

DECIZIA nr. 115 din 11.03.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X cu privire la contestația ABC SRL, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2019.

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-x vvv/2019, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x qqq/2019 și comunicată sub semnătură în data de2019 în ceea ce privește TVA în sumă de **V 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 Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru soluționarea DNOR aferent lunii martie 2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-x qqq/2019 în baza căruia 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-x vvv/2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei, care a diminuat TVA solicitată la rambursare.

Din totalul diferenței stabilite, suma de V lei este aferentă întocmirii eronate a facturilor, precum și nerespectării obligației de a înscrie pe facturi denumirea/numele beneficiarului ExN Sarl care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-x vvv/2019 în ceea ce privește TVA în sumă de V lei invocând următoarele:

În perioada ianuarie 2015 - februarie 2019 societatea e emis către ExN Sarl o serie de facturi pentru servicii media, aplicând în mod eronat TVA, pe care le-a stornat ulterior în lunile ianuarie 2018 (18 facturi) și martie 2019 (13 facturi), emițând concomitent facturi corecte, fără TVA.

ABC SRL susține că a procedat în mod legal la corectarea facturilor inițiale deoarece operațiunile nu sunt impozabile în România conform art. 268

alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice, locul prestării serviciilor fiind considerat locul unde ExN Sarl își are stabilit sediul activității sale economice în Elveția. Persoana care primește serviciile este, indubitabil, firma elvețiană întrucât este titularul mărcilor și brandurilor comercializate și responsabilul cu cumpărarea de timp și spațiu media pentru publicitatea și vânzarea produselor licențiate E în Europa.

Faptul că există înregistrată în România societatea ExR SRL nu are nici un fel de relevanță, aceasta fiind o persoană afiliată fără niciun fel de atribuții în domeniul publicității, având doar activități privitoare la vânzări, comerț și distribuție, neputând fi considerată ca persoană care primește serviciile. Din adresa ExN Sarl din 18.11.2019 reiese că aceasta este responsabilă cu strategia de publicitate în mod exclusiv și suportă toate riscurile și cheltuielile aferente la nivel central, fără nicio implicare a societății locale.

Nu există un sediu fix al beneficiarului ExN Sarl pe teritoriul României, care să conducă la concluzia că locul prestării serviciilor este la acest sediu fix. Chiar dacă, la modul general, s-ar considera că există un sediu fix al ExN Sarl în România (depozitul), acesta nu participă la prestațiile de servicii de publicitate, astfel că pentru aceste servicii firma elvețiană nu este considerată ca persoană impozabilă în România, în conformitate cu prevederile art. 266 alin. (2) lit. b) și c) și art. 278 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 1 alin. (2) și (6) și pct. 14 alin. (2) din Normele metodologice coroborat cu art. 56 din Directiva TVA și art. 10 și art. 11 din Regulamentul nr. 282/2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei TVA.

Totodată, societatea ExN Sarl, prin reprezentantul ei fiscal în România - ExR SRL a fost supusă inspecției fiscale de către ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de control concluzionând în cadrul RIF nr. F-MC2019, raportat la serviciile de publicitate, că societatea trebuia să emită facturi către ExN Sarl - Elveția deoarece în acest stat este locul prestării serviciilor, refuzându-i-se dreptul de deducere a TVA din facturile inițiale emise de societate.

Reprezentantul fiscal al ExN Sarl, înregistrat în scopuri de TVA în România nu are nicio relevanță pentru operațiunile de prestări de servicii de publicitate, motivul înregistrării fiind acela de a realiza activități de depozitare și vânzare a produselor E în România, neconstituind un sediu fix în România.

Chiar și dacă, pentru corectarea regimului TVA, societatea nu ar fi întocmit în mod corect facturile de corecție, societatea susține că principiul neutralității fiscale se opune ca autoritatea fiscală să refuze furnizorului rambursarea TVA facturată eronat, conform jurisprudenței CJUE din cauzele C-78/2002 și C-138/2012.

Societatea susține că avea dreptul de a corecta facturile inițiale și a realizat corecția cu respectarea prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Primele facturi de corecție nu menționau, într-adevăr, numărul și data facturilor inițiale, însă în urma solicitării ExN Sarl nr. ... societatea a emis 18 anexe, câte una pentru fiecare factură, din care rezultă elementele necesare care fac legătura cu facturile inițiale (număr de comandă - PO). După primirea proiectului RIF-ului, dar înaintea discuției finale, societatea a reemis aceste facturi, fiind cuprinse toate informațiile detaliate din facturile inițiale. Și facturile stornate în luna martie 2019 au fost reemise înaintea discuției finale, organul fiscal fiind obligat să le ia în considerare conform art. 319 alin. (2) din Codul fiscal,

prevederile pct. 108 alin. (3) din Normele metodologice invocate de organele de inspecție fiscală fiind aplicabile numai la beneficiar, nu și la furnizor. Corectarea facturilor a avut loc în lunile ianuarie 2018 și martie 2019, deci înaintea inspecției fiscale, nu în timpul inspecției fiscale. Pentru a se conforma cerințelor organelor de inspecție fiscală, în facturile reemise societatea a inclus și codul de înregistrare în scopuri de TVA al reprezentantului fiscal în România.

În privința penalităților de nedeclarare menționate în anexa la decizia de impunere, societatea susține că nu are debite de plată deoarece a înregistrat TVA de rambursat pe cumulată în ambele perioade în care a efectuat stornarea facturilor.

Societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de 12.02.2020 conform minutei existente la dosarul cauzei.

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:

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la stornarea facturilor emise de societatea prestatoare pentru serviciile de publicitate prestate în favoarea unui societăți beneficiare din Elveția, înregistrată prin reprezentant fiscal în scopuri de TVA în România, în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală nu se poate stabili situația de fapt cu privire la regimul fiscal aplicabil acestor prestări de servicii.

În fapt, în vederea soluționării DNOR aferent lunii martie 2019, societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA datorată în perioada 01.12.2013 - 31.03.2019.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-x qqq/2019 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au stabilit un debit de TVA în sumă de V lei în sarcina ABC SRL reprezentând TVA colectată stornată eronat de societate prin încălcarea prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și ale pct. 108 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare, după cum urmează:

- V1 lei în luna ianuarie 2018, când societatea a emis un număr de 18 facturi către ExN Sarl prin care stornează un număr de 56 de facturi emise către același client în perioada 2015-iunie 2017, facturile inițiale fiind emise cu TVA către ExN Sarl din Elveția, cod de TVA CHEcui1. Cele 18 facturi de stornare au fost emise către același client, fără să cuprindă informațiile din facturile inițiale, numărul și data facturii corectate, valorile, având înscrise la descrierea produselor ori serviciilor servicii pentru o perioadă cumulată (de exemplu, factura nr. 2/31.01.2018 - fix fee september-decembrie 2015 etc.), la cost valoarea pozitivă și aceeași valoare negativă și TVA negativă, iar la finalul facturii rămânând înscrisă valoarea negativă a TVA;

- V2 lei în luna martie 2019, când societate a emis un număr de 13 facturi către ExN Sarl reprezentată fiscal de către ExR SRL prin care stornează un număr de 76 de facturi emise către același client în perioada iulie 2017-februarie 2019, facturile inițiale fiind emise cu TVA către ExN Sarl din Elveția reprezentată fiscal de către ExR SRL din România, cod de TVA ROcui2. Cele 13 facturi de stornare au fost emise către același client, fără să cuprindă informațiile din

facturile inițiale, având înscrise la descrierea produselor ori serviciilor servicii pentru o perioadă cumulată, cu sume negative la valoare și la TVA. Concomitent, au fost emise 13 facturi cu valori pozitive în ceea ce privește baza de impozitare din facturile de stornare, pe numele ExN Sarl din Elveția, cod de TVA CHEcui1.

Facturile stornate reprezintă în fapt prestări de servicii de publicitate efectuate în perioada 2015-februarie 2019, pentru care a intervenit atât faptul generator, cât și exigibilitatea conform art. 134¹ (art. 281) și art. 134² (art. 282) din Codul fiscal. În conformitate cu prevederile art. 307 alin. (7) lit. b) și art. 316 alin. (7) din Codul fiscal., deoarece realizează achiziții/livrări intracomunitare de bunuri ExN Sarl din Elveția și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, respectiv pe ExR SRL, care trebuia să comunice codul de înregistrare în scopuri de TVA în România tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clienților.

Organele de inspecție fiscală precizează că ABC SRL face parte din grupul OX cu activități de publicitate și media, grupul încheiind un contract comercial cu ExN INC din SUA, din care reiese că pentru Europa filiala este ExN Sarl din Elveția, deservită de ABC London, iar pentru România filiala este ExR SRL deservită de la distanță de ABC London.

Conform declarațiilor informative D394, pe teritoriul României ExN Sarl din Elveția prin reprezentant fiscal ExR SRL a declarat pe codul de TVA ROcui2 în perioada ianuarie 2015-martie 2019 livrări către ExR SRL cod de TVA ROcui3 și achiziții semnificative de la furnizorul F1 SRL, care deține puncte de lucru constând în birouri și depozite în București și alte orașe din țară și are peste 400 de salariați.

La rândul său ExR SRL are ca asociat unic ExN BV din Olanda și un număr variabil de salariați: 34 salariați în 2014, 26 salariați în 2015 și 22 salariați începând cu anul 2016, cu funcțiile: 1 director general, 1 manager de zonă, 1 șef serviciu marketing, 17 reprezentanți comerciali și 2 specialiști marketing. Pe codul de TVA ROcui3 societatea ExR SRL a declarat în aceeași perioadă, pe lângă achizițiile de la ExN Sarl din Elveția și achiziții semnificative de la furnizori ce au ca obiect de activitate:

- activități ale agențiilor de plasare de forță de muncă (S1 lei de la P1 SRL și S2 lei de la P2 SRL);
- alte activități de servicii suport pentru întreprinderi (S3 lei de la P3 SRL);
- activități de realizare a softului la comandă (S4 lei de la P4 SRL);
- activități de consultanță pentru afaceri și management (S5 lei de la P5 SRL);
- activități ale agențiilor de publicitate (S6 lei de la P6 SRL și S7 lei de la P7 SRL).

În cap. VI din RIF - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, organele de inspecție fiscală reiterează faptul că facturile de stornare au fost emise de societate cu încălcarea prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și ale pct. 108 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare.

În drept, potrivit art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2016:

"Art. 330. - (1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

[...]

b) *în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate”.*

În ceea ce privește aplicarea acestor prevederi, pct. 108 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 prevede următoarele:

”108. (1) În sensul prevederilor art. 330 alin. (1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord ori de un tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal.

(2) *În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 294, 295 sau 296 din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate. Aceleași prevederi se aplică și în situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare pentru operațiuni care nu se cuprind în sfera de aplicarea a taxei, se supun măsurilor de simplificare prevăzute la art. 331 din Codul fiscal sau care sunt neimpozabile în România.*

(3) *Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 330 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, **dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale.** Această factură se atașează facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar”.*

În speță, societatea ABC SRL a facturat cu TVA servicii de publicitate către beneficiarul ExN Sarl din Elveția, fie pe codul de TVA al beneficiarului din Elveția CHEcui1 (56 facturi emise în perioada 2015-iunie 2017), fie pe codul de TVA al aceluiași beneficiar din România ROcui2 (76 de facturi emise în perioada iulie 2017-februarie 2019), firma elvețiană fiind înregistrată în scopuri de TVA în România prin intermediul reprezentantului fiscal ExR SRL, societatea românească afiliată în cadrul grupului E prin intermediul asociatului unic ExN BV din Olanda.

Societatea a stornat facturile inițiale emise cu TVA prin emiterea a 18 facturi de stornare în luna ianuarie 2018 (pentru primele 56 de facturi) și a 13 facturi de stornare în luna martie 2019 (pentru următoarele 76 de facturi), **pe motiv că facturile inițiale au fost emise eronat cu TVA** deoarece prestarea de servicii în favoarea beneficiarului ExN Sarl nu este impozabilă în România. Facturile de stornare au fost emise pe cumulat, fără menționarea numărului și datei fiecărei facturi inițiale ce a făcut obiectul stornării, dar societatea susține că până la finalizarea inspecției fiscale a procedat la reemiterea facturilor de stornare.

La rândul lor, organele de inspecție fiscală au considerat că stornarea a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și ale pct. 108 alin. (3) din Normele metodologice deoarece, pe de o parte, stornările au fost efectuate pe cumulat, fără a se menționa în facturile de stornare informații cu privire la facturile inițiale, iar pe de altă parte, stornările au modificat regimul de taxare inițial.

În ceea ce privește regimul de taxare al operațiunilor, în speță sunt incidente prevederile art. 266, art. 268 și art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 266. - (2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și **care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă".**

"Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

[...]

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278; [...]"

"Art. 278. - (2) **Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită".**

Aceste prevederi au preluat prevederi similare de la art. 125¹ alin. (2), art. 126 alin. (1) lit. b) și art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2015.

Referitor la aplicabilitatea acestor prevederi, la pct. 3 și pct. 14 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se precizează următoarele:

"3. (1) Dacă o operațiune îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art. 268 alin. (1) lit. a), c) și d) din Codul fiscal, dar nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România".

"14. (2) În aplicarea art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, **sediul fix înseamnă sediul definit la art. 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.**

(3) În aplicarea art. 278 alin. (3) și art. 278 alin. (5) lit. g) din Codul fiscal, sediu fix înseamnă sediul definit la art. 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să furnizeze serviciile respective.

(4) **Faptul că dispune de un cod de înregistrare în scopuri de TVA nu este suficient pentru ca un sediu să fie considerat sediu fix".**

Având în vedere că diferența suplimentară de TVA în sumă de V lei provine din stornarea unor facturi prin care serviciile de publicitate prestate de ABC SRL în favoarea ExN Sarl au fost facturate în regim de taxare, cu TVA, iar organele de inspecție fiscală au considerat stornarea eronată, cu adresa înregistrată sub nr. MBR_DGR 1062/30.01.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat acestora să precizeze dacă debitul suplimentar contestat de societate a fost stabilit pe motiv că facturile de corecție nu au fost întocmite eronat din punct de vedere al formei ori din punct de vedere al fondului, având în vedere că la data discuției finale societatea a prezentat facturile reemise, precizarea clară a consecințelor fiscale cu privire la constatările referitoare la achizițiile societății afiliate ExR SRL și motivul pentru care regimul fiscal al facturilor inițiale era corect, iar prin facturile de corecție societatea l-a modificat eronat, respectiv care este locul prestării serviciilor de publicitate în această speță.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. MBR_REG 6382/20.02.2020, organele de inspecție fiscală au reiterat cele constatate cu privire la întocmirea eronată a facturilor de stornare pe motivul schimbării regimului de impozitare al operațiunilor întrucât structura ExN Sarl din România are angajată forță de muncă și o recrutează de la diverși furnizori ce au ca obiect de activitate activități ale agenților de plasare a forței de muncă - cod CAEN 7810.

Se reține că art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile,

verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...] ”.

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care *se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ ”Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 7. - (3) Organul fiscal *este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.**

Astfel, în speță se reține că organele de inspecție fiscală au invocat în cuprinsul RIF-ului nr. F-x qq/2019 faptul că societatea ABC SRL a efectuat eronat stornările, cu încălcarea prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și pct. 108 alin. (3) din Normele metodologice, invocând efectuarea stornării pe cumulat, fără menționarea facturilor inițiale de stornare și cu modificarea regimului de impozitare inițial, **cu alte cuvinte sunt evocate atât motive legate de forma facturilor de stornare, cât și de fondul tranzacțiilor evidențiate în facturi prin modificarea regimului de impozitare.**

Legat de elementele ce țin de forma întocmirii facturilor de stornare, se reține că persoanele impozabile au dreptul să procedeze la corecția facturilor emise și transmise beneficiarilor, contestatoarea ABC SRL uzând de această posibilitate prin emiterea facturilor de corecție din lunile ianuarie 2018 și martie 2019. Deoarece stornarea a fost efectuată pe cumulat, fără menționarea punctuală a datelor de identificare și valorilor din facturile emise inițial, societatea a procedat la reemiterea facturilor de stornare până la finalizarea inspecției fiscale.

În ceea ce privește modificarea regimului de impozitare, dispozițiile legale antecitate dau dreptul să emită facturi de stornare și pentru efectuarea unei asemenea modificări, dovadă fiind în acest sens și prevederile pct. 108 alin. (2) din Normele metodologice, care dau dreptul la modificarea regimului de taxare inițial al unei operațiuni în regim de scutire cu drept de deducere. Prin facturile de corecție emise în lunile ianuarie 2018 și martie 2019 contestatoarea a modificat regimul de taxare inițial aplicat prestărilor de servicii de publicitate către ExN Sarl în regim de neimpozitare, **modificare efectuată în cadrul perioadei fiscale supuse inspecției fiscale (decembrie 2013 - martie 2019) și anterior începerii inspecției fiscale.** Prevederile pct. 108 alin. (3) din Normele metodologice referitoare la nemodificarea regimului fiscal al operațiunii facturate inițial, invocate de organele de inspecție fiscală vizează situațiile în care facturile sunt corectate în timpul inspecției fiscale realizate la beneficiar, nefiind aplicabile situației ce face obiectul contestației, când facturile de corecție au fost emise de furnizor/prestator înaintea inspecției fiscale, în cadrul perioadei fiscale supuse verificării.

Deși organul de soluționare a contestației a solicitat în mod expres organelor de inspecție fiscală să precizeze dacă debitul suplimentar contestat de

societate a fost stabilit **pe motiv că facturile de corecție nu au fost întocmite eronat din punct de vedere al formei ori din punct de vedere al fondului**, având în vedere că la data discuției finale a prezentat facturile de stornare reemise, prin adresa înregistrată sub nr. MBR_DGR 6382/20.02.2020 organele de inspecție fiscală **nu au răspuns acestei solicitări**, reiterând aceleași constatări din cuprinsul RIF-ului.

De asemenea, organele de inspecție fiscală **nu au dat curs solicitărilor** organului de soluționare a contestației de a preciza cu claritate *care sunt consecințele fiscale ale constatărilor cu privire la achizițiile realizate de afiliata ExR SRL, reprezentantul fiscal în România al beneficiarei ExN Sarl, dacă facturile inițiale au fost emise corect cu TVA pentru servicii de publicitate prestate raportat la prevederile Codului fiscal referitoare la locul prestării serviciilor, precum și punctul de vedere față de constatările efectuate în cadrul inspecției fiscale realizate la beneficiara ExN Sarl reprezentată fiscal de ExR SRL.*

Rezultă, așadar, că în privința stornării TVA în sumă de V lei pentru prestarea de servicii de publicitate către ExN Sarl, **organele de inspecție fiscală nu au determinat care este motivul concret pentru care nu au acceptat stornarea, respectiv dacă aceasta privește motive de formă a facturilor de corecție și, în acest caz, argumentele pentru care facturile de corecție reemise și prezentate la discuția finală nu îndeplinesc prevederile legale incidente referitoare la forma facturilor sau, dimpotrivă, aceasta privește motive legate de fondul tranzacțiilor evidențiate în facturi prin modificarea regimului de taxare.**

În această ultimă ipoteză, organele de inspecție fiscală nu au efectuat absolut nicio constatare legată de locul prestării serviciilor de publicitate realizate de contestatoarea ABC SRL în favoarea beneficiarei sale ExN Sarl din Elveția **raportat de dispozițiile legale specifice** de la art. 278 alin. (2) [fost art. 133 alin. (2)] din Codul fiscal în materia prestării serviciilor între persoane impozabile pe linie de TVA (**regimul B2B**), **de natură să determine fie regimul de taxare, fie regimul de neimpozitare în România al acestor prestări de servicii.**

Mai exact, organele de inspecție fiscală **nu au determinat dacă serviciile respective au locul prestării în Elveția, acolo unde este stabilit sediul activității economice** al beneficiarei ExN Sarl sau, dimpotrivă, în România, *în măsura în care beneficiara dispune de un sediu fix în România, caracterizat printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care să îi permită să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.*

Organele de inspecție fiscală **n-au identificat la modul efectiv care ar fi acel sediu fix al** beneficiarei ExN Sarl, în condițiile în care normele legale precizează că simplul fapt al dispunerii unui cod de înregistrare în scopuri de TVA (cum este cazul beneficiarei, care dispune de un cod de înregistrare în scopuri de TVA în România) nu este suficient pentru ca un sediu să fie considerat sediu fix din perspectiva TVA **și nici n-au descris resursele umane și tehnice care ar aparține aceluși sediu fix**, de natură să-i permită să primească și să utilizeze serviciile de publicitate. Simpla referire la natura achizițiilor și la numărul de personal al societății ExR SRL din România, care este și reprezentatul fiscal al beneficiarei ExN Sarl, societate afiliată cu beneficiara, dar și independentă juridic de acesta, nu clarifică cu nimic situația, în condițiile în care organele de inspecție fiscală **n-au concluzionat în cadrul RIF-**

ului în sensul că societatea afiliată ExR SRL ar putea fi considerată sediu fix al ExN Sarl din perspectiva legislației incidente în materie de TVA și nici n-au invocat vreun temei legal în acest sens, singurele temeiuri legale invocate fiind cele referitoare la corecția facturilor.

Mai mult, deși cu adresa nr. MBR_DGR ggg/2012 le-a fost solicitată în mod expres precizarea clară a consecințelor constatărilor fiscale legate de aceste aspecte de la pg. 6/12 din RIF, în adresa de răspuns organele de inspecție fiscală n-au indicat de niciun fel că societatea nerezidentă dispune de un sediu fix în România din perspectiva locului serviciilor de publicitate achiziționate de la societatea ce a făcut obiectul inspecției fiscale.

Totodată, se reține că beneficiara ExN Sarl prin reprezentant fiscal ExR SRL și cod de TVA RŌcui2 a fost supusă, la rândul ei, inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2014-31.12.2018, încheindu-se în acest sens raportul de inspecție fiscală nr. F-MC2019, în baza căruia organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis decizia de impunere nr F-MC.....2019. Din cuprinsul acestor acte de inspecție reiese că beneficiarei nu i-a fost acceptată deducerea TVA pentru serviciile de publicitate din facturile inițiale emise de ABC SRL tocmai pe motiv că locul prestării este la sediul beneficiarului din Elveția (cu mențiunea că TVA nedeductibilă la beneficiar nu corespunde cu TVA stornată la prestator).

Față de situația anterior descrisă și de dispozițiile legale ce guvernează inspecția fiscală rezultă că din decizia de impunere nr. F-x vvv/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x qqq/2019 **nu rezultă cu claritate situația de fapt fiscală** ce a condus la stabilirea diferenței suplimentare de TVA în cuantum de V lei, *din constatările organelor de inspecție fiscală nereieșind dacă elementele ce au privit forma facturilor de corecție sunt cele care au condus la stabilirea diferenței sau, dimpotrivă, dacă această diferență a fost stabilită pe motiv că regimul fiscal al facturilor inițiale era corect, iar prin facturile de corecție societatea l-a modificat eronat și, în acest din urmă caz, care sunt acele împrejurări de fapt în raport de dispozițiile legale incidente pentru care regimul de taxare aplicat inițial de contestatoare facturării prestărilor de servicii era corect, iar stornarea ulterioară incorectă.*

Față de cele prezentate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la situația de fapt fiscală constatată ce trebuie prezentată în raportul de inspecție fiscală care stă la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în temeiul art. 279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată” coroborat cu pct.11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 “11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]” se va desființa parțial decizia de

impunere contestată pentru TVA în sumă de V lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală, să stabilească cu claritate situația de fapt fiscală în funcție de cele prezentate în decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele contestatoarei și să emită un alt act administrativ fiscal din care să rezulte neechivoc legătura de cauzalitate între situația de fapt constatată și normele legale aplicabile speței.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 125¹ alin. (2), art. 126 alin. (1) lit. b) și art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 266 alin. (2), art. 268 alin. (1) lit. b) și art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 3 alin. (1) și pct. 14 alin. (2)-(4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 7 alin. (3), art. 124 alin. (2), art. 131 alin. (1) și alin. (2) și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-x vvv/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-x qqq/2019 pentru TVA în sumă de V lei stabilită în sarcina ABC SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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.