



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția generală de**  
**soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 319 97 35  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. / 2009**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. X S.A.**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată, prin adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor cu privire la contestația **S.C. X S.A.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat de către organele de inspecție fiscală, și are ca obiect suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**S.C. X S.A.** figurează la poziția anexa 1 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată. Decizia de impunere a fost comunicată societății la data de 11.08.2009 conform adresei, iar contestația a fost înregistrată la data de 08.09.2009 potrivit ștampilei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. X S.A. contestă parțial Decizia de impunere emisă de către organele de inspecție fiscală, precizând următoarele:**

Pentru fabricarea produselor finite (radiatoare din aluminiu) **S.C. X S.A.** utilizează anumite scule, dispozitive, verificatoare, precum și matrițe care sunt produse în incinta proprie, în atelierul de sculărie.

Conform contractelor încheiate cu clienții (contractul cadru încheiat cu Z GmbH), părțile s-au înțeles ca SDV-urile necesare fabricării produselor finite să se factureze separat în măsura în care clienții preiau costurile uneltelor în anumite cazuri particulare. Aceste SDV-uri sunt proprietatea clienților, costurile de fabricație fiind suportate de ei dar se află în custodia **S.C. X S.A.**, urmând ca livrarea acestora să se facă la un termen ulterior, necunoscut în momentul nașterii raportului juridic obligațional.

Faptul că prin contract părțile s-au înțeles să factureze distinct SDV-urile nu presupune că **S.C. X S.A.** a efectuat o livrare intracomunitară sau export ci este o defalcare a prețului de vânzare în două elemente privind același bun.

Din acest motiv, **S.C. X S.A.** nu a prezentat CMR, declarație vamală de export sau orice alt document din care să rezulte că bunul a părăsit România, deoarece nu există așa ceva.

În ceea ce privește relația cu partenerii externi, și modalitățile de plată a produselor livrate, **S.C. X S.A.** precizează că există două situații, respectiv în prima situație SDV-urile sunt facturate odată cu produsul finit iar în cea de-a doua situație se regăsește speța de față atunci când prețul de vânzare al produsului finit este defalcat în două elemente, situație în care SDV-urile se facturează și se plătesc separat de produsele finite.

Dacă aceste operațiuni sunt considerate la modul generic livrări, fără a fi încadrate în categoria livrărilor intracomunitare sau exporturi scutite de taxă pe valoarea adăugată s-ar aduce o gravă încălcare principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

## ***II. Prin raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală, au constatat următoarele:***

Perioada verificată: 01.12.2007 – 30.11.2008

În urma verificării facturilor privind prestările de servicii înregistrate în jurnalele de TVA au fost identificate un număr de 15 facturi, respectiv invoice-uri întocmite pentru parteneri economici atât din comunitate cât și din afara acesteia.

Operațiunile facturate de **S.C. X S.A.** nu reprezintă servicii prestate clienților ci, reprezintă contravaloarea SDV-urilor pe care societatea le produce în incinta proprie și care sunt proprietatea clienților.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, operațiunile în cauză sunt considerate livrări de bunuri și nu prestări de servicii și nu pot fi încadrate în categoria livrărilor intracomunitare de bunuri sau a exporturilor scutite de taxă întrucât nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 128 pct. (9) și art. 143 lit. a din Legea

nr. 571/2003, respectiv nu au fost expediate sau transportate într-un alt stat membru sau în afara Comunității.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată precum și majorări de întârziere aferente.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.A. datorează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi reprezentând contravaloare SDV-uri emise atât pe numele unor societăți din state membre ale Uniunii Europene cât și din afara Comunității în condițiile în care aceste SDV-uri nu au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare, respectiv teritoriul României.**

În fapt, **S.C. X S.A.** a încheiat contracte atât cu societăți din Uniunea Europeană cât și din afara Comunității, al căror obiect îl constituie fabricarea de produse finite de diferite tipuri, respectiv radiatoare.

La fabricarea produselor finite, **S.C. X S.A.** utilizează scule, dispozitive, verificatoare și matrițe (SDV) pe care le produce în incinta proprie în atelierul de sculărie și sunt proprietatea clienților care achiziționează radiatoare.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile facturate de **S.C. X S.A.** nu reprezintă servicii prestate clienților ci, reprezintă contravaloarea SDV-urilor pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă întrucât nu pot fi încadrate în categoria livrărilor intracomunitare de bunuri sau a exporturilor scutite de taxă deoarece SDV-urile nu au fost expediate sau transportate într-un alt stat membru sau în afara Comunității.

În drept, art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”** iar la art. 132 alin. (1) lit. c se prevede:

**„Locul livrării de bunuri**

**(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

**c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”**

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, locul livrării de bunuri este locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate.

Potrivit art. 143 alin. (1) lit. a și alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar**

**(1) Sunt scutite de taxă:**

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

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

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru (....)”** iar la art. 128 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„Livrarea de bunuri**

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

Art. 2 alin. (2) din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

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

**b) unul dintre următoarele documente:**

**1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau**

**2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau**

**3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;**

**c) documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea și, după caz, orice alt document care atestă realizarea efectivă a exportului, cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutit de taxa pe valoarea adăugată exportul de bunuri justificat cu documentele mai sus menționate.

Art. 10 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

**și, după caz,**

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură fiscală, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a contractului cadru încheiat între societatea contestatoare și firma Z GmbH, se reține că obiectul contractului îl constituie fabricarea de către **S.C. X S.A.** a produselor finite de diferite tipuri, respectiv radiatoare.

La art. 8 „Prețuri, condiții de livrare și de plată” pct. 8.5 din contractul menționat mai sus, se precizează:

„Cheltuielile pentru unelte, matrițe și/sau modele vor fi evidențiate în oferte, facturi, etc. din principiu separat de prețurile produselor, în măsura în care s-a convenit ca firma Z să participe sau să preia costurile uneltelor în unele cazuri particulare. La calculul costurilor de unelte trebuie să existe

comenzi separate a Z. (...)" iar la art. 14 se stipulează că „materiale, cum ar fi modele, mostre, matrițe, unelte, eșantioane, desene și altele asemenea, pe care X le-a primit de la Z sau au fost produse de X pe baza datelor furnizate de aceasta și pe cheltuiala ei precum și materiale auxiliare, puse la dispoziția X în mod gratuit în cadrul comenzii pentru prelucrare, rămân proprietatea Z (...).”

Prin urmare, se reține că sculele, dispozitivele, verificatoarele și matrițele (SDV) pe care **S.C. X S.A.** le produce în incinta proprie în atelierul de sculărie sunt proprietatea clientului și vor fi facturate separat de produsul finit, pe bază de comenzi separate.

Astfel, în baza contractelor încheiate atât cu societăți din Uniunea Europeană cât și din afara Comunității, **S.C. X S.A.** a emis un număr de 15 facturi, respectiv Invoice-uri în care la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” este înscris „Servicii” iar la rubrica „Description” din invoice-uri este înscris „Tooling cost” ceea ce înseamnă contravaloare SDV fapt recunoscut de **S.C. X S.A.** prin contestație.

Însă, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că deși aceste SDV-uri au fost facturate, ele nu au părăsit în mod fizic teritoriul României, condiție esențială pentru ca operațiunile facturate de **S.C. X S.A.** să fie încadrate în categoria livrărilor intracomunitare de bunuri sau a exporturilor scutite de taxă.

Mai mult, **S.C. X S.A.** precizează prin contestația formulată că nu deține documente din care să rezulte că bunurile au părăsit teritoriul României deoarece SDV-urile nu au fost expediate sau transportate într-un alt stat membru sau în afara Comunității iar facturarea acestora s-a realizat conform contractelor încheiate fiind o defalcare a prețului de vânzare în două elemente care privesc același bun.

Or, chiar dacă societatea contestatoare a defalcat prețul de vânzare în două elemente care privesc același bun, potrivit contractului anexat la dosarul cauzei, se reține că sculele, dispozitivele, verificatoarele și matrițele (SDV) vor fi facturate separat de produsul finit, pe bază de comenzi ceea ce presupune o livrare efectivă a acestora.

Prin urmare, potrivit art. 132 alin. (1) lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul bunurilor care nu sunt transportate, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este furnizorul dacă acesta este o persoană stabilită în România și beneficiarul este o persoană nestabilită în România.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, locul livrării SDV-urilor este locul unde se găsesc acestea atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul în care nu sunt expediate sau transportate, respectiv în România.

Ținând cont de cele precizate mai sus, se reține că **S.C. X S.A.** avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise către societăți din Uniunea Europeană cât și din afara Comunității.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care contestația formulată de **S.C. X S.A.** va fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește argumentul societății contestatoare potrivit căruia operațiunile facturate nu pot fi încadrate la modul generic livrări fără a fi încadrate în categoria livrărilor intracomunitare de bunuri sau exporturi scutite de taxă întrucât se încalcă principiul prevalenței economicului asupra juridicului, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât atât organele de inspecție fiscală cât și cele de soluționare au analizat și înadtrat operațiunile efectuate de **S.C. X S.A.** din punct de vedere economic și fiscal astfel încât a fost respectat principiul prevalenței economicului asupra juridicului potrivit căruia informația contabilă, pentru a fi credibilă, trebuie ca evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă să fie reflectate în contabilitate în concordanță cu realitatea economică și nu numai cu forma lor juridică.

**2. In ceea ce privește suma reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. X S.A.** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 128, și art. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.A.** împotriva Deciziei de impunere pentru suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel sau Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării.

