

**DECIZIA nr. 122 din 23.02.2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in str. ...., sector y, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2011, inregistrata sub nr. ....2011 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. ....2011.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 si comunicata prin posta in data de .....2011 pentru obligatiile fiscale totale de **TSC lei** reprezentand:

- DC lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- AC lei accesorii aferente TVA.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.02.2010-30.09.2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de DC si accesorii suplimentare in suma de AT lei, ceea ce a condus la aprobarea la rambursare a TVA in suma de AR lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca, in temeiul dispozitiilor Codului vamal aprobat prin Legea nr. 86/2006, este titulara operatiunii de import si isi poate deduce TVA pe baza declaratiei vamale de import si a documentelor care atesta plata taxei, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 145 si art. 146 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. Organele fiscale au invocat prevederile pct. 59 din Normele metodologice, dar acestea reglementeaza o situatie punctuala si nu poate avea caracter restrictiv intrucat legislatia vamala neimpunand existenta raportului juridic de proprietate asupra bunurilor importate pentru titularul regimului vamal.

De asemenea, conditia pusa de Codul fiscal este ca achizitia, reprezentata de bunurile obtinute de persoana impozabila din import, deci si fara plata, sa fie utilizata pentru realizarea de operatiuni taxabile.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### 3.1. Referitor la TVA in suma de DC lei

*Cauza supusa solutionarii este daca firma procesatoare din Romania poate deduce taxa pe valoarea adaugata achitata in vama pentru materiile prime achizitionate de o firma stabilita in alt stat membru, in conditiile in care firma procesatoare nu are calitatea de importator al bunurilor in intelesul legislatiei specifice, nu a facturat intreaga contravaloare a produselor finite rezultate in urma prelucrarii, ci doar contravaloarea manoperei si nici nu a refacturat taxa achitata catre proprietarul materiilor prime prin aplicarea structurii de comisionar.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011 organele fiscale au constatat ca SC ABC SRL si-a dedus TVA achitata in vama pentru importurile de materii prime, in urmatoarele circumstante:

- materiile prime sunt importate din Turcia, avand la rubrica expeditor firma SG din Germania si destinatar ABC;

- bunurile pentru care s-a platit TVA in vama au fost prelucrate la diversi producatori din Romania, unde ABC a repartizat comenzile de tricotaje si au fost transformate in produse finite (pulovere) care au fost livrate firmei SG;

- intre ABC si firma din Germania exista relatii de decontare, prin care ABC factureaza firmei SG contravaloarea manoperei produsului finit (puloverele), dar nu si contravaloarea materiei prime importate;

- in anul urmator incheierii exercitiului financiar ABC confirma firmei SG, printr-o factura extrabilantiera, ca a utilizat toate bunurile primite de la firma SG pentru executarea comenzilor de export, factura fiind insotita de lista tuturor bunurilor primite spre prelucrare;

- materia prima este platita furnizorului AW din Turcia de catre firma SG din Germania, intre furnizorul turc si ABC neexistand relatii de decontare.

Avand in vedere ca, in temeiul pct. 59 alin. (1) lit. e), alin. (2) si alin. (3) din Normele metodologice date in aplicarea art. 151<sup>1</sup> din Codul fiscal, SC ABC SRL nu este considerata importator obligat la plata taxei, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA achitata in vama pentru importurile de materii prime in quantum total pe perioada verificata in suma de DC lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta faptul ca nu are drept de deducere a TVA pentru materiile prime importate, sustinand ca este titularul importurilor in conformitate cu prevederile Codului vamal.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 125<sup>1</sup>, art. 145, art. 146 si art. 151<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 125<sup>1</sup>. – (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

13. **importator reprezintă persoana** pe numele căreia sunt declarate bunurile, în momentul în care taxa la import devine exigibilă, conform art. 136, și **care în cazul importurilor taxabile este obligată la plata taxei conform art. 151<sup>1</sup>”**.

“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; [...].”

“Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

[...]

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să **dețină declarația vamală de import** sau actul constatator emis de organele vamale, **care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei**, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize”.

**“Art. 151<sup>1</sup>. – Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii, conform prezentului titlu, este obligația importatorului”.**

Cu privire la stabilirea persoanei ce are calitatea de importator, pct. 59 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

**“59. (1) În aplicarea art. 151<sup>1</sup> din Codul fiscal, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:**

a) cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în România, cu excepția livrărilor de bunuri pentru care se aplică regulile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) și f) din Codul fiscal;

b) furnizorul bunurilor, pentru livrările de bunuri care sunt instalate sau asamblate în interiorul României de către furnizor ori în numele acestuia și dacă livrarea acestor bunuri are loc în România în condițiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sau cumpărătorul către care se expediază bunurile, dacă acesta a optat pentru calitatea de importator;

c) proprietarul bunurilor, pentru bunurile importate în vederea efectuării de operațiuni de închiriere sau leasing în România;

d) persoana care reimportă în România bunurile exportate în afara Comunității, pentru aplicarea scutirilor prevăzute la art. 142 alin. (1) lit. h) și i) din Codul fiscal;

e) proprietarul bunurilor sau persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, care importă bunuri în România:

1. în regim de consignație sau stocuri la dispoziția clientului, pentru verificarea conformității ori pentru testare. Beneficiarul înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal poate fi importatorul bunurilor care are obligația plății taxei pentru respectivul import, cu condiția ca bunurile respective să fie cumpărate de acesta sau dacă nu le achiziționează să le reexporte în afara Comunității;

2. ***în vederea*** reparării, transformării, modificării sau ***prelucrării acestor bunuri, cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operațiuni să fie reexportate în afara Comunității sau să fie achiziționate de către persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal care a efectuat importul.***

(2) **Orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele căreia au fost declarate bunurile în momentul în care taxa devine exigibilă conform art. 136 din Codul fiscal, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente importului respectiv decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).**

(3) Persoanele impozabile care au obligația plății taxei în calitate de importatori conform alin. (1) au dreptul să deducă taxa în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>2</sup> din Codul fiscal”.

Potrivit dispozițiilor legale antecitate, în cazul importului de bunuri, dreptul de deducere a TVA îl are numai persoana impozabilă ce are calitatea de importator, astfel cum este stabilit în Codul fiscal și nicidecum persoana titulară a regimului vamal atribuit bunurilor în momentul importului, stabilită în conformitate cu reglementările vamale. În acest sens, invocarea de către SC ABC SRL a faptului că legislația vamală nu impune existența raportului juridic de proprietate asupra bunurilor importate nu prezintă nicio relevanță întrucât pentru deducerea TVA are relevanță doar legislația specifică, în speta Titlul VI din Codul fiscal, care prevede în mod expres la art. 125<sup>1</sup> din Codul fiscal ca, ***in materie de TVA, termenii folosiți au o semnificație specifică, proprie.*** Ca atare, ***notiunea de “importator” nu poate avea decât semnificația atribuită în Codul fiscal și anume persoana obligată la plata taxei în calitate de importator și nu persoana care este titulară regimului vamal,*** între cele două noțiuni neexistând o relație de identitate, ci doar de intersecție.

Astfel, pentru a-și putea deduce taxa plătită la momentul importului SC ABC SRL trebuia să fie cumpărătorul bunurilor, eventual furnizorul acestora și să dețină finalmente un drept de proprietate asupra bunurilor importate. Cu titlu de excepție, dacă bunurile sunt importate în vederea prelucrării acestora, persoana impozabilă din România poate avea calitatea de importator numai în măsura în care achiziționează bunurile (și devine cumpărătorul bunurilor, cu drept de proprietate asupra acestora) sau dacă produsele rezultate în urma prelucrării, care înglobează bunurile inițial importate, sunt exportate în afara Uniunii Europene.

Or, în speta, contestatoarea nu se află în niciuna din aceste situații, respectiv nu are calitatea de furnizor al materiei prime vamuite la intrarea pe teritoriul vamal al Uniunii (acesta fiind firma AW din Turcia), nu are calitatea de cumpărător al bunurilor (acesta fiind firma SG din Germania), nu a exportat puloverele rezultate în urma prelucrării materiei prime în afara Uniunii Europene, ci le-a expediat în Germania și nici nu a achiziționat în niciun moment materia prima de la firma SG sau direct de la furnizorul din Turcia.

De altfel, explicitarea tratamentului în materie de TVA a operațiunilor de import a materiilor prime supuse prelucrării urmare aderării României la Uniunea Europeană a fost realizată prin **Circulara Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 52941 din 8 octombrie 2007**, disponibilă pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, la secțiunea Info TVA/Informații despre regimul TVA/Circulare, arătându-se următoarele:

“Referitor la operațiunile de prelucrare a bunurilor mobile corporale pe teritoriul României, al căror tratament fiscal s-a schimbat după data aderării ca urmare a integrării țării noastre în Uniunea Europeană și a dispariției frontierelor vamale între statele membre, vă transmitem alăturat soluțiile aplicabile pentru

bunurile care provin din import, sunt prelucrate în România și sunt ulterior transportate într-un alt stat membru al UE.

După data aderării bunuri care provin din import sunt cele care sunt transportate de pe teritoriul unor țări care nu aparțin Uniunii Europene, conform art. 131 din Codul fiscal. Atragem atenția că nu are relevanță în ce privește calificarea unei operațiuni drept import, dacă furnizorul este sau nu o persoană stabilită în Uniunea Europeană, ci relevant este numai dacă transportul bunurilor începe în afara Uniunii Europene și se termină în UE. În plus, conform Codului vamal Comunitar, bunurile care provin din import și sunt prelucrate în România nu pot fi plasate în regim vamal de perfecționare activă, ci trebuie puse în libera circulație în România, dacă produsele rezultate urmează a fi transportate în alt stat membru. Problemele care au apărut se datorează faptului că legislația fiscală, respectiv pct. 59 din normele de alicare a Titlului VI al Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc că persoana care are calitatea de importator, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este cumpărătorul bunurilor, sau în lipsa acestuia, proprietarul bunurilor. În cele mai multe situații, *proprietarii bunurilor, de regulă persoane nestabilite în România, nu au importat bunurile conform acestor prevederi, ci importul a fost realizat de operatori economici din România, care aveau doar contract de prestări de servicii (prelucrare) cu proprietarul materiei prime, respectiv persoana nestabilă în România.*

Pentru a face o prezentare completă a acestor operațiuni, vom reda pe de o parte tratamentul fiscal aplicabil în condiții normale, respectiv în cazul în care operatorii nestabiliți în România s-au înregistrat în țara noastră în scopuri de TVA și au efectuat importul și livrarea intracomunitară sau transferul bunurilor obținute în urma prelucrării, și pe de altă parte soluțiile aplicabile în cazurile semnalate cel mai frecvent în adresele transmise direcției de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, respectiv atunci când importul a fost realizat de operatorul economic român care realizează prelucrarea bunurilor.

### **Prezentarea situației de fapt**

- **A** – persoana impozabilă nestabilă în România, înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, încheie un contract de prestări servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale cu B, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Bunurile care sunt prelucrate provin din țări terțe, sunt importate în România, iar produsele prelucrate obținute sunt transportate în alt stat membru;
- **B** – persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal prestează serviciile constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale în favoarea societății A;

**I Tratamentul fiscal aplicabil în cazul în care bunurile prelucrate sunt confectionate exclusiv din bunuri care au fost importate în România după data aderării și importul este realizat de A**

Potrivit prevederilor art. 151<sup>1</sup> din Codul fiscal, **plata taxei pe valoarea adăugată pentru importul de bunuri supus taxării, este obligația importatorului.**

Așa cum se precizează la pct. 59 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **importatorul în scopul taxei este cumpărătorul** către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată.

Având în vedere că factura este emisă de furnizor către A pentru bunurile care sunt importate în România, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoana care are calitatea de importator și căreia îi revine obligația plății TVA aferente importului de bunuri în România este A. În numeroase cazuri, pe factură este înscrisă și societatea prelucrătoare din România (B), pentru a indica punctul de destinație al bunurilor. Pe declarația vamală de import, A va fi înscris drept importator al bunurilor.

Ulterior importului, A va preda bunurile spre prelucrare lui B, după prelucrare bunurile fiind transportate în alt stat membru.

**Societatea A va avea următoarele obligații în România:**

- ✓ să se înregistreze în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin.(5) din Codul fiscal:
  - ori ca urmare a faptului că, după prelucrare, bunurile prelucrate, al căror proprietar de drept este A, sunt transportate din România în alt stat membru, dar fără să fie vândute de A unei alte persoane, operațiune care îndeplinește condițiile unui transfer conform art. 128 alin.(10)-(11) din Codul fiscal, respectiv o livrare intracomunitară asimilată, care are locul în România conform art. 132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;
  - ori ca urmare a faptului că A vinde bunurile unei alte persoane și bunurile sunt transportate din România în alt stat membru, operațiune care îndeplinește condițiile unei livrări intracomunitare conform art. 128 alin.(9) din Codul fiscal, care are locul în România conform art. 132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;
  - în acest sens subliniem că orice persoană impozabilă nestabilă în România, are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 153 alin.(5) din Codul fiscal, dacă realizează o livrare intracomunitară care are locul în România.
  
- ✓ să declare livrările intracomunitare sau livrările intracomunitare asimilate (transferurile) ca atare în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, precum și în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal. Scutirea de taxă pentru livrarea

intracomunitară este prevăzută de art. 143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, iar pentru livrarea intracomunitară asimilată, este prevăzută la art. 143 alin.(2) lit. d) din Codul fiscal. Justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată se realizează conform art. 10 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 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006.

Având în vedere că importurile sunt realizate în România de A, **în scopul utilizării pentru operațiuni scutite cu drept de deducere**, respectiv livrarea intracomunitară asimilată (transferul) din România în alt stat membru, rezultă că A poate deduce taxa pe valoarea adăugată plătită pentru aceste importuri în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) din Codul fiscal și art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

#### **Obligațiile firmei B din România care realizează prelucrarea:**

- ✓ Înregistrarea materiei prime în Registrul bunurilor primite, în conformitate cu prevederile pct. 79 alin.(1) lit. g) din normele de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal;
- ✓ Emiterea facturii pentru prestarea de servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale, către beneficiarul prestațiilor de servicii, respectiv A. Serviciul respectiv nu este impozabil în România, dacă beneficiarul (A) a comunicat un cod valabil de TVA din alt stat membru decât România și dacă bunurile prelucrate sunt transportate în afara României, conform art. 133 alin.(2) lit. h) pct. 2 coroborat cu art. 126 alin.(1) lit. b) din Codul fiscal. Serviciile respective se înscriu la rd. 3 din decontul de taxă depus de B, prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal.
- ✓ Prestatorul din România nu are obligația să declare aceste operațiuni în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare, această obligație revenind proprietarului bunurilor, respectiv A.

#### **II. *Tratamentul fiscal aplicabil în cazul în care bunurile prelucrate sunt confecționate exclusiv din bunuri care au fost importate în România după data aderării și importul este realizat de B***

##### **Cazul 1.**

În situația în care **importul a fost efectuat de B care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată** întrucât facturile în baza cărora s-a efectuat importul erau emise pe numele lui A (iar din adresele primite de direcția de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor reiese că această situație este cel mai des întâlnită în practică), totuși, având în vedere ca B are o declarație vamală de import pe care este înscris drept importator al bunurilor în România, dar plata se face în contul proprietarului bunurilor, respectiv societatea A, **se poate considera că B aplică structura de comisionar, conform prevederilor pct. 6 alin. (3) din normele date în**



aplicarea art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv B poate refactura lui A contravaloarea bunurilor importate și TVA aferentă, caz în care poate deduce taxa achitată în vamă, conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, achizițiile (în cazul de față importurile) fiind utilizate pentru o operațiune taxabilă, respectiv livrarea bunurilor cu TVA.

Ulterior, când A își va transporta bunurile rezultate în urma prelucrării în alt stat membru, va îndeplini obligațiile care au fost menționate la pct. I, situație în care A are posibilitatea să-și recupereze taxa pe valoarea adăugată facturată de B, prin exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, la fel ca și în situația prezentată la pct. I.

### **Cazul 2.**

**O mare parte din operatorii economici din România, care aveau încheiate contracte de prelucrare de bunuri cu persoane nestabilite în România, bunurile provenind din import, au încheiat adendum-uri la contractele de prestări servicii inițiale, prin care s-a specificat că societatea B care prelucrează materia primă este considerată proprietarul bunurilor** și acționează ca atare, respectiv va face importul bunurilor în România, primind în acest sens o factură de la A pe baza căreia va declara importul bunurilor și după prelucrarea bunurilor, în loc să factureze doar prestarea de servicii, facturează beneficiarului A valoarea produselor prelucrate, efectuând astfel o livrare intracomunitară dacă bunurile sunt transportate în alt stat membru. Din punct de vedere fiscal nu are relevanță dacă între A și B se vor realiza compensări pentru faptul că B nu plătește materia primă importată, dar o înregistrează în evidențele proprii, și nici nu încasează decât contravaloarea serviciului prestat, **deși facturează către A întreaga contravaloare a bunurilor, inclusiv valoarea materiei prime încorporate în produsele prelucrate.**

În această situație, prestatorul B având calitatea de proprietar al bunurilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată are și drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri. De asemenea, îi revin toate obligațiile prevăzute de lege în cazul efectuării unei livrări intracomunitare scutite de TVA în cazul în care sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii, respectiv declararea acestei operațiuni în decontul de taxă, precum și în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal.

Se observă că în această situație, persoana nestabilă în România (A) nu se va mai înregistra în România în scopuri de TVA, nu va mai fi obligată la plata taxei pentru import și nici la declararea livrării intracomunitare din România. În schimb, B nu va mai fi tratat ca un prestator de servicii din punct de vedere fiscal, ci va fi tratat ca o persoană care face un import de bunuri urmat, după prelucrare, de livrarea intracomunitară a bunurilor respective.

### **Cazul 3.**

În situația în care importul a fost efectuat de B, care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și acesta nu a refacturat bunurile către A (vezi cazul 1), și nici nu a încheiat un

**adendum la contract ca în situația prezentată la cazul 2, ci a emis numai o factură de prestări de servicii de prelucrare către A, nu are dreptul de deducere a taxei achitate în vamă, chiar dacă declarația vamală de import este emisă pe numele său. Această soluție se aplică în situațiile în care nici A nici B nu au declarat livrarea intracomunitară a bunurilor din România, fluxul bunurilor fiind practic întrerupt”.**

Astfel, după aderarea României la Uniunea Europeană, în contextul dispariției frontierelor vamale între statele membre și al necesității urmăririi circuitului bunurilor în interiorul Uniunii, legislația comunitară în materie de TVA, transpusă în România prin Titlul VI din Codul fiscal reglementează în mod specific tratamentul fiscal al operațiunilor constând în importul de materii prime din țări terțe (din afara Uniunii), prelucrarea acestora în România și transportul produselor finite în alt stat membru.

În speta, materiile prime au fost importate din Turcia în Uniunea Europeană de către firma SG din Germania ("firma A" din exemplele din circulară), care le-a vămuit în România prin intermediul procesatorului sau din România SC ABC SRL ("firma B" din exemplele din circulară). Aceste materii prime au fost prelucrate în România, iar produsele finite rezultate au fost expediate în Germania, dar contravaloarea lor nu reprezintă element constitutiv în formarea pretului facturat de SC ABC SRL către beneficiarul SG din Germania întrucât s-a facturat doar contravaloarea manoperei (prestației).

În mod concret:

- firma SG din Germania nu a efectuat vamuirea materiei prime în România în nume propriu și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în România pentru a îndeplini obligațiile specifice pentru declararea livrării intracomunitare de bunuri, pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe care ar fi achitat-o în vamă dacă ar fi efectuat vamuirea în nume propriu, ținând cont că SC ABC SRL nu era proprietara materiei prime și realiza doar o prestație de servicii în favoarea firmei germane (cazul I din circulară);

- SC ABC SRL din România nu a refacturat către firma SG din Germania contravaloarea materiei prime și a TVA achitată în vamă prin aplicarea structurii de comisionar, situație în care ar fi putut să-și exercite dreptul de deducere pentru taxa achitată întrucât ar fi realizat o operațiune impozabilă prin colectarea taxei în urma refacturării (cazul II.1 din circulară);

- SC ABC SRL nu a încheiat niciun act adițional la contractul de prelucrare a bunurilor încheiat cu firma SG din Germania și nici nu a emis factura pentru întreaga contravaloare a produselor expediate – materie primă plus manopera – astfel încât, doar din perspectiva legislației de TVA, să poată fi considerată cumparator-proprietar al materiei prime importate și să-și poată exercita dreptul de deducere a TVA achitată în vamă (cazul II.2 din circulară);

- dimpotrivă, deși a introdus în Uniune materia primă din Turcia în calitate de titulară a regimului vamal de punere în liberă circulație, contestatoarea SC ABC SRL a întrerupt fluxul bunurilor în Uniunea Europeană, prin facturarea doar a prestației de servicii și nedeclararea bunurilor rezultate în urma prelucrării expediate din România în Germania; cum contestatoarea nu a facturat

contravaloarea produselor finite (pulovere care sa includa si costul firelor din fibre sintetice) aceasta nu-si poate deduce taxa achitata in vama pentru firele importate (cazul II.3 din circulara).

Totodata, potrivit **jurisprudentei comunitare** in materia taxei pe valoarea adaugata persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite cele doua conditii cumulative, respectiv ca achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni (conditia de fond) si sa aiba la baza documentatia justificativa necesara (conditia formala). Astfel, detinerea declaratiilor vamale de import si a documentelor de plata pe numele sau **nu este suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere**, asa cum eronat sustine contestatoarea SC ABC SRL, fiind necesara si indeplinirea conditiei de fond esentiala, respectiv ca achizitiile sa fie destinate in folosul propriilor operatiuni impozabile.

In acest sens, in conformitate cu principiul fundamental care sta la baza sistemului comun de TVA, jurisprudenta comunitara a statuat ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din amonte presupune ca **sumele cheltuite pentru achizitie sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor din aval ce dau drept la deducere** (paragr. 31 din Hotararea data de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-16/00 Cibo Participations). In speta, contestatoarea *nu a folosit materiile prime importate in folosul propriilor operatiuni taxabile intrucat nu a livrat partenerului din Germania produsele rezultate in urma prelucrarii* (puloverele), operatiune ce ar fi constituit o livrare intracomunitara de bunuri in intelesul TVA, asa cum este definita la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 15 coroborat cu art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, **ci a efectuat o prestare de servicii intracomunitara** constand in transformarea materiei prime apartinand firmei germane in produs finit, dovada fiind faptul ca a facturat firmei germane doar contravaloarea prestarii de servicii (manopera) nu si contravaloarea materiei prime supusa prelucrarii, astfel incat costul achizitiilor din amonte (inclusiv al materiei prime importate) sa se regaseasca in pretul facturat al operatiunii din aval (pretul puloverelor facturate beneficiarului SG din Germania). In lipsa recuperarii costului materiei prime prin pretul facturat beneficiarului, societatea contestatoare SC ABC SRL isi putea deduce taxa achitata in vama pentru materiile prime care nu-i apartineau (dar pentru care s-a optat la plata taxei pentru usurinta indeplinirii formalitatilor vamale) doar in urma colectarii TVA prin refacturare cu aplicarea structurii de comisionar, asa cum se prevede si la pct. 59 alin. (2) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal.

Pentru cele ce preced contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind diferenta suplimentara de TVA in suma de DC lei TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

### 3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de AC lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F1/2011 SC ABC SRL fost obligata la plata unor accesorii in suma totala de AT lei, calculate astfel:

- AT1 lei dobanzi si penalitati de intarziere pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de AT2 lei aferenta lunii iunie 2010, calculate de la 27.08.2010 (cand a beneficiat de rambursarea TVA prin decontul de taxa cu control ulterior) si pana la 28.10.2011 (din care, AT3 lei dobanzi si AT4 lei penalitati de intarziere);

- AT5 lei dobanzi si penalitati de intarziere pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de AT6 lei aferenta lunii martie 2011, calculate de la 17.05.2011 (cand a beneficiat de rambursarea TVA prin decontul de taxa cu control ulterior) si pana la 28.10.2011 (din care, AT7 lei dobanzi si AT8 lei penalitati de intarziere).

Prin contestatia formulata SC ABC SRL mentioneaza ca intelege sa conteste dobanzi in suma de 1.837 lei si penalitati de intarziere in suma de AT4 lei in cazul decontului de taxa aferent lunii iunie 2010, respectiv dobanzi in suma de AT7 lei si penalitati de intarziere in suma de AT9 lei in cazul decontului de taxa aferent lunii martie 2011, in total AC lei, mai mult cu X lei decat cuantumul accesoriiilor stabilite prin decizia de impunere contestata.

**In drept**, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora SC ABC SRL datorează diferența suplimentară de TVA, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriile în sumă de AC-X lei și că fără obiect pentru accesoriile în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 13, art. 145 alin. (2) lit. a) și b), art. 146 alin. (1) lit. c) și art. 151<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 59 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (2), art. 120<sup>1</sup> și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca neîntemeiată contestatia SC ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F1/2011, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanelor sector y pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de DC lei și accesorii aferente în sumă de AC-X lei.

2. Respinge ca fără obiect contestatia SC ABC SRL pentru suma de X lei accesorii aferente TVA.

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