



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 489 / 19.12.2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA - .X. înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale
de Administrare Fiscală sub nr. 906860/30.05.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. .X./28.05.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/30.05.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA - .X.**, cu sediul în Municipiul .X., Aleea X nr. X, Județul .X., C.U.I. ROX, J10/X/1999, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012.

Obiectul contestației formulate de **SC .X. SA - .X.** îl constituie suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

La data depunerii contestației, **SC .X. SA** cu sediul în Municipiul .X., Aleea X nr. X, Județul .X., C.U.I. ROX, J10/X/1999 figurează la poziția nr. X din OPANAF nr. 3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012,

respectiv **12.04.2012**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 3.10. lit. b) din OPANAF nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv în data de **14.05.2012**, așa cum reiese din ștampila poștei, aplicată pe plicul 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. SA**.

I. Prin contestația formulată, SC .X. SA solicită:

- desfiintarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, în ceea ce privește stabilirea în sarcina societății a unei obligații de plată în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA;

- aplicarea unitara si coroborata a tuturor dispozitiilor legale incidente, precum si respectarea intocmai a principiilor constitutionale ale prevalentei dispozitiilor legale comunitare asupra celor nationale;

- stabilirea starii de fapt si constatarea respectarii intocmai de catre **SC .X. SA** a conditiilor cerute pentru aplicarea justificata a scutiilor si a deducerii TVA, precum si constatarea existentei tuturor documentelor justificative in acest sens;

- constatarea caracterului eronat in fapt si a lipsei de temei juridic al constatarilor organului fiscal referitoare la pretinsele aplicari gresite de catre **SC .X. SA** a scutiilor de la plata TVA si a deducerii TVA;

- aprobarea la rambursare a TVA in valoare de .X. lei, solicitata la rambursare prin deconturile de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare, aferente lunilor ianuarie si mai 2011;

- constatarea caracterului nedatorat al accesoriilor calculate in suma de .X. lei, in temeiul principiului "accesorium sequitur principale" si desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. F-MC .X./30.03.2012.

În motivarea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

Inspectia fiscala a fost inregistrata in Registrul unic de control al societatii seria A nr. .X. la pozitia nr. X in data de 17.01.2012 si s-a desfasurat la sediul social al contribuabilului in perioada 17.01.2012 – 23.03.2012. Societatea sustine ca mentiunile organului de inspectie fiscala privind perioada inspectiei fiscale (17.01.2012 – 30.03.2012) nu corespund realitatii. Astfel, discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale a avut loc in data de 23.03.2012. Potrivit art. 107, alin. (5) Cod de procedura fiscala: „Data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul”.

Obiectivul inspectiei fiscale este solutionarea cu control anticipat a sumei negative a TVA solicitata la rambursare prin deconturile de TVA cu sume negative cu optiune de rambursare, aferente lunilor ianuarie 2011 si mai 2011, suma TVA solicitata la rambursare fiind de .X. lei.

Referitor la regimul scutirii aplicabile livrarilor expediate in afara Comunitatii, societatea invoca urmatoarele prevederi legate aplicabile:

- Constitutia Romaniei, art.11, alin.(1) si (2), art.148, alin.(2);
- a 6-a Directiva 77/388/CEE;
- tratatul privind Uniunea Europeana;
- tratatul privind aderarea Republicii Bulgaria si a Romaniei la UE;
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - art.143 alin.(1), lit. a);
- Ordinul MFP nr.2.222/2006, art. 1 si 2.

sustinand ca organul de inspectie fiscala a incadrat in mod gresit temeiul aplicarii de catre SC .X. SA a scutirii de TVA si a omis sa recunoasca calitatea societatii de exportator, prin omisiunea aplicarii definitiei termenilor si prin interpretarea restrictiva si contrara a dispozitiilor legale a acestei notiuni si nu a luat in considerare documentele prezentate pentru justificarea aplicarii scutirii de taxa.

Astfel, societatea sustine ca organul de inspectie fiscala face trimitere (in mod eronat si fara ca .X. SA sa fi furnizat vreun motiv pentru aceasta interpretare eronata), ca si temei al aplicarii de catre societate a scutirii, la dispozitiile art.12 din OMFP 2222/2006, care prevad aplicarea unui regim tranzitoriu pentru livrarile de bunuri in regim de export, realizate prin comisionari pana la data de 31.12.2006, respectiv incetarea aplicarii acestui regim tranzitoriu pentru livrarile de bunuri efectuate dupa aceasta data.

Societatea sustine ca, desi in punctul de vedere formulat a adus argumente detaliate si exhaustive in ceea ce priveste faptul ca organul fiscal a interpretat in mod gresit temeiul scutirii aplicate de societate, versiunea finala a RIF preia aceleasi asertiuni ale organului fiscal si face abstractie de toate precizarile sale.

Dispozitia legala mentionata nu elimina scutirea de TVA pentru exportul sau livrarile intracomunitare realizate prin comisionari (asa cum a interpretat in mod eronat organul de inspectie fiscala fiscala), ci doar stabileste că regimul tranzitoriu, prevazut de art.12, alin.(1) nu se mai aplica acestor livrari dupa data de 31.12.2006. Astfel, odata cu incetarea aplicarii acestui regim tranzitoriu, special si derogatoriu, urmeaza a fi aplicata regula generala, comuna livrarilor de bunuri in regim de export, sustinand ca aplicarea scutirii s-a intemeiat pe regula comuna, si nu pe conditiile derogatorii ale regimului tranzitoriu, prevazute la art.12 din OMFP 2222/2006.

In fapt, SC .X. SA sustine ca a efectuat livrari de bunuri in afara Comunitatii, scutite de TVA in temeiul art.143 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.2 alin.(2) din OMFP 2222/2006.

Intrucat bunurile care au facut obiectul contractului dintre SC .X. SA si .X. SRL au fost expediate in afara Comunitatii, iar expedierea acestora a fost, potrivit prevederilor contractuale, in sarcina sa, conditia de livrare a bunurilor fiind FOB .X., deci locul in care cumparatorul preia bunurile de la furnizor este bordul navei, aflate in afara teritoriului comunitar si sub pavilion strain, contestatara mentioneaza că rezulta fara indoiala ca a aplicat scutirea de taxa in mod intemeiat si cu respectarea dispozitiilor legale.

Societatea sustine de asemenea ca, pentru aplicarea scutirii prevazute la art.2, alin.(1) din OMFP 2222/2006 pentru livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de furnizor sau de alta persoana in contul sau, trebuie intrunita o singura conditie: transportul bunurilor in afara Comunitatii sa fie, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor si cumparator, in sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o alta persoana pentru efectuarea transportului, textul de lege neconditionand aplicarea scutirii de existenta unei declaratii vamale de export in care SC .X. SA sa fie mentionata la rubrica exportator, ci doar de existenta unui astfel de document, din care sa reiasa ca bunurile au fost transportate in afara Comunitatii, ori aceasta conditie a fost indeplinita. Important si esential este sa se dovedeasca faptul ca bunurile in sine au fost expediate in afara Comunitatii.

Mentionarea vanzatorului sau cumparatorului la rubrica "exportator" in declaratia vamala de export este doar o conditie de forma si nu poate schimba, in niciun fel, natura si esenta operatiunii in sine, care devine operatiune de export de indata ce bunurile sunt livrate in afara Comunitatii.

Mai mult decat atat, potrivit prevederilor aceluiasi act normativ, contestatara invoca faptul ca intruneste atat calitatea de furnizor, cat si cea de exportator, potrivit art.1 alin.(3) din OMFP 2222/2006.

Avand in vedere faptul ca, pentru a fi calificata drept furnizor in sensul OMFP 2222/2006, o persoana impozabila trebuie sa detina oricare dintre calitatile mentionate la lit.d), nu totalitatea lor (acestea fiind despartite prin "sau", nu prin "si"), precum si faptul ca furnizorul unor bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar este denumit exportator, .X. SA sustine ca, in calitate de producator al bunurilor, este furnizor potrivit definitiei date la lit.d) si, pe cale de consecinta, este denumit exportator potrivit definitiei date la lit.f).

Contestatarul retine ca prevederile art. 2, alin. (1) din OMFP 2222/2006 sunt foarte clare in ceea ce priveste faptul ca, destinatarul unei livrari scutite de TVA poate sa fie atat o persoana stabilita in afara Comunitatii, cat si o persoana stabilita in Romania. Astfel, cazurile in care s-a vrut exceptarea de la scutire a livrarilor catre persoane din Romania sunt prevazute ca atare. In acest sens, art.3, alin.(1) din actul normativ invocat prevede expres ca "sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau", iar existenta alternativelor mentionate la art. 2 alin. (2) lit.b) din Ordin se explica doar, si tocmai prin faptul ca producatorul-exportator nu detine intotdeauna declaratie vamala de export, adica actul normativ admite *a priori* ipoteza in care producatorul-exportator nu este mentionat in declaratia vamala. Unica conditie nealternativa este cea prevazuta la lit.c) - documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de furnizor ori in numele sau, ori, contestatarul sustine ca a pus la dispozitia organului de control dovezi indubitabile privind faptul ca expedierea bunurilor in afara Comunitatii a fost efectuata si platita de SC .X. SA, cu atat mai mult cu cat chiar contractul incheiat cu .X. SRL plaseaza transportul in sarcina vanzatorului, conditia de livrare a bunurilor fiind FOB .X..

Societatea precizeaza ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele prevazute la art.2, alin.(2) din OMFP 2222/2006 pentru justificarea scutirii de taxa, si anume a) factura; b) declaratia vamala de export si c) documente din care sa rezulte ca transportul este realizat de .X. SA pana la incarcarea marfurilor la bordul navei, conditia de livrare fiind FOB .X., iar o interpretare contrara a dispozitiilor legale, in sensul ca SC .X. SA nu beneficiaza de scutirea de taxa pentru bunurile expediate in afara Comunitatii, nesocoteste nu doar prevederile actelor normative din Romania, ci si prevederile legislatiei fiscale comunitare, în acest sens, fiind aplicabile urmatoarele principii pe care se intemeiaza comunitatile europene:

- principiul conform caruia conditiile de fond sunt primordiale in determinarea corecta a tratamentului fiscal al unei tranzactii;
- principiul neutralitatii taxei pe valoarea adaugata;
- principiul proportionalitatii,

precum si jurisprudenta europeana (cauza C-409/04 Teleos si Altii) care statueaza ca nu intotdeauna conditiile de forma pot determina un tratament corect din punct de vedere fiscal al unei tranzactii, ci substanta operatiunii impreuna cu conditiile de fond sunt primordiale in determinarea corecta a tratamentului fiscal.

Societatea solicita astfel, recunoasterea dreptului de aplicare a scutirii taxei pe valoarea adaugata si pe cale de consecinta, aprobarea la rambursare a TVA in cuantum de .X. lei si, in acelasi timp, desfiintarea deciziei de impunere in ceea ce priveste TVA si accesorii stabilite suplimentar de plata.

Referitor la regimul scutirii aplicabile livrarilor intracomunitare catre .X. SRL, Italia (cod IT.X.), societatea invoca urmatoarele prevederi legale aplicabile:

- Constitutia Romaniei, art.11, alin.(1) si (2), art.148, alin.(2);
- a 6-a Directiva 77/388/CEE;
- tratatul privind Uniunea Europeana;
- tratatul privind aderarea Republicii Bulgaria si a Romaniei la UE;
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - art.128, alin.(9), art. 143, alin.(2);
- Ordinul MFP nr.2222/2006, art.10 alin. (1).

Contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala precizeaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala urmatoarele: "Conform raspunsului transmis cu adresa nr. .X./14.03.2012 emisa de Serviciul de schimb international de informatii, codul de TVA IT-.X. al operatorului .X. SRL nu a fost valabil in perioada ianuarie 2011 – mai 2011", mentionand ca aceeasi echipa de inspectie fiscala a verificat anterior tranzactiile societatii cu .X. SRL efectuate in perioada ianuarie 2007 – decembrie 2010, constatand validitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA al .X. SRL pentru perioada respectiva.

De asemenea, intrucat pe parcursul inspectiei fiscale, in urma sesizarii acestei situatii de catre echipa de inspectie fiscala, societatea a solicitat partenerului .X. SRL documente care sa constituie dovezi in ceea ce priveste validitatea codului de TVA pentru perioada mentionata, contestatarul mentioneaza ca a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala urmatoarele documente:

- a) *Comunicazione annuale dati IVA*, emisa de autoritatile fiscale italiene in data de 28.02.2012 pentru anul fiscal 2011;
- b) *Comunicazione di avvenuto ricevimento*, emisa de autoritatile fiscale italiene in data de 28.02.2012 pentru anul fiscal 2011, ambele documente, in opinia societatii, confirmand validitatea codului de inregistrare in scopuri de TVA al .X. SRL pentru perioada respectiva.

Mai mult, la solicitarea .X. SRL, autoritatile fiscale din Italia au eliberat, in data de 20.04.2012, un certificat (pe care societatea il ataseaza la contestatie) care confirma faptul ca .X. SRL a fost inregistrata in mod corespunzator in arhiva VIES, cu codul TVA .X., in perioada 01.01.2011 – 31.05.2011, SC .X. SA sustinand ca validitatea atribuirii sau mentinerii unui cod valabil de TVA nu este de competenta autoritatilor romane, fiind de competenta exclusiva a autoritatilor din statul membru in cauza, asa cum prevede si art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere continutul certificatului eliberat de autoritatile fiscale din Italia, tranzactiile dintre SC .X. SA si .X. SRL indeplinesc, in opinia contestatarei, integral si intocmai conditiile prevazute de lege, pentru calificarea acestora ca fiind livrari intracomunitare si aplicarea pe cale de consecinta, a scutirii de TVA, contestatara solicitand astfel recunoasterea dreptului de aplicare a scutirii, si pe cale de consecinta, aprobarea la rambursare a TVA in cuantum de .X. lei si desfiintarea deciziei de impunere in ceea ce priveste TVA si accesorii stabilite suplimentar de plata.

In concluzie, prin contestatia formulata, SC .X. SA solicita desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, emisă in baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 si aprobarea la rambursare a TVA in valoare de .X. lei, din totalul de .X. lei solicitat la rambursare prin deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie 2011 si mai 2011.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscală din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina **SC .X. SA prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, obligatii fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:**

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Prin Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre: 01.01.2011 - 31.05.2011.

Referitor la perioada 01.01.2011 – 31.01.2011

1) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna ianuarie 2011, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari de produse finite in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire de TVA, catre persoana juridica romana S.C. .X. S.R.L. .X.,

considerand in mod eronat ca a efectuat export in comision, in baza Contractului de comision pentru export nr. .X./16.11.2010.

Obiectul contractului prezentat mai sus l-a reprezentat imputernicirea comisionarului, ca in numele său si in contul comitentului, sa investigheze oportunitati de afaceri, sa negocieze si sa incheie contracte cu clientii externi, respectiv sa urmareasca executarea acestora, in cadrul partilor contractante calitatea de comisionar revenind S.C. .X. S.R.L., iar cea de comitent S.C. .X. S.A..

Conform clauzelor contractuale, contractele externe se incheie de catre comisionar, acesta in calitate de vanzator, efectuand si operatiunile vamale de export.

Pentru prestatiile efectuate de catre S.C. .X. S.R.L., a fost prevazuta plata unui comision in cuantum de 1,5% din pretul incasat al marfurilor exportate de acesta.

Contractul nr. .X./16.11.2010 a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2011, cu posibilitatea de prelungire cu acordul scris al ambelor parti.

In baza contractului, S.C. .X. S.A. a efectuat catre S.C. .X. S.R.L. in luna ianuarie 2011, livrari de bunuri in valoare totala de .X. lei, care au fost facturate in regim de scutire de TVA.

Bunurile facturate catre S.C. .X. S.R.L. au fost refacturate de comisionar catre diversi clienti din state terte (export).

S.C. .X. S.A. a declarat aceste livrari in decontul de taxa pe valoarea adaugata la randul 13 „Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, altele decat cele de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare”. Desi S.C. .X. S.A. a efectuat livrari catre S.C. .X. S.R.L. - in calitate de comisionar, a considerat in mod eronat aceste operatiuni drept exporturi, contrar prevederilor art. 128, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.6 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea de Guvern nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 12 alin. (2) din O.M.F.P. nr.2222/2006 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate, organele de inspectie fiscala constatat ca S.C. .X. S.A. a aplicat in mod eronat scutirea de taxa pentru livrarile efectuate catre S.C. .X. S.R.L.

In fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari interne catre acest comisionar, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sunt operatiuni impozabile in Romania, la care se aplica cota standard de 24% conform prevederilor art.126, alin.(1) si art. 140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la inspectia fiscala fiind colectata suplimentar TVA in suma de **.X. lei**.

2) La inspectia fiscala s-a constatat ca in luna ianuarie 2011, S.C. .X. S.A. a declarat in mod eronat livrari intracomunitare de bunuri catre operatorul intracomunitar .X. SRL Italia, cod IT.X., in valoare totala de .X. lei, in conditiile in care, conform sistemului VIES, operatorul italian nu detinea un cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala precizeaza ca, prin adresa DGAMC – AIF nr. .X./19.01.2012 s-a solicitat Serviciului de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, informatiile existente in sistemul VIES referitoare la livrarile si achizitiile intracomunitare efectuate in perioada verificata de catre S.C. .X. S.A.. Cu adresa nr. .X./24.01.2012, compartimentul de specialitate a transmis un raport prin care au fost furnizate informatiile solicitate. Din analiza acestuia, inspectia fiscala a constatat ca exista “livrari romanesti suspecte”, respectiv livrari declarate catre partenerul cu cod de TVA IT.X., “eroarea 202 – cod TVA nealocat de SM”.

Cu adresa nr. .X./09.03.2011 s-a solicitat Serviciului de schimb international de informatii din cadrul DGAMC verificarea valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA IT.X., cod apartinand operatorului .X. SRL Italia. Conform raspunsului transmis cu adresa nr. .X./14.03.2012 emisa de Serviciului de schimb international de informatii, codul de TVA IT.X. al operatorului .X. SRL Italia nu a fost valabil in perioada ianuarie 2011 – mai 2011.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre .X. SRL Italia in luna ianuarie 2011, in suma totala de .X. lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind asimilate livrarilor interne de bunuri, pentru care se colecteaza TVA, conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala stabilind suplimentar TVA colectata in suma de .X. lei.

Urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.01.2011 - 31.01.2011, fata de soldul sumei negative de T.V.A. in valoare de .X. lei, solicitata de S.C. .X. S.A.

la rambursare, inspectia fiscala a stabilit T.V.A. de rambursat in suma de .X. lei, cu o diferenta suplimentara de .X. lei.

Referitor la perioada 01.02.2011 – 31.05.2011

1) Din verificarea informatiilor transmise de Serviciul de schimb international de informatii din cadrul DGAMC prin adresa nr. .X./19.01.2012, cu privire la livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de S.C. .X. S.A. si inscrise in declaratia 394 pentru perioada 01.01.2011 – 30.06.2011, inspectia fiscala a constatat ca in structura achizitiilor au fost cuprinse si tranzactii de la contribuabili declarati inactivi prin ordin al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si a caror inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata de catre organele fiscale competente.

In aceasta situatie se incadreaza achizitiile inscrise in factura seria MNGS nr. .X./08.03.2011 in valoare totala de .X. lei, emisa de SC .X. SRL .X. (CUI .X.) catre S.C. .X. S.A., in conditiile in care, in aceasta perioada, furnizorul in cauza a fost declarat inactiv prin ordin al Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala si a carui inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata de catre organele fiscale competente.

Astfel, din verificarea bazelor de date ANAF privind vectorul fiscal al SC .X. SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta a fost declarat inactiv conform OPANAF nr. 2499/21.09.2010, iar inregistrarea in scopuri de TVA a fost anulata de organele fiscale competente incepand cu 01.11.2010.

In conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare, din punct de vedere al TVA, tranzactia efectuata in luna martie 2011 de S.C. .X. S.A. cu acest contribuabil declarat inactiv, deci nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, dedusa de S.C. .X. S.A. in baza facturii de achizitie nr. .X./08.03.2011 emisa de furnizorul SC .X. SRL, intrucat, din punct de vedere al TVA, achizitia inregistrata de S.C. .X. S.A. a fost efectuata de la o persoana neimpozabila, respectiv un contribuabil inactiv, a carui inregistrare in scopuri de TVA era anulata de organele fiscale competente.

2) Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.02.2011 – 31.05.2011, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari de produse finite in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire de TVA, catre persoana juridica romana S.C. .X. S.R.L. .X., considerand in mod eronat, ca a efectuat export in comision, in baza Contractului de comision pentru export nr. .X./16.11.2010.

Obiectul contractului prezentat mai sus l-a reprezentat imputernicirea comisionarului, ca in numele sau si in contul comitentului, sa investigheze oportunitati de afaceri, sa negocieze si sa incheie contracte cu

clientii externi, respectiv sa urmareasca executarea acestora, in cadrul partilor contractante calitatea de comisionar revenind S.C. .X. S.R.L., iar cea de comitent S.C. .X. S.A..

Conform clauzelor contractuale, contractele externe se incheie de catre comisionar, acesta in calitate de vanzator, efectuand si operatiunile vamale de export.

Pentru prestatiile efectuate de catre S.C. .X. S.R.L., a fost prevazuta plata unui comision in cuantum de 1,5% din pretul incasat al marfurilor exportate de acesta.

Contractul nr. .X./16.11.2010 a intrat in vigoare la data semnarii acestuia si a fost valabil pana la 31.12.2011, cu posibilitatea de prelungire cu acordul scris al ambelor parti.

In baza contractului, S.C. .X. S.A. a efectuat catre S.C. .X. S.R.L. in perioada 01.02. 2011 – 31.05.2011, livrari de bunuri in valoare totala de .X. lei, care au fost facturate in regim de scutire de TVA.

Bunurile facturate catre S.C. .X. S.R.L. au fost refacturate de comisionar catre diversi clienti din state terte (export).

S.C. .X. S.A. a declarat aceste livrari in decontul de taxa pe valoarea adaugata la randul 13 „Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, altele decat cele de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare”. Desi S.C. .X. S.A. a efectuat livrari catre S.C. .X. S.R.L. - in calitate de comisionar, a considerat in mod eronat aceste operatiuni drept exporturi, contrar prevederilor art. 128, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.6 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea de Guvern nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 12 alin. (2) din O.M.F.P. nr.2222/2006 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. .X. S.A. a aplicat in mod eronat scutirea de taxa pentru livrarile efectuate catre S.C. .X. S.R.L.

In fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari interne catre acest comisionar, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sunt operatiuni impozabile in Romania, la care se aplica cota standard de 24% conform prevederilor art.126, alin.(1) si art. 140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la inspectia fiscala fiind colectata suplimentar TVA in suma de .X. lei.

3) La inspectia fiscala s-a constatat ca in luna mai 2011, S.C. .X. S.A. a declarat in mod eronat livrari intracomunitare de bunuri catre operatorul intracomunitar .X. SRL Italia, cod IT.X., in valoare totala de .X. lei, in conditiile in care, conform sistemului VIES, operatorul italian nu detinea un cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala precizeaza ca, prin adresa DGAMC – AIF nr. .X./19.01.2012 s-a solicitat Serviciului de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, informatiile existente in sistemul VIES referitoare la livrarile si achizitiile intracomunitare efectuate in perioada verificata de catre S.C. .X. S.A.. Cu adresa nr. .X./24.01.2012, compartimentul de specialitate a transmis un raport prin care au fost furnizate informatiile solicitate. Din analiza acestuia, inspectia fiscala a constatat ca exista “livrari romanesti suspecte”, respectiv livrari declarate catre partenerul cu cod de TVA IT.X., “eroarea 202 – cod TVA nealocat de SM”.

Cu adresa nr. .X./09.03.2011 s-a solicitat Serviciului de schimb international de informatii din cadrul DGAMC verificarea valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA IT.X., cod apartinand operatorului .X. SRL Italia. Conform raspunsului transmis cu adresa nr. .X./14.03.2012 emisa de Serviciului de schimb international de informatii, codul de TVA IT.X. al operatorului .X. SRL Italia nu a fost valabil in perioada ianuarie 2011 – mai 2011.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre .X. SRL Italia in luna mai 2011, in suma totala de .X. lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind asimilate livrarilor interne de bunuri, pentru care se colecteaza TVA, conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala stabilind suplimentar TVA colectata in suma de .X. lei.

Urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.02.2011 - 31.05.2011, fata de soldul sumei negative de T.V.A. in valoare de .X. lei, solicitata de S.C. .X. S.A. la rambursare, inspectia fiscala a stabilit T.V.A. de plata in suma de .X. lei, cu o diferenta suplimentara de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata de inspectia fiscala in suma de .X. lei au fost calculate accesorii in suma totala de .X. lei, din care dobanzi (majorari de intarziere) in suma de .X. lei si

penalitati de intarziere in suma de .X. lei, calculate pentru perioada 25.03.2011 – 23.03.2012.

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

1) Referitor la suma de .X. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta livrarilor de produse metalurgice efectuate de S.C. .X. S.A. catre comisionarul roman SC .X. S.R.L. .X.,

Cauza supusa solutionarii este daca S.C. .X. S.A. beneficiaza de dreptul de scutire TVA cu drept de deducere, in conditiile in care bunurile au fost expediate in afara Comunitatii Europene de catre comisionar.

In fapt, din verificarea efectuata s-a constatat ca in perioada 01.01.2011 – 31.05.2011, S.C. .X. S.A. a efectuat livrari de produse finite in valoare totala de .X. lei, in regim de scutire de TVA, catre persoana juridica romana S.C. .X. S.R.L. .X., in baza Contractului de comision pentru export nr. .X./16.11.2010.

Obiectul contractului l-a reprezentat imputernicirea comisionarului, ca in numele sau si in contul comitentului, sa investigheze oportunitati de afaceri, sa negocieze si sa incheie contracte cu clientii externi, respectiv sa urmareasca executarea acestora, in cadrul partilor contractante calitatea de comisionar revenind S.C. .X. S.R.L., iar cea de comitent S.C. .X. S.A..

Conform clauzelor contractuale, contractele externe se incheie de catre comisionar, acesta in calitate de vanzator, efectuand si operatiunile vamale de export, pentru prestatiiile efectuate de catre S.C. .X. S.R.L., fiind prevazuta plata unui comision in quantum de 1,5% din valoarea produselor exportate de acesta.

In perioada ianuarie – mai 2011 S.C. .X. S.A. a efectuat catre S.C. .X. S.R.L. livrari de bunuri in valoare totala de .X. lei, care au fost facturate in regim de scutire de TVA, bunurile facturate catre S.C. .X. S.R.L. fiind refacturate de comisionar catre diversi clienti din state terte (export).

S.C. .X. S.A. a declarat aceste livrari in deconturile de taxa pe valoarea adaugata la randurile corespunzatoare operatiunilor de export, respectiv la randul 13 „Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, cu exceptia celor de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare”.

Organele de inspectie au constatat ca S.C. .X. S.A. a efectuat livrari catre S.C. .X. S.R.L. - in calitate de comisionar, considerand in mod eronat aceste operatiuni drept exporturi, contrar prevederilor art. 128, alin. (2) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin Legea nr. 343/2006 și pct. 6 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține ca, pentru aplicarea scutirii, prevăzute la art. 2, alin.(1) din OMFP 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său, trebuie întrunită o singură condiție: transportul bunurilor în afara Comunității să fie, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului, textul de lege neconditionând aplicarea scutirii de existența unei declarații vamale de export în care SC .X. SA să fie menționată la rubrica exportator, ci doar de existența unui astfel de document, din care să reiasă că bunurile au fost transportate în afara Comunității, or această condiție a fost îndeplinită. Important și esențial este să se dovedească faptul că bunurile în sine au fost expediate în afara Comunității.

De asemenea, societatea susține ca, menționarea vânzătorului sau cumpărătorului la rubrica "exportator" în declarația vamală de export este doar o condiție de formă și nu poate schimba, în niciun fel, natura și esența operațiunii în sine, care devine operațiune de export de îndată ce bunurile sunt livrate în afara Comunității.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 128, alin. (1), (2) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

“(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

“(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.”

Iar pct. 6 alin. (3) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează (pentru anul 2011):

“(3) În sensul [art. 128](#) alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.”

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se retine ca respectivul comisionar este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

Mai mult, la art. 12 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) -i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

“(2) Pentru exportul sau livrările intracomunitare realizate prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, livrările de bunuri realizate după data de 1 ianuarie 2007 de către comitenți către comisionari nu beneficiază de scutirea de taxă, acordată în regim tranzitoriu potrivit alin. (1).”

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca argumentul principal al contestatoarei, potrivit caruia S.C. .X. S.A. a avut calitatea de „exportator” pentru livrările efectuate către S.C. .X. S.R.L., nu poate fi reținut întrucât reprezintă o interpretare trunchiată a prevederilor legale în materie.

Dupa cum precizeaza insasi contestatoarea, S.C. .X. S.R.L. si nu S.C. .X. S.A. este contribuabilul care a efectuat operatiunile vamale de export, acesta fiind inscris si la rubrica expeditor din declaratiile vamale de export.

Astfel, spre exemplificare, la factura nr. .X./10.02.2011 emisa de S.C. .X. S.A. catre S.C. .X. S.R.L., documentele de export aferente acestor livrari, respectiv bill of lading (conosament) nr. ARKCND.X./20.03.2011, factura externa (invoice) nr. .X./10.03.2011, certificatul de circulatie a marfurilor nr. M .X./10.03.2011, document electronic de export nr. X/10.03.2011 etc. au trecut la exportator S.C. .X. S.R.L. si la destinatar .X. din Algeria.

Se retine ca incepand cu 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana si a intrarii in vigoare a noilor prevederi legale armonizate cu aquis-ul comunitar in materie de TVA, S.C. .X. S.A. nu mai beneficiaza de scutirea de taxa pentru livrarile efectuate catre S.C. .X. S.R.L., in fapt, contestatara efectuand livrari interne catre acest comisionar, care din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania, aplicandu-se cota standard de 24%, conform prevederilor art. 126, alin. (1) si art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că livrările efectuate de contestatară către comisionarul S.C. .X. S.R.L. reprezintă livrări interne pentru care se colectează TVA în baza prevederilor art. 126 alin. (1) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care societatea datorează TVA suplimentara în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată pentru aceasta suma, contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta livrarilor de produse metalurgice efectuate de S.C. .X. S.A. in perioada ianuarie – mai 2011 catre operatorul .X. SRL Italia, cod IT .X.,

Cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor poate să se pronunțe asupra colectării TVA aferentă tranzacțiilor comerciale cu un operator intracomunitar, în condițiile în care acesta detinea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA în luna ianuarie 2011, dar nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA în luna mai 2011.

a) **În fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile ianuarie si mai 2011, S.C. .X. S.A. a declarat livrari intracomunitare de bunuri catre operatorul intracomunitar .X. SRL Italia, cod IT .X., in valoare totala de .X. lei, in conditiile in care, conform sistemului VIES, operatorul italian nu detinea un cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Prin adresa DGAMC – AIF nr. .X./19.01.2012 s-a solicitat Serviciului de schimb international de informatii din cadrul DGAMC, informatiile existente in sistemul VIES referitoare la livrarile si achizițiile intracomunitare efectuate in perioada verificata de catre S.C. .X. S.A.. Cu adresa nr..X./24.01.2012, compartimentul de specialitate a transmis un raport prin care au fost furnizate informatiile solicitate. Din analiza acestuia, inspectia fiscala a constatat ca exista “livrari romanesti suspecte”, respectiv livrari declarate catre partenerul cu cod de TVA IT .X., “eroarea 202 – cod TVA nealocat de SM”.

Cu adresa nr. .X./09.03.2012 s-a solicitat Serviciului de schimb international de informatii din cadrul DGAMC verificarea valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de TVA IT .X., cod apartinand operatorului .X. SRL Italia. Conform raspunsului transmis cu adresa nr. .X./14.03.2012 emisa de Serviciului de schimb international de informatii, codul de TVA IT .X. al operatorului .X. SRL Italia nu a fost valabil in perioada ianuarie 2011 – mai 2011.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre .X. SRL Italia in lunile ianuarie si mai 2011, in suma totala de .X. lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind asimilate

livrarilor interne de bunuri, pentru care se colectează TVA, conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilind suplimentar TVA colectată în suma de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. S.A. susține că, întrucât pe parcursul inspecției fiscale, în urma sesizării acestei situații de către echipa de inspecție fiscală, societatea a solicitat partenerului .X. SRL documente care să constituie dovezi în ceea ce privește validitatea codului de TVA pentru perioada menționată, contestatarea menționează că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală următoarele documente:

a) *Comunicazione annuale dati IVA*, emisă de autoritățile fiscale italiene în data de 28.02.2012 pentru anul fiscal 2011;

b) *Comunicazione di avvenuto ricevimento*, emisă de autoritățile fiscale italiene în data de 28.02.2012 pentru anul fiscal 2011, ambele documente, în opinia societății, confirmând validitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA al .X. SRL pentru perioada respectivă.

Mai mult, la solicitarea .X. SRL, autoritățile fiscale din Italia au eliberat, în data de 20.04.2012, un certificat (pe care societatea îl atașează la contestație) care confirmă faptul că .X. SRL a fost înregistrată în mod corespunzător în arhiva VIES, cu codul TVA .X., în perioada 01.01.2011 – 31.05.2011, SC .X. SA susținând că validitatea atribuirii sau menținerii unui cod valabil de TVA nu este de competența autorităților române, fiind de competența exclusivă a autorităților din statul membru în cauză, așa cum prevede și art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 128, alin. (9) și art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 128

“(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. 143

“(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 (...).”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost emis 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 10 alin. (1) 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 care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155, alin. (5) din Codul fiscal, documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz, orice alt document justificativ prevazut de lege.

Astfel, art. 155 alin. (5) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că unul din elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura este codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului.

Avand in vedere neconcordantele din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv cele din care organele de inspectie fiscala au concluzionat ca in perioada ianuarie – mai 2011 operatorul .X. SRL Italia nu detine un cod valid de TVA si cele depuse de contestatara, emise de autoritatile fiscale italiene, din care reiese ca: “.X. SRL a fost inregistrata in mod corespunzator in arhiva VIES, cu codul TVA IT .X., in perioada 01.01.2011 – 31.05.2011”, prin adresa nr. X/20.09.2012, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a cerut Directiei Generale de Informatii Fiscale din cadrul aceleiasi institutii, informatii referitoare la valabilitatea codului de TVA IT .X. al operatorului .X. SRL Italia, pentru perioada 01.01.2011 – 31.05.2011.

Prin adresa nr. .X./03.12.2012, Directia Generala de Informatii Fiscale din cadrul ANAF a transmis atasat raspunsul primit in data de 30.11.2012 de la autoritatile din Italia, prin care se precizeaza:

“In concordanta cu cele mentionate in acest raspuns, codul de TVA al societatii in cauza a fost autorizat sa efectueze tranzactii intracomunitare in perioada **04.02.2000 – 24.02.2011**.

Totodata, in conformitate cu noua legislatie a Italiei privind introducerea Registrului Operatorilor Intracomunitari, societatea .X. SRL Italia (IT .X.) a fost reautorizata sa efectueze operatiuni intracomunitare incepand din data de **05.06.2011** pana in prezent”.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca in luna ianuarie 2011, S.C. .X. S.A. a declarat livrari intracomunitare de bunuri catre operatorul intracomunitar .X. SRL Italia, cod IT .X., in valoare totala de .X. lei, in conditiile in care, conform celor de mai sus, operatorul italian detinea un cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala, in lipsa informatiilor complete de la autoritatile fiscale din Italia, au considerat ca .X. SRL Italia nu detinea in aceasta perioada cod valid de TVA si in baza prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre .X. SRL Italia in luna ianuarie 2011, in suma totala de .X. lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind asimilate livrarilor interne de bunuri, pentru care se colecteaza TVA, conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**.

Pe de alta parte, s-a constatat ca in luna mai 2011, S.C. .X. S.A. a declarat in mod eronat livrari intracomunitare de bunuri catre operatorul intracomunitar .X. SRL Italia, cod IT .X., in valoare totala de .X. lei, in conditiile in care, operatorul italian nu detinea un cod valabil de identificare in scopuri de TVA, asa cum reiese din informatiile transmise prin adresa nr. .X./03.12.2012 de catre Directia Generala de Informatii Fiscale din cadrul ANAF.

Astfel, in mod corect, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art. 128, alin. (9) si art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre .X. SRL Italia in luna mai 2011, in suma totala de .X. lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, intrucat nu indeplinesc conditia de scutire prevazuta la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acestea fiind asimilate livrarilor interne de bunuri, pentru care se colecteaza TVA, conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala stabilind suplimentar TVA colectata in suma de **.X. lei**.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca livrarile de bunuri facturate catre .X. SRL Italia in luna mai 2011, in suma totala de .X. lei, nu sunt scutite de TVA cu drept de deducere, drept pentru care societatea datorează TVA suplimentara în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată pentru aceasta suma, contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”

b) De asemenea, având în vedere cele precizate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut cunostinta de adresa nr. X/20.09.2012, prin care Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a cerut Directiei Generale de Informatii Fiscale din cadrul aceleiasi institutii, informatii referitoare la valabilitatea codului de TVA IT .X. al operatorului .X. SRL Italia, pentru perioada 01.01.2011 – 31.05.2011 si nici de adresa nr. .X./03.12.2012 din care rezultă că respectivul cod de înregistrare în scopuri de TVA al .X. SRL Italia era valabil în ianuarie 2011, dar nu era valabil in mai 2011.

Mai mult decat atat, din constatările organelor de inspecție fiscală nu reiese daca contestatara detine documente care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz, ca detine contract/comanda de vanzare/cumparare, documente de asigurare, asa cum prevede 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, având în vedere că din documentele anexate la dosarul contestației rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform 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”

coroborate cu cele ale art. 216 alin. (3¹) din același act normativ și cu pct. 11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Adminstrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă

decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate argumentele și documentele suplimentare atasate la dosarul cauzei de organul de solutionare a contestatiei.

Prin contestatia formulata, S.C. .X. S.A. solicita desfiintarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 si aprobarea la rambursare a TVA in valoare de .X. lei, din totalul de .X. lei solicitat la rambursare prin deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie si mai 2011, insusindu-si astfel constatarile organelor de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, dedusa de societate in baza facturii nr. .X./08.03.2011 in valoare totala de .X. lei, emisa de SC .X. SRL .X., societate ce a fost declarata inactiva prin ordin al presedintelui ANAF si a carui inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata de catre organele fiscale competente.

Astfel, din totalul de .X. lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, societatea contesta suma de .X. lei si accesoriile aferente.

3) In ceea ce priveste suma totala de .X. lei reprezentand accesorii aferente TVA, din care dobanzi (majorari de intarziere) in suma de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, stabilite de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art. 120, alin. (1) si (7) si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât la cap. III pct. 1) si pct. 2) lit. a) din prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva deciziei de impunere contestate pentru suma de **.X. lei** reprezentand TVA, iar la cap. III pct. 2) lit. b) din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată si intrucat organul de solutionare a contestatiei nu poate defalca accesoriile aferente TVA respinsa stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.**, de accesoriile aferente TVA pentru care s-a desfiintat decizia de impunere, urmează ca decizia de impunere să fie desființată si pentru suma de **.X. lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspectie fiscală, în funcție de rezultatele reverificării și de cele dispuse în prezenta decizie, să recalculeze cuantumul acestora,

aplicând principiul de drept “**accessorium sequitur principalem**”, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art. 216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) și pct. 11.6. din OPANAF nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se :

DECIDE

1) Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012, emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

2) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./30.03.2012 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – TVA;

- .X. lei – accesorii aferente TVA;

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

X