de scutirea de TVA livrarea de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității (export) de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, persoana impozabilă care realizează operațiunea de livrare (furnizorul) având obligația să dovedească că bunurile au parasit teritoriul comunitar și să justifice scutirea cu documentele eliberate pe numele său de autoritățile vamale competente care să certifice încheierea operațiunii de export.*

Astfel, se reține că **scutirea de TVA se acordă pentru exporturi, respectiv pentru livrări de bunuri care părăsesc efectiv teritoriul vamal al Uniunii Europene.** Cum intrarea și ieșirea bunurilor în/din teritoriul vamal al Uniunii Europene sunt supuse formalităților vamale, scutirea pentru exportul bunurilor este justificată cu **documente de export** (declarație vamală de export, declarație vamală de export pe cale electronică, document administrativ unic) care trebuie **certificate de biroul vamal competent**, fie de biroul vamal de export, fie de biroul vamal de ieșire prin care bunurile părăsesc teritoriul vamal al Uniunii Europene.

În speță, societatea ABC SRL a încheiat un contract de vânzare în data de 11.11.2013 cu FZE ZRT din Ungaria, prin care a achiziționat un pachet de 4 echipamente uzate în valoare de H euro, cu demontare și încărcare în containere în LX – Ungaria sub condiția de livrare INCOTERMS FCA LX – Ungaria.

Ulterior, aceste echipamente au făcut obiectul contractului de vânzare din data de 28.12.2014 încheiat între ABC SRL în calitate de vânzător și firma CLX din Indonezia în calitate de cumpărător, prețul de vânzare fiind de E USD, cu demontare și încărcare în containere în LX – Ungaria sub condiția de livrare INCOTERMS FCA LX – Ungaria. Referitor la condițiile de livrare, în contract se prevede că vânzătorul va fi responsabil pentru demontarea și încărcarea utilajelor în containere sau camioane. Transportatorul desemnat de către cumpărător va prelua containerele de la LX – Ungaria și va fi responsabil pentru livrarea lor la destinația cumpărătorului.

Marfa achiziționată a fost înregistrată de societatea ABC SRL **ca o achiziție intracomunitară de bunuri** în contul 371 "Mărfuri" și există în soldul contului conform balanței de verificare la 30.06.2016, iar prețul încasat în patru rate în perioada 29.12.2014-20.02.2015 în sumă de E USD a fost înregistrat în contul 419 "Clienți-creditori", fiind întocmite facturile aferente.

În data de 29.05.2015 a fost încheiat contractul de transport între CLX din Indonezia și societatea TRR SRL, care prevede transportul containerelor în luna iunie 2015 pe ruta FCA .. Ungaria până la CFR Jakarta, Indonezia. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentantul societății de transport a prezentat copii ale documentelor de transport (CMR-uri) din care reiese transportul bunurilor cu mai multe autocamioane aparținând unor diverși transportatori, expeditor fiind FZE ZRT, loc de încărcare a bunurilor - LX – Ungaria, destinat ABC SRL, loc prevăzut pentru livrare – Constanța Port Terminal Sud.

La dosar se află și scrisoarea nr. 78/14.10.2015 prin care TRR SRL învederează firmei indoneziene incidentul privind întârzierea la plată în vederea finalizării transportului, ceea ce a generat costuri de depozitare și solicită acesteia plata până la data de 16.10.2015 a costurilor de transport, manipulare și depozitare, în conformitate cu mențiunile cuprinse în emailul din data de 12.10.2015. Se menționează că lipsa răspunsului în termen de 3 zile este asimilată unui refuz de reconfirmare a comenzii de transport și de livrare a bunurilor. A fost prezentată și corespondență electronică între cele două părți din care reiese că societatea de transport a notificat firma indoneziană cu privire la abandonul mărfii.

De asemenea, la dosarul cauzei există și o corespondență electronică din care reiese că societatea ABC SRL a solicitat autorităților/consulatului român din Indonezia informații cu privire la cumpărătorea CLX deoarece aceasta a anunțat telefonic că a intrat în faliment și marfa a intrat în proprietatea băncii creditoare, însă marfa nu a părăsit spațiul Uniunii Europene, iar tranzacția nu a fost închisă și nu se pot calcula plăți și impozite către ANAF.

În susținerea contestației societatea ABC SRL a prezentat și actul adițional încheiat cu CLX ulterior inspecției fiscale, respectiv în data de 9 octombrie 2016 cu următorul conținut:

- notă: din cauza recesiunii economice internaționale din industria oțelului, cumpărătoarea nu a putut plăti transportul maritim pentru mașinile achiziționate, iar acestea rămân depozitate în Terminalul Portului Constanța, România;

- părțile au decis **prelungirea perioadei de livrare cu încă un an, până la data de 31 octombrie 2017, perioadă în care vânzătorul își va îndeplini obligația de a efectua formalitățile vamale, iar cumpărătorul își va plăti obligația pentru transportul mașinilor, iar în cazul în care cumpărătorul nu va lua mașinile până la data de 31 mai 2017 acesta va pierde orice drept asupra mașinilor și asupra plății în avans, ca penalizare pentru nerespectarea obligațiilor contractuale.**

Sintetizând dispozițiile legale anterior citate și aplicabile speței se reține că **exigibilitatea TVA**, adică data la care autoritățile fiscale sunt îndreptățite să solicite plata TVA la bugetul de stat **are loc la momentul producerii faptului generator**, care intervine la data livrării bunurilor, adică **la data la care se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar**. Exigibilitatea poate fi, totuși, anticipată faptului generator doar atunci când o factură este emisă înainte de data la care intervine faptul generator (indiferent că factura a fost ori nu încasată) sau atunci când se încasează **avansuri** reprezentând contravaloarea parțială sau totală a bunurilor **înainte de data la care intervine faptul generator** (indiferent că au fost ori nu emise facturi pentru avansurile încasate). **După data la care a avut loc faptul generator – data livrării bunurilor – nu se mai poate vorbi de un alt moment al exigibilității** întrucât **exigibilitatea nu poate avea loc decât anterior sau concomitent cu faptul generator, neputând fi ulterioară faptului generator** (cu excepția anumitor situații în cazul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, dar care nu interesează speța deoarece contestatoarea a încasat integral contravaloarea bunurilor).

În consecință, **din momentul producerii faptului generator**, autoritatea fiscală este pe deplin îndreptățită să solicite plata TVA pentru livrările de bunuri efectuate de o persoană impozabilă obligată la plata TVA, inclusiv **să solicite acestei persoane documentele necesare pentru a justifica scutirea de TVA**, în ipoteza în care persoana impozabilă pretinde aplicarea vreunei scutiri.

Totodată, din momentul producerii faptului generator nu se mai poate vorbi de un avans întrucât **o sumă încasată poate fi tratată ca avans doar până la momentul livrării bunului** (= fapt generator), astfel că **nici o operațiune nu poate fi tratată ca fiind "în derulare" câtă vreme faptul generator s-a consumat.**

Aplicând cele de mai sus la situația de fapt reieșită din documentația existentă la dosar, organul de soluționare a contestației reține faptul că potrivit contractului de vânzare-cumpărare din data de 28 decembrie 2014 societatea contestatoare ABC SRL în calitate de vânzător a convenit cu societatea cumpărătoare CLX din Indonezia livrarea unor utilaje cu demontare și încărcare în containere în LX – Ungaria sub condiția de livrare INCOTERMS FCA LX – Ungaria. Conform regulii INCOTERMS **FCA** "free carrier" (franco cărauș) **vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care a predat marfa în grija căraușului** (transportatorului) desemnat de cumpărător, la locul sau punctul convenit (și nu din momentul plății ultimei tranșe de preț, așa cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală).



În condițiile în care utilajele respective au fost încărcate în camioane și predate societății de transport TRR SRL **în luna iunie 2015** (03.06.2015, 04.06.2015, 05.06.2015 – date menționate în CMR-uri) înseamnă că **proprietatea asupra utilajelor a fost transferată, livrarea a fost efectuată, iar faptul generator s-a produs, astfel că a intervenit și exigibilitatea TVA** pentru această livrare, organele fiscale devenind îndreptățite să pretindă societății vânzătoare să prezinte documentele justificative necesare pentru a pretinde aplicarea scutirii de TVA în temeiul art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Mai mult, în condițiile în care contestatoarea a achiziționat bunurile de la furnizorul ungar tot sub condiția de livrare FCA LX – Ungaria, aceasta le-a declarat și le-a tratat din punct de vedere al legislației fiscale drept achiziție intracomunitară, deci cu locul operațiunii în România, motiv pentru care se reține ca îndreptățită constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că operațiunea ulterioară – livrarea bunurilor de către contestatoarea către clientul extern – are locul livrării tot în România.

În consecință, **susținerea societății** contestatoare în sensul că "operațiunea de export (și livrarea bunurilor) se află în derulare" și că "livrarea nu s-a finalizat" apare ca în **vădită contradicție logică cu propria-i precizare** de la pg. 2/12 din contestație în sensul că "proprietatea asupra bunurilor ce formează obiectul contractului s-a transferat conform condiției Incoterms FCA la data predării mărfii încărcate pe camioane". De altfel, susținând că faptul generator intervine doar la momentul livrării bunurilor în afara granițelor UE, contestatoarea **confundă noțiunea de "livrare" din punct de vedere al TVA cu sensul comun al termenului, acela de "predare" (efectivă) și identifică fără niciun temei legal momentul fizic în care bunurile părăsesc efectiv teritoriul UE cu momentul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar/momentul livrării**, în condițiile în care legislația fiscală nu stabilește de niciun fel că livrarea unor bunuri implică neapărat din punct de vedere al TVA și o mișcare fizică a bunurilor.

În privința actului adițional la contractul de vânzare-cumpărare din data de 28 decembrie 2014, organul de soluționare constată că acesta este **vădit pro-causa**, fiind întocmit în data de **9 octombrie 2016**, deci ulterior finalizării inspecției fiscale și conținând informații contradictorii în raport cu datele prezentate în timpul inspecției fiscale, inclusiv prin emailul din 17.08.2016 transmis organelor fiscale, prin care reprezentantul societății contestatoare reafirmă că mașinile au fost predate cumpărătorului în regim FCA. **Dovada caracterului pro-causa** reiese și din faptul că, pe de o parte **s-a prelungit** până la 31 octombrie 2017 **data unei livrări care deja se consumase la momentul încheierii actului adițional**, respectiv la momentul predării bunurilor în regim FCA în luna iunie 2015, iar pe de altă parte în actul adițional s-a prevăzut pierderea dreptului de proprietate asupra bunurilor de către cumpărător, în situația în care nu-și îndeplinea obligația de a prelua bunurile până la data de **31 mai 2017**, deci anterior datei de **31 octombrie 2017**.

În aceste condiții, este evidentă contradicția logică între susținerile contestatoarei în sensul că obligația de predare s-a realizat la data încărcării bunurilor în camioane potrivit condiției de livrare FCA (adică în luna iunie 2015) față de "prelungirea datei de livrare" prin actul adițional din 9 octombrie 2016 (adică până la data de 9 octombrie 2017). De altfel, contestatoarea nu explică logic cum societatea cumpărătoare poate pierde dreptul de proprietate asupra

bunurilor și asupra plății în avans în favoarea contestatoarei, ca penalizare pentru nerespectarea obligațiilor contractuale, așa cum a prevăzut în actul adițional, având în vedere că **nu a fost modificată condiția de livrare FCA** (în actul adițional chiar se precizează că "toate celelalte articole, termeni și condiții ale contractului rămân neschimbate"), prețul bunurilor a fost achitat în totalitate, bunurile au fost încărcate pe camioane și predate cumpărătorului, iar **în contract nu se prevede nicio altă obligație specifică pentru societatea cumpărătoare în privința transportului ori expediției bunurilor în afara teritoriului UE, cumpărătorul dispunând liber de bunuri din momentul în care i-au fost predate societății de transport special angajată în acest sens.**

Prin urmare, organul de soluționare a contestației constată că nu este vorba de o operațiune de export în derulare, așa cum eronat și contradictoriu susține contestatoarea, ci de operațiune al cărei fapt generator s-a produs și pentru care trebuia să dețină documentația necesară pentru a justifica scutirea de TVA de la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, în speță declarația vamală de export din care să reiasă că bunurile sunt expediate sau transportate în afara UE de către cumpărătorul din Indonezia sau de prepușii acestuia.

Faptul că bunurile au fost livrate unei societăți cumpărătoare din afara UE **sub condiția de livrare FCA** și că aceasta nu a transportat bunurile în afara teritoriului UE la mai bine de 18 luni de la data când le-a cumpărat **nu reprezintă o împrejurare de natură să disculpe societatea contestatoare de obligația prezentării dovezilor necesare pentru a justifica** scutirea de TVA. Altminteri, obligația justificării scutirii de TVA prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, respectiv a prezentării documentelor care să dovedească că bunurile au părăsit Uniunea Europeană *ar putea fi foarte ușor eludată de vânzători în cadrul operațiunilor de export prin negocierea unor clauze de livrare ce implică asumarea de către cumpărători a obligației de transport a bunurilor, ceea ce contravine obiectivelor de prevenire și combatere a fraudei și evaziunii fiscale în domeniul TVA.*

Or, în măsura în care contestatoarea ABC SRL dorea să aplice scutirea de TVA pentru bunurile livrate cumpărătoarei CLX în temeiul art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aceasta știa încă dinaintea încheierii contractului că scutirea este condiționată de existența dovezilor privind exportul bunurilor și, **în calitate de comerciant diligent și avizat, avea obligația să se asigure, inclusiv contractual, că va fi în posesia documentației de export, indiferent sub ce clauza de livrare INCOTERMS urma să facă vânzarea bunurilor.**

Ca atare, din momentul în care în care și-a îndeplinit obligația de livrare potrivit clauzei FCA convenită (fapt generator), societatea contestatoare era obligată să dețină documentele de justificare a scutirii de TVA și să le prezinte organelor de inspecție fiscală, termenul de 90 de zile prevăzut la art.1 alin. (4) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 fiind cu mult depășit la data realizării inspecției fiscale.

Referitor la situația financiară a societății cumpărătoare CLX, din documentele existente reiese că organele de inspecție fiscală susțin că aceasta este în faliment, situație în care cumpărătoarea n-ar mai continua transportul bunurilor în afara UE, în timp ce societatea contestatoare susține că aceasta are doar dificultăți financiare, situație în care cumpărătoarea n-a renunțat la

transportul bunurilor în afara UE și care ar justifica, în opinia sa, caracterul de "export în derulare" al operațiunii.

Organul de soluționare a contestației reține că **nefinalizarea transportului** (multimodal) bunurilor **și situația financiară a societății cumpărătoare nu prezintă relevanță în stabilirea faptului generator întrucât sunt elemente ulterioare momentului producerii acestuia** și, pe cale de consecință, nu prezintă relevanță nici în curgerea termenului de 90 de zile pentru prezentarea documentației necesare justificării scutirii de TVA.

Mai mult, spre deosebire de cauza C-563/12 BDV Hungary Trading Kft, unde CJUE a reținut neconformitatea legislației fiscale ungare potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export, bunurile destinate exportului în afara Uniunii Europene trebuie să fi părăsit teritoriul UE într-un termen fix de 90 de zile de la data livrării, în condițiile în care simpla depășire a acestui termen are drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea aferentă acestei livrări, în cazul legislației fiscale românești nu există o asemenea prevedere.

Dimpotrivă, potrivit prevederilor art. 1 alin. (8) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 (preluate la art. 1 alin. (8) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016), chiar și în situația în care inspecția fiscală a fost deja efectuată (cum este cazul inspecției fiscale realizate la contestatoare), dacă persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate, în cadrul termenului legal de prescripție, să procedeze la regularizarea operațiunii prin aplicarea scutirii de TVA cu efect retroactiv prin solicitarea efectuării unei reverificări în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală. *Ca atare, în măsura în care contestatoarea ABC SRL va intra în viitor în posesia documentației pentru justificarea scutirii de TVA aferentă livrării bunurilor către CLX din Indonezia, aceasta va putea solicita reverificarea perioadei ce a făcut obiectul inspecției fiscale contestate, sub condiția ca acest lucru să nu depășească termenul legal de prescripție în materie fiscală.*

În consecință, față de cele anterior reținute, organul de soluționare a contestației constată ca justificată stabilirea diferenței de TVA colectată A1 lei pentru o livrare de bunuri al cărei fapt generator s-a produs, fără ca ABC SRL să prezinte documentația necesară pentru aplicarea scutirii de TVA, contestația societății urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### **3.2. Referitor la TVA în sumă de A2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra acestei sume stabilite prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care contestatoarea nu aduce niciun argument cu privire la nedatorarea acesteia.*

**În fapt**, în urma inspecției fiscale realizate la ABC SRL organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei, din care T-A lei aferentă deconturilor de TVA cu control ulterior nr. ....2013 și nr. ...2014 și A lei aferentă decontului de TVA cu control anticipat nr. ....2016.

În privința decontului de TVA cu control anticipat nr. ....2016 din decizia de impunere nr. F-Sx qqq/aa.bb.cc și raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/aa.bb.cc reiese că societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de R lei,

iar în urma controlului a fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în sumă de A lei care provine din:

- A1 lei TVA colectată suplimentar pentru operațiunea derulată cu CLX din Indonezia;
- A2 lei TVA nedeductibilă 50% din achizițiile de piese auto, reparații și combustibili pentru autovehicule.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-Sx qqq/aa.bb.cc pentru TVA în sumă de A lei și emiterea deciziei de rambursare a TVA în sumă de R lei, dar își argumentează contestația doar pentru TVA colectată suplimentar în sumă de A1 lei, **fără să aducă niciun argument în privința TVA nedeductibilă în sumă de A2 lei**, deși și această sumă face parte din componența TVA în sumă A lei pentru care se solicită anularea deciziei.

**În drept**, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**,

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. **Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”**.

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**.

Având în vedere că societatea ABC SRL nu a adus niciun argument de fapt și de drept în privința TVA nedeductibilă în sumă de A2 lei, deși și această sumă face parte din componența TVA în sumă A lei pentru care se solicită anularea deciziei, urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de A2 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 128 alin. (1), art. 132<sup>1</sup> alin. (2), art. 134 alin. (1) și alin. (2), art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (6), art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și alin. (2) lit. b) și art. 143 alin. (1) lit. b) și alin. (3) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (4) și alin. (8) din 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, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qqq/aa.bb.cc, emisă de Administrația Sector x a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/aa.bb.cc pentru TVA în sumă de **A1 lei**.

2. Respinge ca nemotivată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qqq/aa.bb.cc, emisă de Administrația Sector x a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/aa.bb.cc pentru TVA în sumă de **A2 lei**.

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