

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 42 din 13 iunie 2008

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../.....** intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin **Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat in data de** si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei îl reprezinta suma totala de **..... lei**, constituita din:

- lei - TVA colectata suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...], in urma inspectiei fiscale, Directia Generala a Finantelor Publice Prahova, a decis ca in plus fata de sumele evidentiate si achitate la bugetul statului de societatea noastra, am mai datora suma de lei, plus majorari si penalitati de intarziere in valoare totala de ron, intrucat in perioada verificata societatea a facut livrari catre firmele DH SPA si DC SRL Italia, care au totalizat ron.

Sustinerile noastre, cum ca acestea au fost operatiuni triumphiulare nationale, nu au fost retinute de organele de inspectie, si datorita faptului ca societatea nu avea organizata gestiunea de materii prime, produse finite si semifabricate s-a presupus ca "marfurile ar fi putut fi livrate catre DH SPA, direct din Romania". Fapt nereal si nesustinut de nici un document.

Aceste livrari au fost realizate in cadrul unor operatiuni triumphiulare nationale intrucat bunurile nu au intrat in Romania, fiind livrate de catre AC SPA catre clientul DH SPA direct in Italia "in contul si pentru SC SRL", nefiind livrari intracomunitare.

In cadrul operatiunilor, bunurile achizitionate de firma SRL in calitate de cumparator - revanzator sunt transportate de firma AC ITALIA in contul firmei SRL, direct din Italia catre beneficiarul direct al livrarii ulterioare efectuate in Italia - DH SPA conform conditiilor contractuale.

Documentele contabile puse la dispozitia inspectorilor ANAF justifica pe deplin relatiile comerciale intre SC SRL si DH SPA, cat si cu AC ITALIA, din care rezulta clar calitatea de cumparator-revanzator a firmei din Romania -

[...]. Apreciem ca in speta, societatea noastra SC SRL a indeplinit atat regulile cat si conditiile impuse prin Directiva a VI-a CEE, iar livrarile mentionate fac parte din operatiuni triumphiulare nationale ce sunt pe deplin dovedite cu acte, din care reiese clar cine este furnizorul, beneficiarul si in contul cui/si pentru cine se trimite marfa.

[...]. Consideram ca inspectorii fiscali nu au dat eficienta cuvenita actelor furnizate care demonstau pe deplin raporturile de lucru create de societate si care reflectau o stare de fapt reala, si nici nu ne-au dat posibilitatea de a furniza noi probe in dovedirea sustinerilor noastre.

Aceste operatiuni au fost evidentiata in contabilitatea societatii, ca operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere, respectiv, livrari de bunuri catre partenerii din Comunitate (Italia), care au comunicat prestatorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA.

Veridicitatea si legalitatea acestor operatiuni a putut fi confirmata cu ocazia inspectiei fiscale, solicitandu-se informatii prin Compartimentul Teritorial de Schimb de Informatii, nefiind constatate nereguli [...].”

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. S.R.L. din, jud.Prahova, s-au stabilit urmatoarele, referitor la aspectele contestate:

“[...] b) cu privire la TVA colectata

In perioada verificata (.....2007 -2007), S.C. S.R.L. a colectat TVA in valoare totala de lei, provenind in intregime din aplicarea taxarii inverse pentru achiziitiile intracomunitare inregistrate de unitate.

In intervalul controlat, societatea a evidenciat in contabilitate operatiuni impozabile in suma totala de lei, reprezentate integral de operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere, respectiv livrari de bunuri catre parteneri din Comunitate (Italia), care au comunicat prestatorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritatile competente din aceste state membre.[...]

Urmare a controlului efectuat s-au constatat urmatoarele:

- pentru livrarile intracomunitare evidentiata in contabilitate in intervalul verificat, au fost solicitate documentele prevazute la art.10(1) din O.M.F.P. Nr.2222/2006, care au stat la baza justificarii scutirii de taxa cu drept de deducere, [...]

[...] efectuarea transportului de bunuri s-a efectuat cu mijloace de transport auto, in aceste conditii justificarea transportului din Romania in statul membru, in speta Italia, urmand a se face cu documentul de transport international (CMR) prevazut la art.4(4), lit.a) din O.M.F.P. Nr.2222/2006.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, pana la data finalizarii controlului, societatea nu a prezentat documentele de transport care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in celalalt stat membru (Italia). [...].

Mentionam ca pentru o parte din livrarile inregistrate (in suma totala de lei - anexa nr.2.5), unitatea detine documentul de transport (CMR), confirmat la rubrica 24 “Receptia marfii”, pentru acestea putand beneficia de scutirea de TVA prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Pentru celelalte livrari pentru care pana la data finalizarii controlului unitatea nu a prezentat toate documentele mentionate la art.10(1) din O.M.F.P. Nr.2222/2006 (in speta documentul de transport), unitatea nu beneficiaza de scutirea de TVA cu drept de deducere.

Facem precizarea ca in relatia cu firmele DH S.P.A. si DC S.R.L. Italia, livrarile intracomunitare au totalizat in perioada verificata lei (..... lei + lei) si au constat in vanzarea de bunuri de catre S.C. S.R.L. Campina. [...]

- o alta deficiente constatata referitor la livrarile efectuate catre firmele DH S.P.A. si P S.P.A. Italia se refera la faptul ca in trimestrul IV 2007, S.C. S.R.L. a diminuat veniturile cu suma totala de lei (anexa nr.2.6), prin stornarea eronata a unor avansuri incasate anterior. [...]

*Fata de cele prezentate si avandu-se in vedere dispozitiile art.10(1) din O.M.F.P. Nr.2222/2006, s-a procedat la colectarea TVA suplimentara in valoare totala de lei [(..... lei + lei - lei)*19%] - anexa nr.2.6.*

Mentionam faptul ca in relatia cu firmele DH S.P.A. si DC S.R.L. Italia, livrarile pentru care nu se justifica scutirea de TVA cu drept de deducere totalizeaza lei (..... lei + lei), TVA corespunzatoare colectata la control fiind de lei. [...]

c) Referitor la TVA de recuperat / de plata

Avand in vedere cele mentionate anterior, aferent intervalului2007 -2007, la control s-a stabilit TVA de plata in suma totala de lei, [...].

Pentru taxa stabilita suplimentar au fost calculate majorari de intarziere in baza art.120 din Codul de Procedura Fiscala in valoare totala de lei, [...].”

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat de organele fiscale apartinand A.I.F. Prahova la S.C. S.R.L. in data de a fost verificat modul de determinare si evidenta a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului pentru anul 2007, precum si solutionarea decontului cu suma negativa a TVA si optiune de rambursare aferent lunii 2007 inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr...../....., pentru suma de **lei** TVA.

Se face precizarea ca suma reflectata in balanta de verificare la 31.12.2007 in soldul contului 4424 "*TVA de recuperat*" este de **lei**, valoarea mai mica a TVA inregistrata in decontul de TVA fiind consecinta completarii eronate a decontului aferent trimestrului IV 2007.

Fata de TVA de recuperat inregistrata de S.C. S.R.L. in balanta de verificare la 31.12.2007 in suma de **lei**, la control s-a stabilit TVA de plata in suma de **lei**, prin calcularea unei diferente suplimentare la aceasta taxa in suma de **lei** (..... lei diferenta in minus la TVA deductibila + lei diferenta in plus la TVA colectata), din care se contesta TVA colectata suplimentar la control in suma de **lei**.

Pentru TVA stabilita suplimentar la control au fost calculate majorari de intarziere in valoare totala de **lei**, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, contestate integral de societatea comerciala.

S.C. S.R.L. are ca obiect de activitate "*Fabricarea altor produse din material plastic*" - cod CAEN 2229.

In perioada ianuarie - decembrie 2007, societatea comerciala a evidentiat in contabilitate operatiuni impozabile in suma totala de **lei**, reprezentate integral de operatiuni scutite cu drept de deducere, respectiv livrari de bunuri catre parteneri din Comunitate (Italia), care au comunicat societatii comerciale un cod de inregistrare in scopuri de TVA valabil atribuit de autoritatile competente din Italia.

Pentru aceste livrari intracomunitare evidentiate ca atare in contabilitate (conturi contabile 701 "*Venituri din vanzarea produselor finite*", 702 "*Venituri din vanzarea semifabricatelor*" si 704 "*Venituri din lucrari executate si servicii prestate*"), organele de inspectie fiscala au solicitat documentele care au stat la baza justificarii scutirii de TVA cu drept de deducere, prevazute la art.10 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2.222/2006, respectiv:

- factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

- documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, si dupa caz,

- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare.

Intrucat administratorul S.C. S.R.L. a declarat organelor de inspectie fiscala ca transportul de bunuri s-a efectuat cu mijloace de transport auto, pentru justificarea transportului din Romania in celalalt stat membru (Italia) s-a solicitat documente de transport international (CMR), conform prevederilor art.4 alin.(4) lit.c) din O.M.F.P. nr.2.222/2006.

Pana la finalizarea inspectiei fiscale, societatea comerciala verificata nu a prezentat documente de transport care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in Italia, decat aferent livrarilor intracomunitare in suma de lei, pentru care societatea comerciala poate beneficia de scutire de TVA cu drept de deducere, conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Pentru livrarile intracomunitare in suma de lei (..... lei - lei), in afara de facturile fiscale corect intocmite, societatea nu a prezentat si documentele care sa justifice efectuarea transportului din Romania in Italia, conform prevederilor art.10 din O.M.F.P. nr.2.222/2006.

Din suma totala de lei livrari pentru care nu s-a justificat transportul, suma de lei reprezinta venituri din relatia S.C. S.R.L. cu firmele DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia, iar diferenta de lei reprezinta venituri obtinute din relatia S.C. S.R.L. cu firmele AC S.P.A si P S.P.A. din Italia.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca pentru livrarile in suma totala de lei, pentru care societatea comerciala nu a prezentat toate documentele prevazute la art.10 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2.222/2006, in speta **documentul de transport**, S.C. S.R.L. nu poate beneficia de scutirea de TVA cu drept de deducere prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Aferent acestor livrari a fost colectata TVA in suma de lei, din care lei (..... lei x 19%) reprezinta TVA colectata aferenta livrarilor efectuate catre firmele DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia, iar lei (..... lei x 19%) reprezinta TVA colectata aferenta livrarilor efectuate catre firmele AC S.P.A si P S.P.A. din Italia.

De asemenea, organele de control au constatat ca in trimestrul IV 2007, S.C. S.R.L. a diminuat veniturile obtinute din relatiile comerciale cu firmele DH S.P.A. si P S.P.A. din Italia, cu suma totala de lei (din care lei reprezinta venituri in relatia cu firma DH S.P.A.) prin stornarea eronata a unor avansuri incasate anterior. Pentru aceasta suma la control a fost recalculata TVA colectata in suma de lei (..... lei x 19%), din care lei reprezinta TVA aferenta relatiei comerciale cu DH S.P.A.

* Desi S.C..... S.R.L. contesta colectarea suplimentara la control a TVA in suma totala de lei (..... lei + lei), totusi contestatia este motivata in fapt doar prin referire la livrarile din relatia comerciala cu firmele DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia, respectiv pentru TVA aferenta in suma de lei, explicata mai sus.

Pentru TVA in suma totala de lei (..... lei - lei), din care lei TVA aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre firmele AC S.P.A si P S.P.A. din Italia si lei TVA aferenta stornarii eronate a avansurilor incasate, **contestatia nu este motivata in fapt si in drept.**

Prin adresa D.G.F.P. Prahova - Serviciul Solutionare Contetatii nr...../....., s-a solicitat societatii comerciale, printre altele, si precizarea daca se contesta si TVA colectata suplimentar aferenta relatiilor comerciale cu aceste firme, si, in caz afirmativ, sa motiveze contestatia si pentru acest capat de cerere.

Insa, nu s-a raspuns la aceasta solicitare.

Art.206 alin.(1) lit.c) si d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

„(1) *Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

[...]

c) *motivele de fapt si de drept; [...].*”

iar **Instructiunile** pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin **Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.519/2005** precizeaza la **pct.12.1 lit.b)**:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) [...]

b) *nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii; [...].*”

Avand in vedere cele precizate mai sus, pentru suma de lei reprezentand TVA colectata suplimentar la control si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei, **se va respinge contestatia ca nemotivata.**

* **Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de lei** aferenta livrarilor intracomunitare efectuate catre firmele DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia pentru care nu a fost justificata efectuarea transportului, capat de cerere pentru care societatea comerciala a motivat in fapt contestatia formulata, precizam urmatoarele:

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

Art.126: “(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

a) *operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133; [...]*

Art.128: “(1) *Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.*

(9) *Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, în intelesul alin.(1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana în contul acestora.”*

Art.143 alin.(2) lit.a): “(2) *Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:*

a) *livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, cu exceptia: [...]*”

- **Anexa la O.M.F.P. Nr.2.222/2006** privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) si art.144` din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la **art.10 alin.(1)**:

“Art.10. - (1) *Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu exceptiile de la pct.1 si 2 ale aceleiasi alineat din Codul fiscal, se justifica cu:*

a) *factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;*

b) *documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, si dupa caz,*

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

* Referitor la acest capat de cerere, societatea comerciala sustine prin contestatia formulata urmatoarele:

- organele fiscale de control nu au luat in considerare documentele justificative si evidentele contabile ale societatii la stabilirea impozitelor suplimentare si au facut o estimare a bazei de impunere fara a respecta conditiile prevazute de H.G. nr.1.050/2004 [...]

- livrarile efectuate catre firmele din Italia au fost in fapt operatiuni triunghiulare nationale, neretinate de organele fiscale ca urmare a faptului ca societatea nu avea organizata gestiunea de materii prime, produse finite si semifabricate.

Se sustine ca aceste livrari nu reprezinta livrari intracomunitare, intrucat bunurile nu au intrat in Romania, ci au fost livrate de catre furnizorul AC S.P.A. din Italia direct beneficiarului DH S.P.A. din Italia, in contul si pentru S.C. S.R.L., care a avut calitatea de cumparator-revanzator, conform conditiilor contractuale.

- societatea a indeplinit regulile si conditiile impuse de Directiva a VI-a a C.E.E. pentru ca livrarile efectuate sa faca parte din categoria operatiunilor triunghiulare nationale ce sunt pe deplin dovedite cu acte "*din care reiese clar cine este furnizorul, beneficiarul si in contul cui/si pentru cine se trimite marfa.*"

- livrarile au fost evidentiata in contabilitatea societatii "*ca operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere, respectiv, livrari de bunuri catre partenerii din Comunitate (Italia), care au comunicat prestatorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA.*"

* In vederea clarificarii unor aspecte referitor la obiectul contestatiei, conform prevederilor pct.9.9 si 9.10 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.519/2005, organul de solutionare a contestatiei a solicitat D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala intocmirea unui proces verbal, solicitand cateva lamuriri suplimentare in vederea solutionarii obiective a contestatiei formulate.

Cu adresa nr...../....., inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr...../....., a fost inaintat Serviciului Solutionare Contestatii Procesul verbal nr...../....., cat si documente din evidenta societatii, in copie.

De asemenea, prin adresa D.G.F.P. PRAHOVA - Serviciul Solutionare Contestatii nr...../....., s-a solicitat societatii contestatoare sa transmita dovezile care pot confirma calitatea acesteia de "cumparator-revanzator", ca si alte precizari legate de contestatia formulata.

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr...../....., societatea a transmis doar copii ale unor documente scrise in limba italiana, fara a da insa nicio explicatie la intrebarile puse de organul de solutionare a contestatiei.

* Avand in vedere toate documentele depuse in copie la dosarul contestatiei, cat si prevederile legale citate mai sus, rezulta ca in mod corect si legal organele de control au colectat TVA suplimentara in suma de lei pentru livrarile intracomunitare efectuate in perioada ianuarie - decembrie 2007 de catre S.C. S.R.L. catre partenerii externi DH S.P.A. si DC S.R.L. din spatiul comunitar (Italia), **intrucat:**

- Societatea **a achizitionat mai intai** de la furnizorul AC S.P.A. din Italia bunuri constand in fibra de carbon (materie prima), parti componente din fibra de carbon pentru auto-moto (semifabricate), etc., reflectate in evidenta contabila in debitul contului 301 "*Materii prime*", respectiv in debitul contului 341 "*Semifabricate*".

Pentru aceste bunuri au fost intocmite note de receptie si constatare de diferente, document de evidenta primara care atesta receptia bunurilor la societatea contestatoare.

De asemenea, au fost intocmite si bonuri de predare, transfer si restituire pentru aceleasi bunuri achizitionate din Comunitate, document care atesta miscarea bunurilor in cadrul gestiunilor societatii.

Achizițiile intracomunitare au fost declarate de societate atat in **deconturile de TVA** (randul 4 si 14 din decont), cat si in **declaratiile recapitulative** privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri, formular 390 (art. 156⁴ din Codul fiscal), intocmite trimestrial de societate, iar inregistrările contabile privind taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor intracomunitare au fost efectuate conform prevederilor legale, respectiv conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 (articolul contabil 4426 "*TVA deductibila*" = 4427 "*TVA colectata*").

- Societatea a intocmit **facturi de livrare** in valoare totala de lei reprezentand **livrari intracomunitare** pentru beneficiarii DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia pentru bunurile rezultate in urma prelucrării fibrei de carbon achizitionate de la AC S.P.A. din Italia, bunuri reprezentand atat semifabricate (parti componente din fibre de carbon pentru auto-moto aflate intr-o anumita faza a ciclului de fabricatie), cat si produse finite (parti componente din fibra de carbon pentru auto-moto).

Inregistrările contabile privind aceste operatiuni au fost:

- 601 "*Cheltuieli cu materiile prime*" = 301 "*Materii prime*", reprezentand darea in consum a materiei prime achizitionate si inregistrarea acesteia in contul de cheltuieli cu materia prima

- 341 "*Semifabricate*" = 711 "*Variatia stocurilor*" si 345 "*Produse finite*" = 711 "*Variatia stocurilor*" reprezentand costul de productie al semifabricatelor sau al produselor finite obtinute

- 711 "*Variatia stocurilor*" = 341 "*Semifabricate*" si 711 "*Variatia stocurilor*" = 345 "*Produse finite*" reprezentand descarcarea de gestiune a produselor obtinute si vandute

Insa, prin Raportul incheiat, organele fiscale au consemnat faptul ca la nivelul societatii comerciale nu sunt organizate gestiuni distincte de materii prime, semifabricate, produse finite, etc., cu documente tehnico-operative specifice in acest sens (fise de magazie, fise limita de consum, rapoarte de productie, etc.)

Livrarile efectuate catre partenerii din Italia au fost reflectate in contabilitate ca operatiuni scutite cu drept de deducere, inregistrarea lor facandu-se prin debitarea contului 411 "*Clienti*" in corespondenta cu conturile 701 "*Venituri din vanzarea produselor finite*" si 702 "*Venituri din vanzarea semifabricatelor*".

Livrarile intracomunitare au fost declarate de societate atat in **deconturile de TVA** (randul 1 din decont), cat si in **declaratiile recapitulative** privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri, formular 390, intocmite trimestrial de societate.

- Insași societatea comerciala recunoaste prin contestatia formulata faptul ca "*Aceste operatiuni au fost evidentiate in contabilitatea societatii ca operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere, respectiv, livrari de bunuri catre partenerii din Comunitate (Italia), care au comunicat prestatorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA.*"

- Inca o dovada a faptului ca societatea a efectuat **livrari intracomunitare de bunuri** este si emiterea de catre aceasta a facturii seria nr...../..... reprezentand "*bonus productie pe anul 2007 - accesorii*" in suma totala de (-) catre beneficiarul

DH S.P.A., fapt ce dovedeste ca pentru produsele livrate beneficiarului, societatea a acordat un discount.

- Conform prevederilor **art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal**, sunt scutite de TVA livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, insa Instructiunile de aplicare a acestor prevederi, aprobate prin O.M.F.P. nr.2.222/2006, precizeaza ca scutirea de TVA se justifica cu urmatoarele documente:

- factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal si si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;

- documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, si dupa caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumparare, etc..

Pentru justificarea scutirii de TVA aferent livrarilor intracomunitare efectuate in valoare de lei, societatea a prezentat doar facturile emise catre beneficiarii din Italia, corect intocmite, insa **nu a prezentat si documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in Italia.**

Fara dovada efectuării transportului din Romania in alt stat membru, nu se poate acorda scutire de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri.

Drept urmare, **prin neprezentarea acestui document de transport, societatea comerciala nu a putut justifica scutirea de TVA pentru livrarile inscrise in facturile emise catre beneficiarii din Italia**, conform prevederilor susmentionate, drept pentru care, in mod legal la controlul fiscal din data de, s-a stabilit suplimentar o TVA colectata in suma totala de **..... lei** (..... lei x 19%), ca si accesorii aferente in suma de **..... lei**.

Documentele care dovedesc livrarea intracomunitara sunt: achiziitiile intracomunitare de bunuri, facturile de livrare de bunuri emise pentru beneficiarii DH S.P.A. si DC S.R.L.din Italia avand inscrise codurile de TVA valabil atribuite de statul italian, inregistrările contabile ale societatii comerciale privind productia de bunuri, deconturile de TVA si declaratiile recapitulative in care sunt consemnate aceste livrari intracomunitare, factura de discount pe anul 2007, mentionata mai sus.

* **Prin contestatia formulata**, societatea comerciala sustine ca livrarile intracomunitare inscrise in facturile emise nu sunt livrari intracomunitare, ci ca ele au fost realizate in cadrul unor **operatiuni triunghiulare nationale**, in care societatea a avut calitatea de **cumparator-revanzator**, iar produsele livrate S.C. S.R.L. de catre furnizorul AC S.P.A. Italia au fost transportate de catre furnizor direct beneficiarilor DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia, deci produsele nu au parasit spatiul Italiei.

Se invoca prevederile Directivei a VI-a a C.E.E. referitor la regulile generale si conditiile impuse de aceasta directiva pentru aplicarea operatiunilor triunghiulare nationale, sustinandu-se ca societatea a respectat intocmai aceste reguli si conditii, insa organele fiscale nu au acceptat probele aduse in acest sens.

Referitor la **operatiunile triunghiulare**, legislatia in vigoare prevede urmatoarele:

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:**

"Art. 126. - [...]

(8) Nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania:

[...]

b) achizitia intracomunitara de bunuri, efectuata in cadrul unei operatiuni triunghiulare de o persoana impozabila, denumita cumparator revanzator, care este inregistrata in scopuri de TVA in alt stat membru, dar nu este stabilita in Romania, in cazul in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

1. achizitia sa fie efectuata in vederea realizarii unei livrari ulterioare a acestor bunuri pe teritoriul Romaniei, de catre cumparatorul revanzator, persoana impozabila, care nu este stabilita in Romania;

2. bunurile achizitionate de cumparatorul revanzator sa fie transportate de furnizor sau de cumparatorul revanzator ori de alta persoana, in contul unuia din acestia, direct dintr-un stat membru, altul decat cel in care cumparatorul revanzator este inregistrat in scopuri de TVA, catre beneficiarul livrarii ulterioare efectuate in Romania;

3. beneficiarul livrarii ulterioare sa fie o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila, inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 sau 153¹;

4. beneficiarul livrarii ulterioare sa fie obligat la plata taxei pentru livrarea efectuata de persoana impozabila care nu este stabilita in Romania; [...]."

- **H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare (referitor la art.126 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal):

"(13) Prevederile art. 126 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, se aplica pentru livrarea de bunuri efectuata de catre un furnizor care este inregistrat in scopuri de TVA in primul stat membru catre un cumparator revanzator care este inregistrat in scopuri de TVA in al doilea stat membru, altul decat cel din care incepe sau se incheie transportul efectiv al bunurilor, si care este urmata de livrarea acelorasi bunuri de catre cumparatorul revanzator catre beneficiarul livrarii, care este inregistrat in scopuri de TVA in al treilea stat membru, daca se indeplinesc urmatoarele conditii:[...]

(14) Daca in situatia prevazuta la alin. (13) Romania este al doilea stat membru al cumparatorului revanzator si acesta ii transmite furnizorului din primul stat membru, codul sau de inregistrare in scopuri de TVA acordat conform art. 153 din Codul fiscal, se considera ca achizitia intracomunitara a bunurilor a fost supusa la plata taxei in al treilea stat membru, al beneficiarului livrarii,[...]. In acest caz, nu se aplica prevederile art. 132¹ alin. (2) din Codul fiscal, intrucat se considera ca locul achizitiei intracomunitare nu este in Romania, cu conditia ca cumparatorul revanzator, sa-l fi desemnat pe beneficiarul livrarii ulterioare ca persoana obligata la plata taxei aferente, conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal.

(15) In situatia prevazuta la alin. (14), cumparatorul revanzator trebuie sa indeplineasca urmatoarele obligatii:

a) sa nu inscrie achizitia efectuata din primul stat membru in declaratia recapitulativa privind achizitiile intracomunitare prevazuta la art. 156⁴ alin. (2) din Codul fiscal;

b) sa inscrie livrarea efectuata catre beneficiarul livrarii din al treilea stat membru in rubrica "Livrari intracomunitare scutite" a decontului de taxa;

c) sa inscrie in declaratia recapitulativa pentru livrari intracomunitare scutite de taxa, prevazuta la art. 156⁴ alin. (1) din Codul fiscal, urmatoarele date:

1. codul de inregistrare in scopuri de TVA din al treilea stat membru, al beneficiarului livrarii;

2. codul T in rubrica corespunzatoare;

3. valoarea livrarii efectuate;

d) sa emita factura prevazuta la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, in care se vor inscrie:

1. la rubrica prevazuta la art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, codul sau de inregistrare in scopuri de TVA in Romania;

2. la rubrica prevazuta la art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal, numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA in celalalt stat membru al beneficiarului livrarii;

3. *mentionarea in cuprinsul facturii ca beneficiarul livrării este persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata pentru livrarea de bunuri efectuata in celalalt stat membru si o referire la art. 28 c (E)(3) din Directiva a 6-a. [...]."*

Fata de aceste prevederi legale, rezulta urmatoarele:

- In primul rand, **relatia comerciala** dintre furnizorul AC S.P.A. Italia, cumparatorul S.C. S.R.L. din Romania si beneficiarii finali DH S.P.A. si DC S.R.L. din Italia, **nu se incadreaza in prevederile legale privind operatiunile triumphiulare**, citate mai sus, intrucat in cauza, desi sunt trei societati comerciale, **sunt doar doua state membre, Italia si Romania, si nu trei state membre**, asa cum prevede expres legislatia sus mentionata.

Chiar prevederile Directivei a VI-a a C.E.E., citate de societatea comerciala contestatoare, precizeaza ca pentru incadrarea la operatiuni triumphiulare a unei tranzactii economice **este obligatorie existenta a trei operatori economici inregistrati in trei state membre diferite**, respectiv furnizorul inregistrat in statul membru I, cumparatorul-revanzator inregistrat in statul membru II, diferit de cel in care incepe sau se incheie transportul efectiv al bunurilor, si beneficiarul inregistrat in statul membru III.

- S.C. S.R.L. **nu indeplineste conditiile pentru a fi considerata "cumparator-revanzator"**, intrucat nu a indeplinit obligatiile prevazute la **pct.15 lit.a), c) si d) din Norme**.

Astfel, a in scris achizitia intracomunitara din Italia in declaratia recapitulativa formular 390, desi nu trebuia sa faca acest lucru; nu a in scris in declaratia recapitulativa **codul T** in rubrica corespunzatoare, care se traduce prin "**livrari in cadrul unei operatiuni triumphiulare**"; nu a facut mentiunea pe facturi ca beneficiarul este persoana obligata la plata TVA pentru livrarea efectuata, etc.

- In **legislatia privind TVA** nu este mentionata expresia "**operatiuni triumphiulare nationale**", fiind reglementate operatiuni care au loc pe teritoriul Romaniei, operatiuni intracomunitare (intre statele Comunitatii europene) sau operatiuni intre statele Comunitatii si cele care nu apartin Comunitatii europene.

- Invocarea in contestatie a faptului ca organele de control au verificat veridicitatea operatiunilor efectuate de societate cu beneficiarii din Italia este eronata, in fapt organele de inspectie fiscala au solicitat Compartimentului Teritorial de Schimb de Informatii din cadrul D.G.F.P. Prahova verificarea valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA si a datelor de identificare a partenerilor de afaceri ai societatii din Italia si nicidecum realitatea operatiunilor efectuate intre partenerii de afaceri.

- Desi se sustine ca societatea comerciala a actionat in calitate de **cumparator-revanzator**, totusi din evidenta contabila, **rezulta ca activitatea desfasurata a fost cea de productie**, intrucat au fost inregistrate rulaje ale conturilor 301 "**Materii prime**", 331 "**Produce in curs de executie**", 341 "**Semifabricate**", 345 "**Produce finite**", 701 "**Venituri din vanzarea produselor finite**", 711 "**Variatia stocurilor**", si nicidecum nu au fost utilizate conturile contabile specifice activitatii de comert (371 "**Marfuri**", 707 "**Venituri din vanzarea marfurilor**").

De asemenea, nu a fost utilizat nici contul specific activitatii de prestari servicii in relatia cu partenerii din Italia, respectiv contul 704 "**Venituri din lucrari executate si servicii prestate**".

La intrebarile adresate societatii contestatoare de catre Serviciul Solutionare Contestatii prin adresa **nr...../.....**, respectiv cum explica utilizarea conturilor

contabile aferente activitatii de productie in timp ce sustine ca desfasoara activitate de vanzare-cumparare, care este in realitate activitatea desfasurata de societate in relatia cu partenerii din Italia: producator de bunuri, prestator de servicii sau cumparator-revanzator, societatea nu a transmis niciun raspuns.

De asemenea, nu a precizat nici care este motivul de drept al formularii contestatiei, respectiv **temeiul legal** - articolul, alineatul din legislatia privind TVA, care ii da dreptul la scutirea de TVA pentru livrarile inscrise in facturile intocmite pentru beneficiari din Italia.

Ca raspuns la adresa noastra, societatea contestatoare ne-a transmis prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr./..... copii de pe documente scrise in limba italiana, netraduse si neexplicate "*in dovedirea celor sustinute de noi prin contestatia nr...../.....*"

Cea mai mare parte a acestor copii, este reprezentata de formularul document de transport pe teritoriul Italiei, in care sunt inscrise societatile AC S.P.A. Italia - furnizor, S.C. S.R.L. Romania - cumparator si DH S.P.A. Italia - destinatar al marfii.

Daca aceste documente dovedesc ca transportul bunurilor s-a facut direct de la furnizorul din Italia catre beneficiarul final din Italia, atunci nu se intelege care a fost rolul societatii contestatoare din Romania in contextul prevederilor privind TVA inscrise in Codul fiscal, in care nu sunt mentionate acest gen de relatii comerciale dintre trei societati apartinand doua state membre(in cazul activitatii de comert), de ce aceste doua societati din Italia (furnizorul si beneficiarul final) au avut nevoie de S.C. S.R.L. din Romania pentru a derula relatii comerciale de vanzare / cumparare de bunuri care s-ar desfasura exclusiv pe teritoriul Italiei.

In opinia organelor fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova, cazul analizat dovedeste faptul ca s-a incercat, de catre cele trei societati comerciale: AC S.P.A. Italia, S.C. S.R.L. din Romania, DH S.P.A. Italia, evitarea platii TVA atat pe teritoriul Italiei cat si pe teritoriul Romaniei pentru tranzactiile desfasurate.

Desi prin contestatie se sustine ca operatiunile dintre cele trei societati (furnizor, cumparator-revanzator, beneficiar final) au fost desfasurate "*conform conditiilor contractuale*", totusi societatea nu a prezentat niciun contract incheiat in acest sens.

Fata de cele prezentate mai sus, **rezulta ca societatea contestatoare avea obligatia colectarii TVA suplimentara in suma de lei**, aferenta livrarilor de bunuri intracomunitare efectuate in anul 2007 pentru beneficiarii DH S.P.A. si DC S.R.L.din Italia, **intrucat nu beneficiaza de scutire de TVA pentru aceste livrari intracomunitare, conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, ca urmare a faptului ca nu a prezentat documentul de transport care sa ateste ca produsele livrate au parasit Romania**, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit. b) din O.M.F.P. Nr.2.222/2006.

Astfel, **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru TVA colectata suplimentar in suma de lei, ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei, avand in vedere principiul de drept "*accesoriul urmeaza principalul*", precum si faptul ca majorarile de intarziere au fost calculate conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. din, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma totala de lei, reprezentand:

- lei - TVA colectata suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente.

2. Respingerea contestatiei ca neintemeiata, pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA colectata suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente.

3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,