



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 358 / 2011  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. .X. S.R.L. din .X. ,  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906920/09.06.2011**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr..X./07.06.2011 și înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/09.06.2011 asupra contestației formulată de S.C .X. .X. S.R.L. cu sediul social în .X., com. .X., str. X, nr.X, jud. .X. împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011 și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011.**

S.C. .X. .X. S.R.L. este persoană juridică română, cu capital privat străin, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J20/X/2004 având Cod unic de înregistrare RO X, figurează la poziția X din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare și are ca obiect de activitate principal – „Fabricarea de mobilă” – cod CAEN 3109.

S.C. .X. .X. S.R.L. constestă parțial Decizia de impunere privind

obligățiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HD .X./15.03.2011, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

S.C. .X. .X. S.R.L. **contestă suma de .X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită în sarcina societății prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală.

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, în raport de **data comunicării** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HD .X./15.03.2011, respectiv **24.03.2011** conform adresei nr.X și de **data depunerii contestației**, respectiv **22.04.2011**, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C .X. .X. S.R.L.

#### **I. Prin contestația formulată, S.C .X. .X. S.R.L, susține următoarele:**

În perioada 06.12.2010-09.03.2011, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală în vederea soluționării deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiuni de rambursare aferente lunilor septembrie, octombrie și noiembrie 2010, înregistrate la Administrația Finanțelor Publice –

Contribuabili Mijloci sub nr. .X./25.10.2010, .X./25.11.2010 și nr. .X./22.12.2010.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are de achitat la bugetul consolidat al statului taxa pe valoarea adăgată suplimentară în sumă de .X. lei, sumă care reprezintă, în fapt, taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

#### **A. Aspecte de ordin procedural:**

1. S.C. .X. .X. S.R.L. consideră că dacă organele de inspecție fiscală ar fi examinat în mod obiectiv întreaga stare de fapt, nu ar fi anulat forța probantă a documentelor justificative și a evidențelor contabile, așa cum aceasta este definită la art. 64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv : "*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere*".

2. Referitor la respectarea regulilor privind inspecția fiscală reglementate de dispozițiile art.105 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, S.C. .X. .X. S.R.L. consideră că organele fiscale aveau obligația de a avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

3. De asemenea S.C. .X. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere dispozițiile Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007, publicat în Monitorul Oficial al României Partea a I-a, nr. 887/2007, care prevăd la art.1 alin.(4) că :*„În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală, până la data prezentării acestora.*"

iar la art.1 alin.(6) :*„dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior*

*expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare."*

Întrucât de la data ultimului control, respectiv cel efectuat pentru perioada iulie-august 2010, conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-HD 56/26.10.2010, au apărut elemente noi, în temeiul dispozițiilor art. 105, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale aveau posibilitatea de a solicita reverificarea unei perioade deja verificată.

4. Referitor la temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD.X./15.03.2011, respectiv OD .X./2009, societatea susține că în mod concret, este vorba despre Ordinul Ministrului Finanțelor Publice care a fost publicat în Monitorul Oficial al României Partea a I-a nr.915 din 28.12.2009 și care, potrivit art.II din acesta intra în vigoare la 01.01.2010, astfel încât actul normativ menționat nu este aplicabil societății întrucât livrările intracomunitare efectuate de S.C. .X. .X. S.R.L. au avut loc în anul 2009, iar dispozițiile legale menționate nu pot fi retroactive.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară și respinsă la rambursare:**

1. Cu privire la codul de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată nr..X. atribuit firmei .X. Limited din Anglia, S.C .X. .X. S.R.L susține că organele de inspecție fiscală au reținut că nu ar fi valabil pe perioada 01.09.2009 -

30.11.2009, iar firma engleză a solicitat ca societatea contestatoare să storneze facturile emise pe numele ei și să refactureze aceleași bunuri pe numele societății X Limited, care deține codul valabil de taxă pe valoarea adăugată nr..X., conform certificatului emis de autoritățile fiscale din Marea Britanie, la data de 07.10.2009, document despre care au făcut vorbire și organele de inspecție fiscală invocând numai faptul că acesta a fost tradus la data de 24.03.2010, fără însă să menționeze și data când acesta a fost emis de autoritățile competente, respectiv data de 07.10.2009.

Societatea susține că lipsa din certificatul privind statutul persoanelor supuse impozitării eliberat de Direcția Operațiuni Vamale și Accize - Oficiul pentru taxa pe valoarea adăugată a menționii datei de la care firma .X. Limited a intrat în cadrul grupului de firme X nu constituie un motiv legal pentru care organele de inspecție fiscală să oblige S.C .X. .X. S.R.L la plata taxei pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare, deoarece firma .X. Limited, a devenit membra a grupului de firme X începând cu data de 01.09.2009, conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr..X./17.03.2010, încheiat de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., conform căruia: *„din verificarea efectuată de compartimentul de schimb internațional de informații, prin interogarea sistemului informatic VIES s-a constatat că deficiența și nevalabilitatea de înregistrare în scopuri de TVA a codului .X., atribuit firmei .X. Limited... sfârșitul valabilității codului de TVA fiind data de 30.08.2009.”*

2. Având în vedere dispozițiile Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor nr.2421/2007, pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin.(2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare publicat în Monitorul Oficial al României Partea a I-a, nr.887/2007, care prevăd la art.1 alin.(6): *„dacă inspecția fiscală a*

*fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin.(2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente re-verificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare", cât și faptul că nu a fost depășit termenul legal de prescripție prevăzut de art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, iar din documentele prezentate de societate, rezultă cu claritate, valabilitatea codului de taxă pe valoarea adăugată a beneficiarului livrarilor intracomunitare și efectuarea rectificării corespunzătoare a declarațiilor recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri, documente ce au fost înregistrate la organele fiscale teritoriale, societatea susține că se impunea scutirea de taxă pe valoarea adăugată.*

3. În temeiul dispozițiilor art. 213 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, contestatoarea solicită ca organele de soluționare a contestației să se pronunțe mai întâi asupra excepțiilor de procedură.

Ținând cont de argumentele și motivațiile juridice prezentate, societatea solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și desființarea Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .X./15.03.2011 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-HD .X./15.03.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L, suma de X lei din care societatea contestă suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.**

**Perioada supusă verificării: 01.09.2010 – 30.11.2010**

**Obiectul de activitate al S.C. .X. .X. S.R.L.** îl constituie „Fabricarea de mobilă” – cod CAEN 3109.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011 aflat la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a livrat în perioada septembrie – noiembrie 2009 către firma .X. Limited Anglia, bunuri în valoare de X lei, pentru care societatea a aplicat regimul de scutire reglementat de art.143. alin(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

În luna octombrie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. .X. S.R.L a realizat venituri în sumă totală de X lei, reprezentând:

- livrări intracomunitare de canapele și fotolii din piele, în valoare de X lei operațiuni scutite în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) lit. (a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- exporturi în valoare de X lei, reprezentând operațiuni scutite în conformitate cu prevederile art.143, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea societatea a mai realizat operațiunile impozabile în valoare de X lei reprezentând livrări la intern pentru care societatea a aplicat cota standard de TVA de 24% potrivit prevederilor art.140, alin.(l) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA-ul colectat fiind în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au X lei din care:

- X lei - reprezentând TVA colectată aferenta livrărilor de bunuri (canapele) în interiorul țării:

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă achizițiilor intracomunitare de materii prime și materiale, pentru care unitatea a aplicat

taxarea inversă, așa cum este prevăzut la art.146 alin.(1) lit.(e) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- X lei – taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă prestațiilor externe pentru care societatea a aplicat taxarea inversă, așa cum este prevăzut la art.133 alin.(2) lit.(g) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- X lei – taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă achizițiilor de material lemnos de la diverși fumizori interni, pentru care societatea a aplicat taxarea inversă în conformitate cu prevederile art.160 alin.(2) lit.b) Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- .X. lei - în roșu - taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă în Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2010 la randul 15 la rubrica "regularizări taxă colectată" suma refuzată la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./17.03.2010 și înscrisă în Decizia de impunere nr. .X./17.03.2010. Aceeași suma de .X. lei a fost solicitată la rambursare și prin deconturile de TVA aferente lunii februarie 2010 și iulie 2010 fiind refuzată la rambursare conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr..X./11.05.2010, respectiv a Deciziei de impunere nr..X./11.05.2010 și conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-HD X/26.10.2010 și Deciziei de impunere nr. F-HD/26.10.2010, necontestate de societate.

Organele de inspecție fiscală au constatat nevalabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA - .X. atribuit firmei .X. Limited Anglia pe perioada 01.09.2009-30.11.2009, căreia i-au fost livrate mărfuri de către S.C. .X. .X. S.R.L. pe această perioadă, în regim de scutire, în valoare de X lei, încalcând prevederile art.143.alin(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă acestor livrări conform prevederilor art.126, alin.1 din același act normativ.

În luna octombrie 2010, organele de inspecție fiscală au constat că



societatea a înscris în mod eronat la rândul 15 la rubrica "regularizări TVA" în sumă de X lei, diminuând taxa pe valoarea adăugată colectată datorată la luna octombrie 2010 urmare a întocmirii notelor de creditare cu care s-a efectuat stornarea facturilor emise către .X. Limited Anglia pe codul X nevalabil în scopuri de TVA pe perioada 01.09.2009-30.11.2009 și emițând alte facturi fiscale de aceeași valoare către societatea X din Anglia în calitate de reprezentant al .X. Limited, cu codul de înregistrare în scopuri de TVA .X..

Organele de inspecție au solicitat administratorului societății, d-na X, o notă explicativă cu privire la motivul întocmirii notelor de creditare și a emiterii altor facturi în valoare de X lei către X, aceasta răspunzând că motivul întocmirii acestora a fost urmare a faptului că societatea .X. Limited a fost inclusă în societatea X la solicitarea clientului, însă în susținerile făcute administratorul nu a prezentat decât o copie a Certificatului privind statutul persoanelor supuse impozitării eliberat de Direcția Operațiuni Vamale și accize - Oficiul pentru TVA (act tradus în data de 24.03.2010 din care rezultă că .X. Limited este membră a unui grup de 53 de societăți al cărei reprezentant este .X. Limited și care este supusă impozitării în scopuri de TVA având codul de înregistrare în scopuri de TVA .X..

Organele de inspecție fiscală au constat că prin certificatul menționat de administratorul societății contestatoare nu se face precizarea datei de intrare a societății .X. Limited Anglia în cadrul grupului și nici a folosirii codului de înregistrare nr..X. în scopuri de TVA de către .X. Limited Anglia.

Prin emiterea facturilor și livrarea mărfurilor în valoare de X lei de către S.C. .X. .X. S.R.L. către S.C. .X. Limited în perioada 01.09.2009-30.11.2009, organele de inspecție fiscală au constat că faptul generator a intervenit la data livrării mărfurilor potrivit art.134 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: „*Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor...*”, și consideră că

societatea nu a respectat prevederile art.1 alin (4) din Ordinul nr.2222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), alin.(2) și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat pentru soluționarea deconturilor nr..X./25.10.2010, nr. .X./25.11.2010 și nr. .X./22.10.2010 cu opțiuni de rambursare aferente lunilor septembrie, octombrie, noiembrie 2010 elemente noi privind justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările efectuate de societate în perioada septembrie-noiembrie 2009 către .X. X.

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă bazei impozabile în sumă de X lei.

**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:**

**A. Aspecte procedurale:**

Față de excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.05.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, acestea nu pot fi reținute, având în vedere următoarele:

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care

lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează : ” [...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia „.

Mai mult, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată petentei.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia dacă organele de inspecție fiscală ar fi examinat în mod obiectiv întreaga stare de fapt, nu ar fi anulat forța probantă a documentelor justificative și a evidențelor contabile, așa cum aceasta este definită la art. 64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit art. 105 din același act normativ trebuie avute în vedere toate documentele justificative relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în vederea soluționării

decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie, organele de inspecție fiscală au verificat documentele financiar-contabile înregistrate în contabilitate, respectiv: -

- actele constitutive ale societății din care rezultă că activitatea desfășurată este aferentă obiectului de activitate al societății;

- jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2010 și documentele care au stat la baza întocmirii;

- jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2010 și documentele care au stat la baza întocmirii;

- Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2010;

- bilanța de verificare încheiată pe luna octombrie 2010.

De asemenea, în vederea determinării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului S.C. .X. .X. S.R.L. o notă explicativă, au solicitat verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și datelor de identificare ale clienților intracomunitari.

Astfel, potrivit prevederilor art. 64 și 105 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocate de contestatoare, potrivit cărora: "*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere*" și „*Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*”, reiese că organele de inspecție fiscală au verificat documentele justificative care au stat la baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, contestatoarea, în baza prevederilor art. 65 alin. 1 din același act normativ avea sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

**2.** De asemenea, S.C. .X. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție

fiscală nu au avut în vedere dispozițiile Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor nr. 2421/2007, publicat în Monitorul Oficial al României Partea a I-a, nr. 887/2007, care prevăd la art.1 alin.(4) că :*„În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală, până la data prezentării acestora”*,

iar la art.1 alin.(6) :*„dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Întrucât de la data ultimului control, respectiv cel efectuat pentru perioada iulie-august 2010, conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr.F-HD 56/26.10.2010, au apărut elemente noi, în temeiul dispozițiilor art. 105, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale aveau posibilitatea de a solicita reverificarea unei perioade deja verificată.

În acest sens precizăm că suspendarea inspecției fiscale este un drept al organelor de inspecție fiscală, decizia de suspendare aparținând conducătorului activității de inspecție fiscală competent și este luată în anumite situații prevăzute de lege, respectiv de O.P.A.N.A.F. nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

În ceea ce privește invocarea art. 1 alin. (6) din O.M.E.F. nr. 2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

S.C. .X. .X. S.R.L. a livrat în perioada septembrie – noiembrie 2009 către .X. LIMITED Anglia bunuri în valoare de .X. lei, pentru care societatea a aplicat regimul de scutire reglementat de prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat ca deficiență nevalabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA atribuit firmei .X. LIMITED, au aplicat prevederile art. 126 alin. (1) și art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal și au colectat TVA în sumă de .X. lei - diferență stabilită suplimentar și înscrisă în Decizia de impunere nr. .X./17.03.2010, act administrativ fiscal necontestat de societate.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că aceeași sumă a fost solicitată la rambursare de societate și prin deconturile de TVA aferente lunii februarie 2010 și iulie 2010, sumă ce a fost respinsă la rambursare potrivit Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./11.05.2010 și 52/26.10.2010, acte administrative fiscale care de asemenea nu au fost contestate de societate.

În decontul aferent lunii octombrie 2010, S.C. .X. .X. S.R.L. a înscris la rândul 15, rubrica “regularizări TVA” suma de .X. lei – în roșu, respectiv a diminuat TVA colectată datorată cu această sumă, ca urmare a întocmirii notelor de creditare cu care s-a efectuat stornarea contravalorii facturilor emise către .X. LIMITED pe codul 752254245, invalid în perioada 01.09.2009-30.11.2009, fără a fi întocmite facturi fiscale pe numele clientului .X. LIMITED privind stornarea contravalorii bunurilor în valoare de .X. lei., dar fiind emise facturi fiscale de aceeași valoare către X LIMITED, având codul de înregistrare în scopuri de TVA .X., facturi ce nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2010, ci la data efectuării livrării bunurilor respectiv în perioada septembrie – noiembrie 2009.

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (2) din O.M.E.F. nr. 2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și

art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare “*Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, **pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză**”.*

Față de cele prezentate și de prevederile legale invocate de contestatoare se reține că documentele prezentate de societate în justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată a depășit termenul de 90 de zile de la data emiterii facturilor în cauză, respectiv de la data la care a intervenit faptul generator.

Astfel, potrivit prevederilor art. 1 alin. (6) din actul normative invocat la paragraful anterior, potrivit căruia “*Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare*”.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că nu există o solicitare din partea persoanei impozabile de efectuare a reverificării perioadei respective.

3. Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia *temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .X./15.03.2011, respectiv OD .X./2009, societatea susține că în mod concret, este vorba despre Ordinul Ministrului Finanțelor Publice care a fost publicat în Monitorul Oficial al României Partea a I-a nr. 915 din 28.12.2009 și care, potrivit art.II din acesta intra în vigoare la 01.01.2010, astfel încât actul normativ menționat nu este aplicabil societății întrucât livrările intracomunitare efectuate de S.C. .X. .X. S.R.L. au avut loc în anul 2009, iar dispozițiile legale menționate nu pot fi retroactive*, organul de soluționare a contestației reține faptul că inspecția fiscală a fost efectuată pentru soluționarea deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferente lunilor septembrie, octombrie, noiembrie 2010, perioadă în care așa cum afirmă și S.C. .X. .X. S.R.L. erau în vigoare prevederile O.M.F.P. nr. .X./2009 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, deci nu se ridică problema retroactivității prevederilor legale.

**B. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită în sarcina societății, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. datorează taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă bunurilor în valoare de .X. lei, în condițiile în care societatea nu justifică livrarea în regim de scutire a bunurilor către firma .X. Limited Anglia prin cod de**



**înregistrare în scopuri de TVA valid pe perioada septembrie-noiembrie 2009 și totodată a diminuat nejustificat TVA colectată la luna octombrie 2010 prin întocmirea notelor de stornare a facturilor emise către firma engleză, iar prin contestație nu a adus argumente și documente de natură să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, S.C. .X. .X. S.R.L. a livrat în perioada septembrie – noiembrie 2009 către .X. LIMITED Anglia bunuri în valoare de .X. lei, pentru care societatea a aplicat regimul de scutire reglementat de prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat ca deficiență nevalabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA atribuit firmei .X. LIMITED, au aplicat prevederile art. 126 alin. (1) și art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal și au colectat TVA în sumă de .X. lei - diferență stabilită suplimentar și înscrisă în Decizia de impunere nr. .X./17.03.2010, act administrativ fiscal necontestat de societate.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că aceeași sumă a fost solicitată la rambursare de societate și prin deconturile de TVA aferente lunii februarie 2010 și iulie 2010, sumă ce a fost respinsă la rambursare potrivit Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./11.05.2010 și X/26.10.2010, acte administrative fiscale care de asemenea nu au fost contestate de societate.

În decontul aferent lunii octombrie 2010, S.C. .X. .X. S.R.L. a înscris la rândul 15, rubrica “regularizări TVA” suma de .X. lei – în roșu, respectiv a diminuat TVA colectată datorată cu această sumă, ca urmare a întocmirii notelor de creditare cu care s-a efectuat stornarea contravalorii facturilor emise către .X. LIMITED pe codul 752254245, invalid în perioada 01.09.2009-30.11.2009, fără a fi întocmite facturi fiscale pe numele clientului .X. LIMITED privind stornarea contravalorii bunurilor în valoare de .X. lei., dar fiind emise facturi fiscale de aceeași valoare către

X LIMITED, având codul de înregistrare în scopuri de TVA .X., facturi ce nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2010, ci la data efectuării livrării bunurilor respectiv în perioada septembrie – noiembrie 2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constat că prin înregistrarea în Declarația recapitulativă privind achizițiile și livrările intracomunitare nr.X pentru luna octombrie 2010, stornarea contravalorii livrărilor efectuate de S.C. .X. .X. S.R.L. către .X. Limited Anglia în sumă de .X. lei și declararea acestora pe codul de înregistrare în scopul de TVA .X. ce aparține societății X Limited din Anglia, emițând facturi în valoare de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în roșu în sumă de .X., contestatoarea a încălcat prevederile art.1 alin. (4) din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.1 lit.a) - i), art.143 alin.2 și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea având obligația emiterii facturilor către .X. Limited în termen de 90 zile de la data care a intervenit faptul generator și nu la finele lunii octombrie 2010.

Prin contestația formulată, S.C. .X. .X. S.R.L. susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală o copie a Certificatului privind statutul persoanelor supuse impozitării eliberat de Direcția Operațiuni Vamale și accize – Oficiul pentru taxa pe valoarea adăugată eliberat în data de 07.10.2009 din care rezultă că .X. Limited este membră a unui grup de X de societăți al cărei reprezentant este .X. Limited, că nu a fost depășit termenul legal de prescripție prevăzut de art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și că din documentele prezentate rezultă valabilitatea codului de taxă pe valoarea adăugată a beneficiarului livrărilor intracomunitare și efectuarea rectificării corespunzătoare a declarațiilor recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri, documente ce au fost înregistrate la organele fiscale teritoriale.

**În drept**, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> și art. 143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor”.**

**„Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele: 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”,**

coroborat cu art. 1 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)–i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

**“Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxa se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.”**

De asemenea, potrivit prevederilor art. 1 alin. (2) din O.M.E.F. nr. 2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **“Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o**

*factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, **pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura. Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză***”.

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale, iar prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă să se facă în termen de maxim 90 zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

Față de susținerile societății potrivit căreia lipsa datei din Certificatul privind statutul persoanelor supuse impozitării eliberat de Direcția Operațiuni Vamale și Accize - Oficiul pentru taxa pe valoarea adăugată eliberat în data de 07.10.2009 de la care firma .X. Limited a intrat în cadrul grupului de firme X Limited, **nu constituie un motiv legal** pentru care organele de inspecție fiscală să oblige S.C .X. .X. S.R.L la plata taxei pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare, deoarece firma .X. Limited a devenit membră a grupului de firme X Limited începând cu data de 01.09.2009, iar sfârșitul valabilității codului de TVA pentru .X. Limited este la data de 30.08.2009 se reține că respectivul certificat nu atestă valabilitatea codului de TVA a beneficiarului livrărilor intracomunitare pe perioada livrării necesare în justificarea scutirii de TVA a livrarilor efectuate de societate, în sensul că prin certificatul menționat nu se face precizarea datei de

intrare a firmei .X. Limited in cadrul grupului și nici a folosirii codului de înregistrare nr..X. în scopuri de TVA.

În același sens sunt și prevederile art. 1 pct. 1 alin. 4-8 din O.M.F.P. nr. .X./2009 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, potrivit cărora:

*“4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.*

*(5) Dacă pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înaintea faptului generator de taxă sau sunt emise facturi pentru avansuri, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.*

*(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.*

*(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare.*

*(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă,*

*aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*”

Se reține că S.C .X. .X. S.R.L e emis facturi fiscale la finele lunii octombrie 2010 în sumă de .X. lei către societatea .X. Limited din Anglia, facturi care nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări aferente lunii octombrie 2010 ci au fost înregistrate în evidența financiar contabilă la data livrării bunurilor, respectiv în perioada septembrie - noiembrie 2009 pe numele societății .X. Limited.

Organele de inspecție fiscală au constat că facturile emise în cursul lunii octombrie 2010 în valoare de .X. lei către .X. Limited din Anglia **nu reprezintă livrări de bunuri efectuate de societate**, iar prin emiterea de către S.C .X. .X. S.R.L de facturi cu aceeași valoare către .X. Limited și înregistrarea TVA-ului în sumă de .X. lei în roșu, a încălcat prevederile art. 1, alin(4) din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)–i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.1, alin(2) din Ordinul nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin. (1) lit. a)–i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de prevederile legale menționate, societatea avea obligația emiterii facturilor către .X. Limited și prezentarea de documente pentru justificarea scutirii de taxă în termenul de maximum 90 zile calendaristice de la data livrării bunurilor.

Întrucât livrarea mărfurilor în valoare de .X. lei de către S.C .X. .X. S.R.L către .X. Limited s-a efectuat în perioada 01.09.2009 – 30.11.2009 (fapt susținut și

de contestatoare), faptul generator a intervenit la data livrării marfurilor conform art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu la dată emiterii noilor facturi datate cu 31.10.2010.

Având în vedere că societatea a emis la finele lunii octombrie 2010 facturi fiscale în sumă de .X. lei care nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2010 și totodată a înscris în mod eronat la rândul 15 la rubrica regularizări TVA suma de .X. lei, în roșu, rezultă că în mod eronat a diminuat TVA în luna octombrie 2010 prin întocmirea notelor de stornare a facturilor emise către .X. Limited Anglia pe cod invalid de TVA, organele de inspecție fiscală în mod legal procedând la calculul taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art. 216 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2001 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca [...]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, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-HD nr..X./15.03.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru **sumă totală de .X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**

**X**