



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17, Sector 5 ,
București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA NR.377/ 2014

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.920677/09.05.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.920.677/09.05.2014 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu domiciliul fiscal în .X., B-dul .X. nr..X., județul .X., CUI .X., înregistrată la ORC sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014.

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, respectiv **.X./2014**, potrivit confirmării de primire poștale anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data de **.X./2014**, astfel

cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale .X., aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, societatea susține următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente, respectiv majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, contestatara susține că în perioada .X. 2007 – .X. 2010, potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal prevede că în cadrul operațiunilor pentru care se aplică măsurile de simplificare sunt incluse și operațiunilor privind deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora așa cum sunt definite de OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, act normativ care definește noțiunea de „deșeu” ca fiind orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa 1 pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția sau obligația să îl mai utilizeze.

Ca urmare, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunea de achiziție a resturilor de cablu în ansamblul operațiunilor realizate de societate, încălcând obiectul reverificării stabilite prin Decizia nr..X./2013 de soluționare a contestației.

Astfel, reiterează că în cadrul procesului de producție rezultă resturi de cabluri ce nu se returnează în .X., astfel .X. a decis să le vândă către SC .X. SRL și în acest sens a efectuat achiziția intracomunitară în .X. utilizând codul său de înregistrare în scopuri de TVA în .X. și ulterior le-a vândut cu TVA.

Societatea susține că la nivelul .X. aceste resturi de cabluri reprezintă inițial materie primă transmisă spre prelucrare care, ulterior este vândută ca atare, iar la nivelul societății prelucrătoare acestea reprezintă pierderi tehnologice inerente procesului de producție.

Astfel, având în vedere că aceste cantități de materii prime erau deja în .X., din perspectiva .X. acestea reprezintă livări de materie primă taxabile. Contestatara a considerat aceste materii prime ca fiind pierderi tehnologice rezultate din producție și le-a valorificat spre vânzare către SC .X. SRL aplicând măsurile de simplificare.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat să concluzioneze că resturile de cabluri reprezintă deșeuri deoarece sunt consemnate în documentația de producție întocmită la societate și acestea nu mai suferă modificări ulterior achiziționării de la .X. până la vânzarea către SC .X. SRL.

Societatea concluzionează că vânzarea resturilor de cabluri reprezintă materie primă nereturnată, realizată de .X. către SC .X. SRL și nu intră sub incidența prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând livrare de bunuri locală în sensul art.128 alin.(1) taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, contestatara susține că a acceptat cu bună credință tratamentul fiscal al TVA aplicat de .X. pentru vânzările de resturi de cabluri așa cum a fost acceptat de autoritățile fiscale române în urma inspecțiilor fiscale parțiale realizate la .X..

Astfel, prima inspecție fiscală efectuată la .X. finalizată la data de .X./2010 a constatat că .X. a aplicat corect regimul TVA pe facturile emise către contestatară pentru resturile de cablu.

În data de .X./2012 s-a efectuat un control încrucișat la .X. realizat la solicitarea organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Serviciul .X. în urma căruia a fost întocmit Procesul Verbal nr..X./2012 prin care s-a constatat că .X. nu putea să aplice măsurile de simplificare întrucât SC .X. SRL nu este autorizată să valorifice deșeuri.

La data de .X./2012 s-a încheiat a doua inspecție fiscală la .X. care a stabilit că .X. a acționat corect colectând taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările de "*resturi de cabluri*" realizate de către SC .X. SRL pe baza aceluiași argumente cu cele din Raportul de inspecție fiscală din data de .X./2010.

Ca urmare, contestatara susține că tratamentul fiscal aplicat taxei pe valoarea adăugată de către .X. a fost apreciat de către organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecțiile fiscale ca fiind corect. Astfel, având în vedere că organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecțiile fiscale sunt din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală contestatara nu este acord ca acestea să exprime opinii opuse, pe aceeași operațiune analizată și în baza aceluiași documente justificative.

De asemenea, contestatara susține că prin impunerea aplicării măsurilor de simplificare în sarcina acesteia, contrară măsurii luate de celelalte organe de

inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală la .X. are loc o gravă încălcare a principiului aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale de la art.5 din Codul de procedură fiscală care prevede obligația organului fiscal de a aplica unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României.

Totodată, contestatara susține că sunt încălcate principiile fiscalității prevăzute de Codul fiscal, precum și principiile aplicării regimului TVA stabilite la nivel de doctrină europeană de către Curtea Europeană de Justiție, respectiv:

Principiul egalității de tratament potrivit căruia, din perspectiva Hotărârii CEJ emisă în cazul C-519/07 Koninklijke Campina, aplicarea unui regim fiscal diferit operațiunii de livrare de “*resturi de cabluri*” de către societate față de cel deja aplicat societății .X. ar încălca principiul egalității de tratament.

Principiul protecției așteptărilor legitime, statuat de CEJ prin multiple decizii, cum ar C-74/74 CNTA, C-381/97 Belgocodex sau C-376/02 Goed Wonen, ca fiind direct aplicabil statelor membre și instituțiilor comunitare și invocă pct.32 din C-376/02. În acest sens contestatara susține că acest principiu este pe deplin aplicabil în cazul ei întrucât prin concluziile inspecțiilor efectuate la .X. s-a creat așteptarea legitimă, atât a .X., cât și a societății, că regimul fiscal aplicat taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile de vânzare a “*resturilor de cabluri*” este corect.

Mai mult, contestatara susține că, stabilirea corectitudinii colectării TVA pentru livrările de “*resturi de cabluri*” realizată de .X. către SC .X. SRL a venit din partea unui organ fiscal de unde reiese că, atât .X., cât și SC .X. SRL au avut conduita unor contribuabili prudenți.

Principiul neutralității TVA, statuat la art.2 din Directiva Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun de TVA, în multe cazuri judecate de CEJ, respectiv C-174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skattministeriet, C-25/07 Sosnowska, pct.14 și 15 C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, pct.15, concluzia din C-50/87 Comisia împotriva Franței etc..

Contestatara susține că acest principiu presupune ca în baza aceleiași tranzacții realizate între două persoane impozabile, ambele cu drept integral de deducere, dacă furnizorul colectează TVA atunci beneficiarul își poate deduce acel TVA în condițiile în care demonstrează că folosește bunurile în cauză pentru operațiuni care dau drept de deducere, întrucât TVA nu trebuie să constituie un cost decât la nivelul consumatorului individual.

Societatea susține că este evident faptul că prin livrarea de “*resturi de cabluri*” de la .X. către SC .X. SRL nu s-a generat niciun prejudiciu la bugetul de stat, atât timp cât .X., înregistrat în scopuri de TVA în .X. cu codul .X. a facturat cu TVA livrarea acestor bunuri și ca atare a virat la buget sumele reprezentând TVA colectată.

Ca urmare a celor prezentate societatea consideră că în mod nelegal s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și au fost

calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei constând în dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei cu privire la reimporturile efectuate în perioada .X./2000 – .X./2010, contestatara susține că trimite spre prelucrare materii prime în .X., în regim de perfecționare pasivă (export temporar cod .X. în declarația vamală de export) urmând ca după prelucrarea acestora de către .X., sa retrimita la societatea contestatară produsele finite obtinute, facturând manopera aferenta transformării materiilor prime primite spre prelucrare în produse finite (produse compensatoare).

Din punct de vedere vamal, la momentul reîntoarcerii produselor compensatoare în .X. are loc o operațiune de re-import (cod .X. in declaratia vamala de re-import). Valoarea în vamă este constituită, conform Acordului privind punerea in aplicare a articolului VII al Acordului General pentru Tarife Vamale și Comert (GATT) 1994, din contravaloarea manoperei si a cheltuielilor pe parcurs extern, extracomunitar.

Din punct de vedere al TVA, baza de impozitare la re-import era constituită până la data de .X./2009 din valoarea în vamă la care se adaugă taxele vamale, iar după data de .X./2000 nu se mai include în baza de impozitare a TVA la re-import contravaloarea serviciilor de procesare de .X..

Prin urmare, pentru aceste servicii SC .X. SRL, în conformitate cu prevederile art.133 alin.(2) coroborate cu art.150 alin.(2) și art.157 alin.(2) din Codul fiscal trebuie să raporteze taxa pe valoarea adăugată aferentă manoperei prin mecanismul taxării inverse, evidențind taxa în decontul de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, nemaifiind obligată să plătească fizic TVA la organele vamale în momentul re-importului.

Contestatara susține că, totuși, autoritățile vamale nu au acceptat depunerea de declarații vamale de import cu respectarea cerințelor legale prevăzute de legislația TVA, solicitând plata efectivă a TVA și pentru serviciile de manoperă inclusiv după .X./2010. Astfel, pentru obținerea liberului de vamă și derularea activității societatea susține că a fost nevoită să continue să includă în baza de impozitare pentru scopuri de reimport contravaloarea manoperei achitată la .X. și să plătească la organele vamale.

Având în vedere necorelarea prevederilor legislației de TVA cu modalitatea de întocmire a documentelor vamale de import, societatea susține că, de bună credință, a inițiat din anul .X. o serie de demersuri pentru soluționarea acestei situații.

Astfel, urmare a acțiunilor întreprinse de aceasta cu adresa nr..X./2011, comunicată în data de .X./2011, Autoritatea Națională .X. a transmis Direcției

regionale .X. din subordine instrucțiuni cu privire la aplicarea prevederilor menționate mai sus, respectiv neincluderea TVA în valoarea în vamă a bunurilor reimportate din cadrul regimului de perfecționare pasivă, de unde reiese că acestea au fost aplicate doar cu data trimiterii acestei adrese către direcțiile regionale .X. din subordine, respectiv .X./2011.

De asemenea, contestatara susține că adresa respectivă nu conține nicio specificație cu privire la rectificarea situațiilor survenite până la data acestei adrese, respectiv cu privire regularizarea sumelor încasate de organele vamale cu titlu de TVA percepută eronat.

Totodată, societatea a transmis solicitări către birourile .X., .X. și .X. privind corectarea situației privind TVA plătită în vamă la momentul reimportului în urma cărora Direcțiile Județene .X. au realizat controale vamale și au emis preceese verbale și decizii de regularizare a situației prin care s-a admis TVA percepută în perioada .X.-.X./2010.

În ceea ce privește .X. depuse în perioada .X.– .X./2010 autoritățile vamale au precizat că nu mai pot fi modificate fizic întrucât aplicația .X. nu mai este disponibilă, corecția efectivă a .X. fiind posibilă numai pentru .X. după data de .X./2010. Astfel, s-a procedat la corectarea unui număr total de .X. din perioada .X./2010 – .X./2010.

În același timp, contestatara susține că la indicația primită de la ANAF prin adresa nr..X./2012 societatea a solicitat organelor vamale și aplicarea procedurii prevăzută de OMFP nr.1311/2008 pentru aprobarea procedurilor de îndreptare a erorilor materiale din documentele de plată întocmite de debitori privind obligațiile fiscale la care s-a comunicat că nu se poate aplica în situația dată.

Ca urmare, societatea susține că avea o creanță față de bugetul de stat reprezentând TVA aferentă operațiunilor de reimport, suma plătită la momentul reimportului în contul bugetar “*TVA încasată pentru reimportul de bunuri*” și avea o datorie în același quantum față de bugetul de stat reprezentând TVA instituită de autoritățile fiscale prin decizia inițială. Ulterior aprobării organelor vamale de a restitui societății TVA achitată în vamă, societatea a solicitat transferul sumelor din contul bugetar “*TVA încasată pentru reimportul de bunuri*” în contul bugetar “*TVA-bugetul de stat*” în vederea stingerii datoriei înregistrate ca urmare a deciziei inițiale.

Data fiind procedura de rambursare cu control ulterior, urmare a inspecției fiscale inițiale s-au calculat și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei și penalități de întârziere între data .X./2010 data încasării TVA de la bugetul de stat și până la .X./2012.

Societatea nu este de acord cu aceste obligații fiscale accesorii având în vedere că nu a creat prejudiciu bugetului de stat întrucât TVA a fost la dispoziția bugetului de stat cu titlu de TVA în vamă încă din data de .X./2010.

De asemenea, susține că aceste accesorii nu sunt datorate având în vedere că pentru operațiunile prezentate, TVA nu a fost datorată pe perioada .X./2010 – .X./2010 or, accesoriile se impun pentru neplata la scadență a obligațiilor principale.

Din fluxul evenimentelor și a plăților reiese că singura prejudiciată material este societatea întrucât, pe de o parte a fost nevoită să plătească TVA organelor vamale, iar pe de altă parte a fost impusă cu accesorii pentru solicitarea acestor sume.

De asemenea, contestatara consideră eronată analiza prevederilor legale și a documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, în sensul că urmare a reverificării, organele de inspecție fiscală au enumerat demersurile efectuate de societate pentru rectificarea .X. și invocă același temei de drept și adresa nr..X./2012 a ANAF.

Se precizează că organele de inspecție fiscală fac abstracție de faptul că nu s-a născut nicio obligație către bugetul de stat, precum și de existența Deciziei nr..X. a Comisiei .X..

Contestatara consideră irelevante în cauză prevederile Deciziei nr..X./2004 care și-au încetat aplicabilitatea întrucât este dată în aplicarea Legii nr.141/1997, lege abrogată începând cu data de .X./2007.

Conform prevederilor art.110 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, .X. reprezintă titlu de creanță astfel că sumele individualizate prin .X. au același regim cu sumele evidențiate în declarațiile fiscale astfel că, societatea s-a aflat într-o stare de suprasolvire de facto prin plata TVA efectuată către organele vamale în baza .X. depuse eronat la solictarea organelor vamale, aceste sume stingând ulterior corectării .X.-urilor obligația fiscală principală, constând în TVA impusă și rămasă nedatorată din decizia inițială.

Totodată, contestatara susține că speței i se aplică prevederile Deciziei nr..X. conform căreia nu datorează obligații fiscale accesorii în legătură cu sumele primite la rambursare având în vedere că aceleași sume au fost achitate inițial în mod eronat la solicitarea organelor vamale și pentru care a solicitat clarificări Ministerului Finanțelor Publice care, prin adresa din data de .X./2013 a comunicat societății că nu se poate transmite un răspuns întrucât societatea face obiectul inspecției fiscale.

În ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, contestatara susține că accesoriile au fost calculate de la data emiterii deciziilor de rambursare deși societatea a primit TVA mai târziu, organele de inspecție fiscală făcând confuzie între data la care societatea devine îndreptățită să primească rambursarea

sumelor de TVA de la bugetul de stat și data de la care a beneficiat în fapt de aceste sume, respectiv data încasării lor efective.

Ca urmare, arată că sunt incidente prevederile Ordinului 263/2010 pentru aprobarea procedurii de soluționare a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiuni de rambursare și nu ale Ordinului nr.1899/2004.

În consecință, contestatara susține că sancționarea prin impunerea de obligații fiscale accesorii nu se poate face de la data comunicării deciziei de rambursare, ci de la data de la care a încasat efectiv sumele de TVA de la bugetul de stat, astfel că modul de calcul este incorect.

În subsidiar, contestara susține că aceste accesorii au fost majorate artificial datorită suspendării inspecției fiscale inițiale pe o perioadă .X./mare de un an în vederea efectuării controlului încrucișat la .X., dar și prin depășirea termenului legal de finalizare a inspecției fiscale și invocă prevederile art.104 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art.2 din OMFP nr.1308/2009 privind unele măsuri pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiuni de rambursare, precum și pentru stingerea prin compensare sau restituire a sumelor reprezentând taxă pe valoarea adăugată aprobată prin decizia de rambursar.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, s-au constatat următoarele:

Perioada verificata: .X./2007- .X./2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În perioada .X. 2007-.X. 2010, în baza facturilor emise de partenerul .X., înregistrat în scopuri de TVA în .X. cu codul .X., societatea a înregistrat achiziții de ".X." constând în resturi cabluri de la conductoare autovehicule, în valoare de .X. lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

Urmare analizei efectuate în baza documentelor prezentate de contribuabil privind natura bunurilor ce fac obiectul tranzacțiilor dintre parteneri, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Între SC .X. SRL și .X., înregistrată în scopuri de TVA în .X., începând cu data de .X./2011 (potrivit actului aditional la contractul de prestări servicii în sistem lohn încheiat la data de .X./1997, inițial cu .X., iar începând cu data actului adițional aceasta este înlocuita de firma .X.), s-a derulat activitatea de confecționare în sistem lohn de cabluri pentru industria de automobile.

În baza acestui contract, pentru executarea comenzilor de fabricație furnizorul .X. a pus la dispoziția SC .X. SRL, fără transfer de proprietate (sistemul lohn), materia primă reprezentând "cabluri de cupru", materie primă care urma să fie prelucrată cu forța de muncă a SC .X. SRL și transformată în produse finite care sunt expediate înapoi în .X..

Pentru cantitatea de materie primă primită spre prelucrare, SC .X. SRL a ținut evidența extracontabil, conform prevederilor art.156 din Codul fiscal și pct.79 (1) lit.g) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întocmind Registrul bunurilor mobile corporale primite.

Registrul bunurilor mobile corporale primite justifică cantitățile de materie primă dată spre prelucrare, fie prin încorporare în podusele finite livrate cu avizul de expediție, fie returnate către .X.. Achizițiile de la .X. înregistrate în scopuri de TVA în .X. sunt scăzute din Registrul bunurilor mobile corporale primite ca și returnări întrucât acest registru nu prevede decât două modalități de ieșire: prin încorporare sau returnări.

În Registrul bunurilor mobile corporale primite cu simbolul MP se regăsesc atât returnări efective de materie primă pentru care există factură proforma de livrare și CMR, cât și scăderea din evidență a cantităților de resturi de cabluri facturate de societatea din .X. care odată înregistrate în baza facturilor emise de .X. trebuiau excluse din registrul bunurilor primite spre prelucrare. Cantitățile de resturi de cabluri care figurează în registru ca returnări rămân depozitate în incinta SC .X. SRL, nefiind returnate în realitate, de unde, ulterior, sunt vândute operatorului autorizat în colectarea și valorificarea deșeurilor SC .X. SRL.

Documentele în baza cărora sunt reflectate deșeurile constau în Note de predare primire între secțiile unde se desfășoară procesul de producție sau de logistică către depozitul central, acesta având înscrisă la rubrica "*specificația*" mențiunea "*deșeu cupru*". Centrele de cost generatoare de deșeurii de cabluri sunt secția aprovizionare, secția logistică, secția tăiere cabluri, secția preconfecție/injecție, secția producție montaj .X., secția mostra/piese de schimb, secția producție montaj .X. și secția producție montaj .X..

S-a constatat că "resturile de cabluri", nu sunt în proprietatea SC .X. SRL, având în vedere contractul de prestări servicii în sistem lohn, fiind proprietatea furnizorului .X. .X..

În contextul derulării operațiunilor, furnizorul .X. .X. declară și înregistrează aceste "*resturi de cablu*" ca achiziții intracomunitare realizate în .X. pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în .X. al .X. .X., respectiv codul fiscal .X., pe care le facturează apoi cu taxă pe valoarea adăugată. Aceste aspecte sunt înscrise detaliat în Procesul verbal de control nr..X./2012, încheiat de către organele de control din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., proces verbal ce a fost încheiat ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală din cadrul D.G.

.X., în vederea stabilirii stării de fapt pentru tranzacțiile derulate între cei doi parteneri și încadrării operațiunilor economice derulate în funcție de natura acestora, potrivit adresei nr..X./2011, respectiv adreselor de revenire nr..X./2011 și nr..X./2012.

Referitor la natura bunurilor ce fac obiectul tranzacțiilor dintre cei doi parteneri, potrivit datelor înscrise în facturile de cumpărare emise de furnizorul .X. .X. pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în .X., așa cum este precizat și în Procesul verbal de control nr..X./2012, bunurile livrate de acest furnizor către SC .X. SRL reprezintă "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*", pentru care .X.-cod fiscal .X. " [...] *avea obligatia aplicarii masurilor simplificate*", potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că aceste "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" cumpărate de SC .X. SRL de la furnizorul .X.-cod fiscal .X. sunt înregistrate, impropriu, ca materiale auxiliare și eliberate în consum cu înregistrarea de deșeuri din producție definite de SC .X. SRL cu denumirea de "*conductori declasați*" pe care îi livrează la rândul ei către S.C. .X. SRL, cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că societatea nu prezintă informații legate de procesul de fabricație în care sunt introduse drept stocuri consumate acele "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" achiziționate de la furnizorul .X. - cod fiscal .X. și din care rezultă "*deșeuri*" cu denumirea de "*conductori declasați*", nu prezintă care sunt produsele finite rezultate din procesul de producție și înregistrarea acestora în evidența contabilă, raportul de producție, care este fluxul acestui proces de fabricație și care sunt operațiunile efectuate pe acest flux de fabricație.

Urmarea reverificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate ca "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" de la furnizorul .X. - cod fiscal .X. - nu suferă nicio modificare sau transformare la SC .X. SRL, cantitățile intrate fiind facturate integral către operatorul economic autorizat în colectarea și valorificarea deșeurilor S.C. .X. SRL, situație în care aceste "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" sunt achiziționate cu TVA și vândute mai departe, fără TVA, drept "*conductori declasați*".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția resturilor de cablu de la .X. - cod fiscal .X. - reprezintă achiziție de deșeuri conform OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor reciclabile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, definite în Anexa 2.

Astfel, tranzacțiile derulate între cei doi parteneri, astfel cum au fost descrise, se încadrează în prevederile art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru bunurile achiziționate de la

furnizorul .X.-cod fiscal .X. reprezentand deșeuri societatea având obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este prevazut la punctul 82 aliniatul (6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a nerespectării prevederilor legale s-a dispus în sarcina societății colectarea TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere neaplicarea taxării inverse prevăzute de lege, s-a dispus măsura de corectare a operațiunilor respective, astfel cum este prevăut la punctul 82 aliniatul (6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat de la data scadenței .X./2007 până la data de .X./2012, majorări de întârziere/dobânzi în sumă totală de .X. lei, din care dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei, respectiv penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. S-a constatat că în perioada .X./2010-.X./2010, societatea a desfășurat activitate de productie cablaje, la sediul din .X. și cele două puncte de lucru (.X. și .X.) efectuând și operațiuni de export de bunuri în regim de perfecționare pasivă, cu reimportul bunurilor supuse prelucrării în afara Comunitatii, respectiv .X..

Relatiile contractuale s-au derulat între SC .X. SRL .X. și .X. SRL .X., în baza contractului încheiat între părți, societatea din .X. punând la dispoziția .X. SRL, materia primă în stare semifabricată necesară pentru execuția cotei acesteia de producție în lohn, societatea din .X. efectuând prestarea de servicii, respectiv transformarea semifabricatelor în cabluri pentru automobile, conform comenzilor.

Pentru operațiunile de export în perfecționare pasivă, respectiv la efectuarea reimportului din .X., SC .X. SRL .X. a declarat și achitat taxa pe valoarea adăgată în vamă aferentă manoperei, în sumă de .X. lei, detaliat pe fiecare birou vamal astfel:

- .X. lei, TVA Vama .X.;
- .X. lei, TVA Vama .X.;
- .X. lei, TVA Vama .X..

Pentru TVA în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii, respectiv dobânzi/majorări de întârziere, în sumă de .X. lei, de la data scadenței .X./2010 până la data de .X./2012.

Având în vedere prevederile legale incidente începând cu data de .X./2010 conform cărora nu se .X./achită TVA în vamă pentru manopera ce face obiectul reimportului produselor compensatoare, societatea a solicitat punct de vedere pentru această speță și a primit precizări prin adresa nr..X./2012 emisă de Direcția Generală .X. și prin adresa nr..X./2011 emisă de Ministerul Finantelor Publice -Directia .X..

Prin adresa nr..X./2012 emisă de Direcția Generală .X. se oferă două soluții diferite de rezolvare a situației, respectiv:

- fie restituirea sumei achitată eronat în vamă, situația în care sunt aplicabile prevederile OMFP nr.1939/2006 pentru aprobarea procedurii de compensare a creanțelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale și de restituire a eventualelor diferențe ca urmare a cererii de compensare/restituire depusă de contribuabilul titular al operațiunii vamale, caz în care se apreciază că se datorează accesorii începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii sumei acesteia, inclusiv;

- fie îndreptarea erorii materiale din documentul de plată prin care a fost achitată suma reprezentând TVA în vamă ca urmare a operațiunilor de reimport, în temeiul prevederilor art.114 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, caz în care se apreciază că nu se datorează accesorii.

Ca urmare, societatea a solicitat modificarea Declarațiilor .X. și corectarea erorilor materiale din documentele de plată la toate cele trei birouri vamale prin care a derulat operațiunile, respectiv .X., .X. și .X..

Urmarea acestor solicitări, prin adresa nr..X./2012 emisă de Direcția Județeană .X., organele vamale au comunicat faptul că societatea nu se află în niciuna dintre cele două situații prevăzute la pct.1.2 din OMFP nr.1311/25.04.2008 astfel că procedura de îndreptare a erorilor materiale din documentele de plată nu poate fi aplicată.

Pentru stabilirea corectă a TVA aferentă operațiunilor de reimport au fost efectuate controale de către inspectorii birourilor vamale prin care s-au derulat operațiunile de reimport în vederea restituirii TVA achitată, astfel:

- organele de control din cadrul Direcției Județene .X. .X. au întocmit Procesul verbal nr..X./2013 și au emis Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./2013 prin care au constatat TVA achitată în sumă de .X. lei ca fiind de restituit;

- organele de control din cadrul Direcției Județene .X. .X. au întocmit Procesul verbal nr..X./2013 și au emis Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./2013 prin care au constatat TVA achitată în sumă de .X. lei ca fiind de restituit;

- organele de control din cadrul Direcției Județene .X. Timiș au întocmit Procesul verbal nr..X./2013 și au emis Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./2013 prin care au constatat TVA achitată în sumă de .X. lei ca fiind de restituit.

S-a constatat că societatea a solicitat ca sumele reprezentând TVA de restituit stabilite prin deciziile pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal să fie virate în contul bugetar .X. și conform fișei sintetice totale aceste sume au fost încasate ulterior datei de .X./2012, astfel:

- suma de .X. lei conform document nr..X./2013;
- suma de .X. lei conform document nr..X./2013;
- suma de .X. lei conform document nr..X./2013.

Ca urmare, în baza prevederilor art.21 alin.(4), art.135, art.116 alin.(1) și (3), art.117 alin.(1) lit.b), art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că organul de soluționare a contestației a decis că societatea datorează TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei aferentă manoperei pentru reimportul bunurilor compensatoare prin Decizia nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează **dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei**, pe perioada .X./2010 -.X./2012.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere;
- .X. lei penalități de întârziere,

cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA înscrisă în facturi primite de la vânzătorul .X. - cod fiscal .X. pentru livrarea de “*resturi de cablu*” pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

În fapt, în perioada **.X. 2007 – .X. 2010**, SC .X. SRL .X. a înregistrat achiziții de „.X.” de la .X. înregistrată în scopuri de TVA în .X. - cod fiscal .X.- pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Între SC .X. SRL și .X., înregistrată în scopuri de TVA în .X., începând cu data de .X./2011 (potrivit actului adițional la contractul de prestări servicii în sistem lohn încheiat la data de .X./1997, încheiat inițial cu .X., iar începând cu data actului adițional aceasta este înlocuită de firma .X.), s-a derulat activitatea de confecționare în sistem lohn de cabluri pentru industria de automobile.

În baza acestui contract, pentru executarea comenzilor de fabricație furnizorul .X. a pus la dispoziția SC .X. SRL, fără transfer de proprietate, materia primă reprezentând "*cabluri de cupru*", care urma să fie prelucrată cu forța de muncă a SC .X. SRL și transformată în produse finite care sunt expediate în .X..

Pentru cantitatea de materie primă primită spre prelucrare SC .X. SRL a ținut evidența extracontabil, întocmind Registrul bunurilor mobile corporale primite în care se justifică cantitățile de materie primă primită spre prelucrare, fie prin încorporare în produsele finite livrate cu avizul de expediție, fie prin returnare către .X., iar achizițiile de la .X. înregistrată în scopuri de TVA în .X. au fost scăzute ca și retururi.

Astfel, în Registrul bunurilor mobile corporale primite, cu simbolul MP se regăsesc atât retururi efective de materie primă pentru care există factură proforma de livrare și CMR-uri, cât și scăderea din evidență a cantităților de "*resturi de cabluri*" facturate de societatea din .X. care, odată înregistrate în baza facturilor emise de .X. trebuiau excluse din registrul bunurilor primite spre prelucrare. **Cantitățile de resturi de cabluri care figurează în registru ca retururi, au rămas depozitate în incinta SC .X. SRL, nefiind returnate în realitate, de unde, ulterior, sunt vândute operatorului autorizat în colectarea și valorificarea deșeurilor SC .X. SRL.**

Documentele în baza cărora sunt reflectate deșeurile constau în Note de predare primire între secțiile unde se desfășoară procesul de producție sau de logistică către depozitul central, acesta având înscrisă la rubrica "*specificația*" mențiunea "*deșeu cupru*".

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că "*resturile de cablu*" nu sunt în proprietatea SC .X. SRL, având în vedere contractul de prestări servicii în sistem lohn, fiind proprietatea furnizorului .X. .X..

În contextul derulării operațiunilor, furnizorul .X. .X. declară și înregistrează aceste "*resturi de cablu*" ca achiziții intracomunitare realizate în .X. pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în .X. al .X. .X., respectiv codul fiscal .X., pe care le facturează apoi către societatea contestatară cu taxă pe valoarea adăugată.

Ca urmare, bunurile ce fac obiectul tranzacțiilor dintre cei doi parteneri, potrivit datelor înscrise în facturile de cumpărare emise de furnizorul .X. .X. pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în .X. .X., reprezintă "*resturi cabluri de la*

conductive autovehicule", pentru care .X. - cod fiscal .X. "[...] avea obligația aplicării măsurilor simplificate", potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că aceste "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" cumpărate de SC .X. SRL de la furnizorul .X.-cod fiscal .X. sunt înregistrate, impropriu, ca materiale auxiliare și eliberate în consum cu denumirea de "*conductori declasați*" care sunt livrați către S.C. .X. SRL, cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru achizițiile de „*resturi de cablu*” ce reprezintă deșeuri, societatea avea obligația aplicării măsurilor de simplificare și având în vedere că a dedus taxa pe valoarea adăugată au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestatară susține că la nivelul .X. aceste resturi de cabluri reprezintă inițial materie primă transmisă spre prelucrare care, ulterior, este vândută ca atare, iar la nivelul societății prelucrătoare acestea reprezintă pierderi tehnologice inerente procesului de producție.

Astfel, având în vedere că aceste cantități de materii prime erau deja în .X., din perspectiva .X. acestea reprezintă livări de materie primă taxabile.

Ca urmare, susține că vânzarea resturilor de cabluri reprezintă materie primă nereturnată realizată de .X. către SC .X. SRL și nu intră sub incidența prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând livrare de bunuri locală în sensul art.128 alin.(1) taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, contestatară susține că a acceptat cu bună credință tratamentul fiscal al TVA aplicat de .X. pentru vânzările de resturi de cabluri așa cum a fost acceptat de autoritățile fiscale române în urma inspecțiilor fiscale parțiale realizate la .X. care au constatat că s-a aplicat corect regimul TVA pe facturile emise către contestatară pentru resturile de cablu, precum și faptul că .X. nu putea să aplice măsurile de simplificare întrucât SC .X. SRL nu este autorizată să valorifice deșeuri.

În drept, art.160 alin.1, alin.2 lit.a), alin.3 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât

furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform [art. 153](#).

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar."

Potrivit prevederilor pct.82 alin.5-6 și alin.9-10 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada .X. 2007 – .X. 2009:

"(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă

[...]

(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și

înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. [...]

Începând cu data de .X./2010, art.160 din Codul fiscal a fost modificat prin OUG nr.109 din .X./2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul:

“(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea de deșeuri și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin.(2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹.

(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă”.

Potrivit prevederilor pct.82 alin.2-3 și alin.6 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de .X./2010:

“(2) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art.160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(3) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.

[...]

(6) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere”.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru achizițiile de deșeuri atât furnizorii, cât și cumpărătorii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizori, până la data de .X./2010, trebuie să înscrie mențiunea „*taxare inversă*”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, respectiv vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că în facturile de achiziție a fost înscrisă taxa pe valoarea adăugată, iar societatea contestatară a dedus taxa pe considerentul că a achiziționat bunuri.

Organul de soluționare a contestației reține că, societatea contestatară a achiziționat „*resturi de cablu de la conductoare autovehicule*” rămase ca urmare a transformării materiei prime „*cabluri de cupru*” în semifabricate sau produs finit, conform contractului de prelucrare în lohn, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă, impropriu, ca materiale auxiliare și le-a eliberat în consum cu

denumirea de "*conductori declasați*" fiind livrate către S.C. .X. SRL, operator autorizat în achiziția de deșeuri reciclabile.

Potrivit prevederilor Anexei 2 din OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată:

“Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze”.

În același sens sunt și prevederile Circularei nr..X./2013 prin care se arată că prevederile art.160 alin.(2) din Codul fiscal sunt în concordanță cu Directiva 2006/112/CE, în care, la Anexa VI “LISTA LIVRĂRILOR DE BUNURI ȘI PRESTĂRILOR DE SERVICII PREVĂZUTE LA ARTICOLUL 199 ALINEATUL (1) LITERA (d)” se prevede:

“4. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, precum și talaș, piliturilor, deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în cioburi de sticlă, sticlă, hârtie, hârtie cartonată și carton, material textil, os, piele, piele artificială, pergament, piei și piei netăbăcite, tendoane și ligamente, par, funii, frânghii, **cabluri**, cauciuc și plastic și anumite servicii de prelucrare a acestora;”

La art.199 din Directiva CE fiind stipulat:

“(1) Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

(d) livrarea de materiale uzate, materiale uzate ce nu se pot reutiliza în aceeași stare, rebuturi, deșeuri industriale și neindustriale, deșeuri reciclabile, deșeuri transformate parțial și anumite bunuri și servicii, enumerate în anexa VI;”

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în cazul achizițiilor de deșeuri, atât vânzătorul, cât și cumpărătorul, aveau obligația aplicării măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deci părțile menționate aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv până la data de .X./2010, să înscrie mențiunea „*taxare inversă*” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar după data de .X./2010 să emită facturi fără taxă și să înscrie în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către părți a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile de deșeuri, SC .X. SRL **era obligată** să refuze plata taxei pe

valoarea adăugată aferentă facturilor emise de furnizor pentru „resturile de cablu” și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au dispus SC .X. SRL aplicarea măsurilor de simplificare, ci au stabilit că operațiunii îi sunt aplicabile aceste măsuri însă, au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

Or, potrivit legii fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația emiterii dispoziției de măsuri prin care să dispună societății verificate aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări, până la data de .X./2010, iar după această dată urmează să se dispună măsuri pentru obligarea furnizorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au dispus aplicarea măsurilor de simplificare, concomitent cu stabilirea TVA suplimentară în sarcina contestatarei, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe

valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții de deșeuri și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Se reține că organul de soluționare a contestației nu poate adopta o altă soluție în cadrul procedurii de soluționare a contestației decât cea prevăzută de art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, întrucât emiterea dispoziției de măsuri intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală potrivit prevederilor pct.(1) din Anexa nr.(2) la OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "*Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală*", dispoziție care nu poate fi emisă decât în baza unui raport de inspecție fiscală în care să fie consemnată situația de fapt fiscală.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei din care suma de .X. lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze calcularea acestora în funcție de situația fiscală rezultată prin aplicarea întocmai a dispozițiilor legale în materia măsurilor de simplificare, anterior explicitate.

2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei dobânzi/ majorări de întârziere aferente TVA în vamă;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente TVA în vamă,**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra cuantumului dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere datorate bugetului de stat în condițiile în care acestea sunt aferente taxei pe valoarea adăugată achitată în vamă, rambursată societății ca urmare a majorării nejustificate a taxei pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în deconturile cu sumă negativă de TVA și opțiune de rambursare.

Perioada de calcul a accesoriilor a fost: .X./2010 -.X./2012.

În fapt, prin Decizia nr..X./2013 privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis că potrivit prevederilor legale incidente speței, societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei aferentă manoperei pentru re-importul de bunuri.

Accesoriile calculate în cuantum de .X. lei sunt aferente taxei pe valoarea adăugată dedusă nejustificat de contestatară, perioada pentru care au fost calculate fiind .X./2010 - .X./2012.

Întrucât, prin Decizia de impunere nr..X./2012 organele de inspecție fiscală nu au defalcat accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere de cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a respins ca neîntemeiată contestația, organul de soluționare, prin Decizia nr..X./2013 a dispus desființarea actului administrativ fiscal pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei și recalcularea acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART.120

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART. 120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale."

Potrivit prevederilor legale anterior invocate se reține că pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale se datorează dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că în perioada .X./2010 – .X./2010, societatea a achitat taxa pe valoarea adăugată în vamă în sumă de .X. lei aferentă manoperei inclusă în baza de impozitare ca urmare a reimporturilor de produse realizate în regim de perfecționare pasivă deși, potrivit prevederilor de la punctul 43 alin.(3) din HG nr.1620/2009 pentru completarea HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, **începând cu data de .X./2010**, contravaloarea manoperei nu se include în valoarea în vamă.

Totodată, în considerentele Deciziei nr..X./2013 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală s-a răspuns la argumentul contestatarii în ceea ce privește situația conform căreia *“organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că societatea a plătit taxa pe valoarea adăugată la organele vamale, întrucât după data de .X./2010 a fost obligată să continue să includă în valoarea în vamă contravaloarea acestor servicii și să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă și astfel i se aplică prevederile Deciziei nr..X., dată în aplicarea art.12, art.111, art.114, art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată”* în sensul că nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală .X., exprimat prin adresa nr..X./2014 emisă pentru speța în cauză, respectiv *”Referitor la prevederile Deciziei Comisiei .X. nr..X., în opinia noastră acestea nu sunt aplicabile în cazul de față, întrucât, pe de o parte, societatea a achitat necuvenit în vamă însă, pe de altă parte, de la data plății TVA în vamă până la data inspecției fiscale, societatea a beneficiat de rambursarea de TVA în vamă și până la data inspecției fiscale, societatea a beneficiat de rambursarea de TVA în același quantum, situație rezultată ca urmare a majorării artificiale a TVA deductibilă”*.

Referitor la argumentul contestatarii privind modul de calcul al accesoriilor, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei prin deconturile cu sumă negativă de TVA depuse la organele fiscale în perioada .X. – .X. 2010, pe baza deconturilor întocmite eronat.

Urmare a solicitărilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată organele fiscale din cadrul Direcției Generale .X. au emis decizii de rambursare, astfel:

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X. 2010 în valoare de .X. lei comunicată societății cu adresa nr..X./2010, confirmată de primire la data de .X./2010;

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei comunicată societății cu adresa nr..X./2010 confirmată de primire la data de .X./2010;

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei comunicată societății cu adresa nr..X./2010, primită la data de .X./2010 conform ștampilei aplicată pe plicul poștal;

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei și Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna

.X./2010 în valoare de .X. lei, comunicate societății cu adresa nr..X./2010, confirmată de primire la data de .X./2010;

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei comunicată societății cu adresa nr..X./2010, confirmată de primire la data de .X./2010;

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei comunicată societății cu adresa nr..X./2011, confirmată de primire la data de .X./2011;

Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X. 2010 în valoare de .X. lei comunicată societății cu adresa nr..X./2011, confirmată de primire la data de .X./2011.

De asemenea, împreună cu deciziile de rambursare au fost comunicate societății și Notele de compensare, respectiv Nota de restituire, astfel:

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X. 2010 în valoare de .X. lei au fost emise Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei și **Nota de restituire nr..X./2010 în sumă de .X. lei.**

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei a fost emisă Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei a fost emisă Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./ 2010 în valoare de .X. lei a fost emisă Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei și Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei au fost emise Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei și Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X./2010 în valoare de .X. lei a fost emisă Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X. 2010 în valoare de .X. lei a fost emisă Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Pentru Decizia de rambursare nr..X./2010 aferentă TVA pe luna .X. 2010 în valoare de .X. lei a fost emisă Nota de compensare nr..X./2010 în sumă de .X. lei.

Din analiza Notelor de compensare reiese că taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin deconturile cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare a fost compensată cu obligații fiscale scadente în conformitate cu prevederile art.116 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Compensările au fost efectuate cu data depunerii deconturilor astfel cum rezultă din Notele de compensare anexate la dosarul cauzei.

Astfel, se reține că societatea a beneficiat de taxa pe valoarea adăugată dedusă nejustificat de la data depunerii deconturilor de TVA.

În acest mod, de la data stingerii prin compensare, bugetul de stat a fost prejudiciat la nivelul taxei pe valoarea adăugată deduse nejustificat.

În aceste condiții devin incidente prevederile art.119 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitate.

În același sens sunt și precizările direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală .X., din adresa nr. .X./2014.

Referitor la modul de calcul al accesoriilor direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală .X., prin adresa nr. .X./2014, precizează:

*“În legătură cu modalitatea de calcul al accesoriilor, respectiv de la data emiterii deciziilor de rambursare a TVA sau de la data încasării de către societate a sumelor aprobate pentru rambursare, [...], dacă se ține seama de faptul că potrivit legislației procedural-fiscale, actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, se poate concluziona că **dreptul la creanța fiscală al societății s-a născut în momentul comunicării deciziei privind rambursarea de taxă pe valoarea adăugată, moment la care, implicit, se înregistrează și calitatea de debitor a statului.***

În aceste condiții, în opinia noastră, și calculul obligațiilor fiscale se face de la data comunicării deciziei de rambursare.”

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere;
- .X. lei penalități de întârziere,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită actul/actele administrativ fiscale prevăzute expres de reglementările normative în materie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi/ majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA .

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL