



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 387 10 00 interior 2073  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR.71/ 2013**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. .X. SRL**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

**sub nr.906102/21.01.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./17.01.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/21.01.2013 cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SRL**, cu domiciliul fiscal în .X., B-dul X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J03/X/1993, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, 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./23.11.2012.

SC .X. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

De asemenea, societatea a depus completare la contestație, înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./18.03.2013, și la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub

nr.X/22.03.2013, prin care prezintă suplimentar documente ale organelor vamale.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, respectiv **10.12.2012**, potrivit confirmării de primire poștale anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data de **09.01.2013**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

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

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-MC .X./23.11.2012, societatea susține următoarele:***

Principala activitate a contestatarii constă în fabricarea în sistem lohn de cablaje pentru autovehicule în beneficiul X .X. .X. .X. Germania. Astfel, societatea susține că la data de 20.10.1997 a încheiat un contract pentru prestări servicii în sistem lohn în vederea confectionarii de cabluri pentru industria auto. Ulterior, contractul pentru prestări servicii în sistem lohn a fost modificat/cesionat printr-un act aditional în baza căruia entitatea contractuală X.X. .X. Germania a fost înlocuită cu societatea .X. .X. .X. Germania (denumită în prezenta .X.). Astfel, potrivit prevederilor Contractului de servicii în sistem lohn, .X. pune la dispoziția SC .X. Romania SRL, materia prima constând în principal în cabluri de cupru, în vederea prelucrării și transformării în produse finite de către aceasta din urmă. Ulterior, produsele finite astfel obținute sunt expediate clienților la indicația .X..

Potrivit structurii de prestări servicii în sistem lohn, pe durata operațiunilor materia prima transmisă de către .X. spre prelucrare, precum și produsele finite obținute din aceasta rămân în proprietatea .X..

Urmarea serviciilor de prelucrare prestate de catre SC .X. .X. SRL în beneficiul .X., societatea factureaza aceste servicii intracomunitare de prelucrare a materiei prime. În ceea ce priveste insa resturile de materie prima rezultate in urma procesului de productie constand in resturi de cabluri de cupru, acestea au ramas la dispozitia SC .X. Romania SRL pentru a fi valorificate catre un agent economic specializat, deoarece .X. nu dispune de baza materiala si umana in Romania pentru a desfasura livrari, .X. intocmind factura pentru transferul de proprietate catre SC .X. Romania SRL, și pe care aceasta din urmă le vinde catre un agent economic specializat in valorificarea deseurilor reciclabile, respectiv SC .X. S.R.L.

Pentru efectuarea serviciilor de prelucrare in sistem lohn, .X. si-a exprimat acordul ca SC .X. Romania SRL sa subcontracteze o parte din procesele de productie catre .X. .X. .X. SRL, societate cu sediul în Republica Moldova (denumita in prezenta ".X. Moldova"), prin intermediul contractului incheiat in data de 27.04.2007.

Potrivit prevederilor acestui contract SC .X. Romania SRL efectueaza exportul materiei prime in regim vamal de perfectionare pasiva catre .X. Moldova in vederea efectuării serviciilor de prelucrare, produsele finite fiind ulterior reimportate de catre SC .X. .X. SRL.

Având in vedere operatiunile desfasurate ce nu implica decat intamplator, livrari si prestări de servicii in interiorul tarii, in perioada 01.01.2007 - 30.09.2010, societatea s-a aflat in permanentă in pozitia de rambursare TVA, suma de TVA fiind restituita catre SC .X. Romania SRL sub rezerva verificării ulterioare.

În urma inspecției fiscale efectuate au fost stabilite în sarcina societății obligații suplimentare de plată pe considerentul că societatea nu a aplicat mecanismul taxării inverse pentru achizițiile de resturi de cabluri de la .X..

**1. În ceea ce privește suma de .X. lei aferenta facturilor emise de furnizorul .X. si a accesoriilor aferente in suma totala de .X. lei constand in dobanzi în cuantum de .X. lei si penalitati de intarziere în cuantum de .X. lei, contestatara susține că a acceptat cu buna-credinta regimul TVA aplicat de .X. pentru vanzarile de resturi de cabluri, asa cum a fost stabilit de catre autoritatile fiscale din .X. in urma inspectiilor fiscale partiale realizate la .X..**

Operatiunile desfasurate de .X. cu SC .X. Romania SRL in ceea ce priveste livrarea de resturi de cabluri au facut obiectul mai multor verificari la nivelul .X., dupa cum urmeaza:

La data de 21.12.2010 a fost finalizata inspectia fiscală efectuată de Directia generală a finantelor publice a Municipiului .X. - Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade si de Administrare a Contribuabililor

Nerezidenti prin care s-a constatat că partenerul .X. a aplicat corect TVA pe facturile emise către societate, pentru "*resturile de cablu*".

În data de 14.09.2012 s-a încheiat un control încrucișat la .X. realizat, la solicitarea organelor de inspecție fiscală din cadrul DGAMC, de către reprezentatii Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului .X. - Serviciul Reprezentante Straine, Ambasade și de Administrare a Contribuabililor Nerezidenti care a constatat că .X. nu putea să aplice măsurile de simplificare întrucât SC .X. Romania SRL nu este o entitate autorizată să recicleze acele resturi de cabluri. Organele de inspecție fiscală și-au susținut constatarea pe baza faptului că măsurile de simplificare prevăzute la art.160 se aplică livrarilor de deseuri realizate cu respectarea prevederilor OUG nr.16/2001 menționată la art.160 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, considerându-se că, întrucât SC .X. Romania SRL nu deținea autorizație de valorificator de deseuri în sensul OUG nr.16/2001, .X. nu putea aplica măsurile de simplificare pentru vânzările de resturi de cabluri (deseuri) livrate.

La data de 11.10.2012 s-a încheiat a doua inspecție fiscală la .X. care a stabilit că .X. a acționat corect prin colectarea TVA pentru vânzările de resturi de cabluri realizate către SC .X. Romania SRL, pe baza aceleiași argumentații cu cea prezentată în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 21.12.2010. Prin urmare, tratamentul fiscal aplicat de .X. pentru vânzările de resturi de cabluri a fost apreciat drept corect de către reprezentanții autorităților fiscale române.

Astfel, contestatara susține că potrivit prevederilor art.94 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, din controalele fiscale efectuate a rezultat un punct de vedere unitar în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicat tranzacțiilor cu deseuri de cabluri realizate între .X. și SC .X. Romania SRL. Prin măsura impunerii aplicării măsurilor de simplificare, contrara măsurii luate de celelalte organe de inspecție fiscală, au fost încălcate prevederile art.5 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatara **consideră că sunt încălcate principiile fiscalității** așa cum sunt reglementate de Codul fiscal, precum și **principiile aplicării regimului TVA stabilite la nivel de doctrina europeană** de către Curtea Europeană de Justiție.

Astfel, potrivit Principiul certitudinii impunerii, prevăzut la art.3 lit.b) din Codul fiscal, certitudinea impunerii se realizează "*prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv acestia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine*".

Față de aceste prevederi contestatara arată că aceeași autoritate a statului - Agenția Națională de Administrare Fiscală - prin reprezentanții săi, a recurs la interpretări contrare pentru aceeași tranzacție.

Referitor la **Principiile legale generale de drept comunitar**, societatea susține că potrivit statutului său CEJ intervine de regulă în zonele în care prevederile legislației primare și secundare nu au fost suficient de clare încât să conducă la soluționarea unei cauze supuse disputei. Drepturile fundamentale, care au fost considerate de CEJ de-a lungul timpului drept principii legale generale au început să devină treptat elemente de legislație primară.

Principiile legale generale reprezintă surse nescrise de legislație dezvoltate din jurisprudența CEJ care au permis implementarea de reguli în diferite domenii acolo unde tratatele nu fac nicio mențiune, de exemplu răspunderea contractuală a UE.

Printre principiile legale generale se numără cele comune legislațiilor naționale. De exemplu, principiul certitudinii impunerii și principiul protecției așteptărilor legitime care au rolul de a-l proteja pe cel interesat față de interpretările diferite ale unui text de lege neclar.

Intrucât România a devenit stat membru al UE la data de 1 ianuarie 2007, s-a obligat să respecte prevederile legislației comunitare, așa cum rezultă din Tratatul de Aderare al României la UE ratificat prin Legea 157/2005. Astfel, principiile legale generale fundamentate de CEJ reprezintă *surse suplimentare de legislație* care intră în categoria reglementărilor comunitare cu caracter obligatoriu pe care România trebuie să le respecte potrivit angajamentului asumat prin Tratatul de aderare la UE, efectiv de la 1 ianuarie 2007.

**În ceea ce privește principiul egalității de tratament**, contestatara invocă cu titlu de exemplu Cazul C-519/07 Koninklijke FrieslandCampina NV, precum și cazurile C-390/96 și C-156/98, prin care se arată că nu pot fi tratate în mod diferit subiecte de drept care se află într-o situație comparabilă.

Din perspectiva hotărârii CEJ în cazul C-519/07, autoritățile fiscale române au încălcat principiul egalității de tratament în cazul inspecției fiscale prezente, întrucât au tratat "în mod diferit" regimul TVA aplicabil .X., respectiv SC .X. România SRL, care se aflau în aceeași "situație de fapt fiscală", respectiv aceeași tranzacție comercială a fost supusă unei verificări fiscale la nivelul furnizorului și la nivelul beneficiarului cu rezultate/interpretări contrarii ale aceleiași autorități, autoritatea fiscală română, prin echipe de inspecție fiscală diferite.

De asemenea, contestatara invocă prevederile pct.82 alin.(7) din Normele Metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal, conform cărui principiul egalității de tratament trebuie respectat de organele de inspecție fiscală care, în situația expresă prevăzută, "*vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor*

*și aplicarea taxarii inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere ca beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operației, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere."*

Or, în cazul controlului fiscal realizat, autoritățile fiscale au dispus măsuri doar la nivelul societății contestată, nu și la nivelul .X., rezultând dubla impunere a TVA aferentă aceleiași operații, contrar acestui principiu, precum și a principiului evitării dublei impuneri, întrucât prin decizia de impunere s-a impus societății să înregistreze taxa pe valoarea adăugată colectată concomitent cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă în condițiile în care societatea a înregistrat inițial doar taxa pe valoarea adăugată deductibilă, care i-a fost restituită prin procedura de rambursare TVA cu control ulterior. Societatea este în poziția actuală de a plăti TVA către bugetul de stat, taxă care a fost achitată de către .X., în timp ce la nivelul .X., pentru aceleași operații, rămâne doar TVA colectată așa cum a fost impusă de organele de inspecție fiscală care au realizat inspecția fiscală la acest contribuabil.

**Referitor la Principiul protecției așteptărilor legitime,** contestata susține că a fost statuat de CEJ în multiple decizii, cum ar fi C-74174, C-381/97 sau C-376/02, prin care s-a decis că trebuie respectat de toate instituțiile comunitare, dar și de statele membre în exercitarea puterilor conferite acestora prin directivele comunitare (a se vedea Cauza C-381/97 Belgocodex [1998] ECR I-8153, paragraful 26, și cauza C-376/02 'Goed Wonen' [2005] ECR I-3445, paragraful 32).

Ca urmare, contestata arată că autoritățile naționale sunt obligate să respecte principiul protecției așteptărilor legitime ale agenților economici și invocă decizia CEJ în cauzele comasate C-181/04 și C-183/04 - Elmeke, care precizează că, în ceea ce privește sistemul taxei pe valoarea adăugată la nivel comunitar, autoritățile fiscale naționale sunt obligate să respecte principiul protecției așteptărilor legitime.

Potrivit celor precizate contestata consideră că principiul protecției așteptărilor legitime a fost încălcat de către autoritățile fiscale române, prin decizia de impunere emisă, întrucât în baza concluziilor primului control fiscal efectuat la .X. s-a creat așteptarea legitimă atât a .X., cât și a partenerului sau comercial, respectiv contestata, că regimul fiscal aplicat atunci, colectarea TVA pentru tranzacțiile de vânzare a deșeurilor de cabluri, este corect.

De asemenea, societatea arată că, întrucât stabilirea corectitudinii colectării TVA pentru livrările de resturi de cabluri realizată de .X. către SC .X. Romania SRL s-a efectuat de un organ fiscal, rezultă că atât .X., cât și societatea au avut conduita unor contribuabili prudenți la nivelul cărora s-a

nascut asteptarea legitima asupra corectitudinii regimului TVA aplicat pentru livrarea de resturi de cabluri.

Pe cale de consecinta, SC .X. Romania SRL nu a avut dubii in exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta livrarilor de resturi de cabluri realizata de .X..

Societatea susține că datorita specificului operatiunilor derulate a inregistrat TVA deductibila în cuantum mai mare decât TVA colectata in perioada supusa inspectiei fiscale și a solicitat soldul negativ al TVA de plata prin intermediul decontului de TVA depus, primind suma solicitata integral, sub rezerva verificarii ulterioare a corectitudinii sumelor solicitate.

In ipoteza in care, in anul 2010, odata cu incheierea primului control fiscal la .X., s-ar fi concluzionat un tratament fiscal diferit, impus in consecinta si societatii, atunci, contestatara susține că ar fi dat dovada si intr-o astfel de situatie de buna-credinta si ar fi recurs la corectarea situatiei sale, ceea ce ar fi determinat un cuantum al accesoriilor mai redus fata de cel impus.

**În ceea ce privește principiul neutralitatii TVA** statuat la art.2 al Directivei Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA, obligatoriu a fi transpusa in legislatia statelor membre UE, contestatara invocă cauzele C-174/08 NCC Construction Danmark A/S impotriva Skatteministeriet, C-25/07 Sosnowska, punctele 14 și 15, C 74/08 PARAT .X. Cabrio, punctul15, concluzia din Cauza CEJ Comisia împotriva Frantei C-50/87 care presupune ca in baza aceleiasi tranzactii realizate intre doua persoane impozabile, ambele cu drept integral de deducere, daca furnizorul colecteaza TVA, atunci beneficiarul isi poate deduce acel TVA, in conditiile in care demonstreaza ca foloseste bunurile in cauza pentru operatiuni care dau drept de deducere, intrucat TVA nu trebuie sa reprezinta un cost decat la nivelul consumatorului individual.

Or, in cazul de fata, .X., in calitate de furnizor, a colectat TVA pe care l-a virat la bugetul de stat aplicand un tratament fiscal confirmat drept corect de catre echipele de inspectie care au realizat inspectia fiscala a operatiunilor derulate. In acelasi timp, organele de inspectie fiscala au dispus la nivelul SC .X. Romania SRL sa colecteze TVA pe aceeasi operatiune, prin această măsură având loc dubla impunere.

Societatea arată că, în situația în care, doua echipe de inspectie fiscală ar fi considerat ca regimul TVA aplicat de .X. nu era cel corect, in baza pct.82 alin.(7) din Normele de aplicare a Codului fiscal aveau obligatia impunerii corectarii regimului TVA aplicat pentru aceasta operatiune, atat la nivelul .X., cat si la nivelul societatii. In acest mod, s-ar fi respectat principiul neutralitatii TVA.

Prin urmare, in temeiul prevederilor Codului fiscal, Codului de procedura fiscala, precum și a jurisprudentei CEJ invocate, societatea susține că autoritatile fiscale aveau obligatia sa prezinte un punct de vedere unitar cu

privire la regimul TVA aplicabil livrarilor de resturi de cabluri realizate de .X. catre SC .X. Romania SRL in perioada octombrie 2007-septembrie 2010.

Ca atare, societatea nu este de acord cu masura inechitabila de colectare a TVA pentru vanzarile de resturi de cabluri si cu impunerea de obligatii fiscale accesorii.

**2. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferenta reimporturilor efectuate in perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 si a obligatiilor fiscale accesorii aferente in suma totala de .X. lei constand in dobanzi în quantum de .X. lei si penalitati de intarziere în quantum de .X. lei,** contestatara susține că lucreaza in regim vamal de perfectionare pasiva cu o societate afiliata din Republica Moldova, respectiv cu SC .X. .X. SRL. In acest sens, societatea trimite spre prelucrare materia primă in regim de perfectionare pasiva (export temporar, cod 21.00 in declaratia vamala de export), urmand ca dupa prelucrarea acestora de catre .X. Moldova, sa retrimita la societatea contestatară produsele finite obtinute, facturand societatii manopera aferenta transformarii materiilor prime primite spre prelucrare in produse finite (produse compensatoare).

Contestatara susține că, din punct de vedere vamal, la momentul reintoarcerii produselor compensatoare in Romania are loc o operatiune de re-import (cod 61.21 in declaratia vamala de re-import). Valoarea in vama este constituita, conform Acordului privind punerea in aplicare a articolului VII al Acordului general pentru tarife vamale și comert (GATT) 1994, din contravaloarea manoperei si a cheltuielilor pe parcurs extern, extracomunitar.

Contestatara susține că, din punct de vedere al TVA, baza de impozitare la re-import este constituita, conform prevederilor art.139 din Codul Fiscal, din valoarea in vama la care se adauga eventualele taxe vamale, taxe care nu sunt aplicabile la operatiunile de re-import datorita originii preferentiale a produselor compensatoare obtinute in Republica Moldova. Aceste prevederi din Codul Fiscal referitoare la baza de impozitare la import, deci inclusiv la operatiunile de re-import, sunt valabile atat inainte de 31.12.2009, cat si dupa 01.01.2010.

Ca urmare, contestatara concluzioneaza că baza de impozitare a TVA aferentă reimporturilor ar trebui sa coincida cu valoarea in vama a produselor compensatoare re-importate.

Astfel, pentru contravaloarea bunurilor (materii prime) exportate initial in afara Comunitatii, in baza regimului de perfectionare pasiva, se aplica, la momentul re-importului acestor bunuri, incorporate in produsele compensatoare obtinute in Republica Moldova, scutirea de TVA prevăzută la art.142 alin.(1) lit.i) din Codul Fiscal, iar pentru valoarea adaugata in Republica Moldova, identificata prin factura de manopera emisa de procesatorul .X. Moldova, nu exista o astfel de scutire si ca atare baza de



impozitare TVA la re-import este data de valoarea in vama a produselor compensatoare re-importate.

La data de 01.01.2010 a intrat in vigoare HG nr.1620/2009 de modificare a Normelor la Codul Fiscal conform căreia baza de impozitare a TVA la re-import nu mai era necesar sa cuprinda contravaloarea serviciilor de procesare de la .X. Moldova.

Societatea arată că tratamentul TVA al acestor servicii este explicat pe larg la alin.(3) de la punctul 43 din Normele la Codul Fiscal, valabil incepand cu data de 01.01.2010, conform caruia *"pentru a se evita dubla impozitare, atunci cand beneficiarul este o persoana impozabila stabilita in Romania pentru serviciile prestate in afara Comunitatii se aplica prevederile art.133 alin.(2) din Codul Fiscal, iar contravaloarea acestor servicii nu va fi inclusa in baza de impozitare TVA a reimportului"*.

Astfel, contestatara susține că HG nr.1620/2009 nu modifica doar prevederile Normelor la Codul Fiscal, ci extinde nepermis de mult si prevederile Codului Fiscal, desi textul articolului 139 ramane intact, prevederile literei c) nefiind modificate/extinse in sensul prevederilor din HG nr.1620/2009 –punctul 43 alin.(3) din Normele metodologice la Codul Fiscal.

Astfel, pentru aceste servicii, in conformitate cu prevederile art.133 alin.(2), art.150 alin.(2) si art.157 alin.(2) din Codul Fiscal, beneficiarul ar trebui sa *"plateasca"* TVA prin mecanismul taxarii inverse, evidentiind taxa in decontul de TVA, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa pe valoarea adăugată colectata, deci nemaifiind obligata sa plateasca fizic TVA la organele vamale in momentul reimportului. Toate aceste modificari de legislatie sunt explicate în raspunsul Directiei de Legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului de Finante, emis in data de 16.11.2011.

In acest context, societatea susține că organele de inspectie fiscala au dispus colectarea TVA in suma de .X. lei aferenta operatiunii de plata a TVA prin taxare inversa pe care societatea nu a realizat-o, **ignorand faptul ca societatea a platit TVA la organele vamale.**

Ca urmare, societatea susține că este nelegala masura prin care organele de inspectie fiscala au impus suma de .X. lei reprezentand TVA suplimentara de plata, precum si obligatii fiscale accesorii privind operatiunile de reimport a produselor finite din Republica Moldova, in cuantum de .X. lei constand in dobanzi de întârziere si penalitati de intarziere, **pentru urmatoarele motive:**

Contestatara susține că se încadreaza in prevederile Deciziei nr.3/2008 emisa de Comisia de Proceduri Fiscale, potrivit căreia:

- contribuabilul, cu buna-credinta, a efectuat o plata mai mare decat cuantumul creantei fiscale inregistrată eronat intr-o declaratie fiscala;

- declaratia fiscala a fost corectata ulterior de catre contribuabil sau au fost stabilite de catre organul fiscal diferente datorate in plus fata de creanta fiscala initiala.

Astfel, se pune problema datei la care se stinge creanta fiscala reprezentata de diferenta suplimentară stabilită de contribuabil sau de organul de inspectie fiscala.

Potrivit Deciziei nr.3/2008 data stingerii diferentei suplimentare este data platii sumei platite din eroare in plus de catre contribuabil, in limita acestei sume platite in plus. Conditia suplimentara pentru ca Decizia nr.3/2008 sa se aplice este ca suma platita in plus din eroare sa nu fi fost stinsa pana la data corectarii de catre contribuabil sau pana la data stabilirii de catre organul fiscal a diferentei datorate in plus.

Contestatarea susține că a acționat cu buna credinta și că, dupa intrarea in vigoare a HG nr.1620/2009 la data de 01.01.2010, avand in vedere atitudinea organului vamal care nu a acceptat declaratii vamale de re-import fara includerea in baza de impozitare a TVA a contravalorii serviciilor de manopera prestate de .X. Moldova pentru a nu bloca activitatea, societatea a fost nevoita sa plateasca in continuare TVA in vamă pentru operatiunile de reimport derulate. Sumele platite reprezentand TVA la re-import, au fost incluse in deconturile de TVA pentru a fi deduse, similar cu modul in care s-a procedat pana la data de 31.12.2009.

Totodata, societatea susține că a depus eforturi pentru a se clarifica, de catre Autoritatea Nationala a Vamilor, impreuna cu Ministerul Finantelor Publice, daca modificarile aduse de HG nr.1620/2009 la Normele de aplicare a Codului Fiscal erau de natura sa determine modificari in modalitatea de declarare a bazei de impozitare TVA la operatiunile de re-import derulate pentru produsele compensatoare obtinute de .X. Moldova.

În susținere societatea prezintă adresele depuse pana la acest moment (inca din anul 2010) pentru a gasi rezolvarea la aceasta problema, atât la Agenția Națională a Vămirilor, cât si la Ministerul Finantelor Publice și arată ca aceste demersuri sunt de natura sa demonstreze atât *buna credinta* a societatii, cat si intentia clara de a gasi o rezolvare cat mai corecta a situatiei create dupa modificarile Normelor la Codul Fiscal, intrate in vigoare la 01.01.2010.

În concluzie, societatea arată că, nu numai că a dovedit buna credinta, depunand toate diligentele necesare adoptarii de catre ANV a unei proceduri pentru indeplinirea formalitatilor vamale a operatiunilor de reimport, dar a acceptat, constransa fiind de necesitatea de a-si desfasura activitatea in bune conditii si fara intreruperi, si plata TVA catre organele vamale, nedatorate in fapt, conform modificarilor la Normele de aplicare a Codului Fiscal, intrate in vigoare la 01.01.2010, sume pe care ulterior le-a recuperat prin intermediul decontului de TVA si a rambursarilor/compensarilor efectuate de catre organul fiscal de administrare, respectiv Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

De asemenea, societatea susține că a efectuat, cu buna-credinta, plati catre ANV mai mari decat s-ar fi impus daca ar fi existat o procedura

coerenta adoptata de ANV de declarare a bazei de impozitare TVA la operatiunile de re-import, imediat dupa intrarea in vigoare a prevederilor HG nr.1620/2009.

Contestatară susține că începând cu data de 01.01.2010, ar fi trebuit să existe o posibilitate tehnică de a depune declarația vamală de re-import care să permită eliminarea din baza de impozitare TVA la re-import, a contravalorii serviciilor de procesare facturate de către partenerul din Republica Moldova. Neexistând o asemenea soluție tehnică societatea a fost nevoită să plătească TVA aferentă acestor operațiuni de re-import, calculat la valoarea manoperei de la .X. Moldova, la organele vamale, și să evalueze aceste sume ca TVA deductibilă în deconturile de TVA depuse la autoritățile fiscale, întrucât a considerat că sunt îndeplinite prevederile articolelor 145 și 146 din Codul Fiscal, putând proba faptul că produsele compensatoare au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, contestatară precizează că un eventual refuz de a achita în vama TVA aferentă reimporturilor ar fi creat prejudicii majore la nivelul societății, întrucât neobținerea liberului de vama asupra produselor compensatoare ar fi condus la neîndeplinirea obligațiilor contractuale încheiate cu .X., și implicit cu producătorii de autovehicule cu care Grupul .X. are contracte ferme (X, etc.) cu consecințe negative asupra activității societății, întrucât ar fi condus la rezilierea contractelor respective cu producătorii de autovehicule, dar și la plata unor daune imense.

Societatea susține că, în contextul în care la începutul anului 2010 criza economică a afectat grav activitatea a numeroase societăți pe plan local, a depus toate eforturile pentru continuarea colaborării cu principalii clienți, respectiv pentru desfășurarea operațiunilor economice și obținerea de venituri taxabile.

La sfârșitul anului 2011, prin adresa .X./TH/16.12.211, primită în data de 23.12.2011, societatea a fost înștiințată că Autoritatea Națională a Vamelor a transmis către direcțiile regionale vamale din subordine instrucțiuni cu privire la aplicarea prevederilor HG nr.1620/2009, din care rezultă că doar începând cu data trimiterii acestora către direcțiile regionale vamale din subordine se poate afirma că există o procedură concretă de eliminare din baza de impozitare TVA la re-import a contravalorii manoperei facturate de .X. Moldova.

Mai mult, societatea susține că, atât în Raportul de inspecție fiscală (a se vedea pagina 10 din 25, și pagina 18 din 25), cât și în decizia de impunere (a se vedea pagina 4 din 6), chiar organele de inspecție fiscală recunosc în mod explicit aceste plăți în plus, menționând că *"aceste operațiuni au fost în mod eronat declarate și incluse în baza de impozitare TVA în vama a reimportului, fapt ce contravine prevederilor punctului 43 alin.(3) din HG 44/2004 modificată prin HG 1620/2009"*.

Totodată, societatea arată că a întreprins demersuri pentru modificarea declarațiilor vamale de import la toate cele 3 birouri vamale prin care a derulat operațiuni de reimport (BV .X., BV .X. și BV .X.) și anexează cererile depuse la birourile vamale.

Ca urmare a celor prezentate, contestația susține că se află în situația prezentată în Decizia nr.3/2008 și, pe cale de consecință, nu datorează obligațiile fiscale, întrucât data stingerii este data plății inițiale a TVA în vamă.

**În subsidiar**, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere nici faptul că TVA constatată suplimentar a fost plătită în vamă și nici motivele care au constrâns societatea să achite sumele reprezentând TVA în Vama aferentă manoperei prestate de .X. Moldova, iar societatea susține că, din punct de vedere al deductibilității sumelor de TVA plătite în vamă la operațiunile de reimport, bunurile reimportate au fost utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere.

De asemenea, contestația arată că la momentul fiecărei rambursări sau compensări de TVA, taxa pe valoarea adăugată rambursată provenită din aceste sume plătite în vamă la operațiunile de reimport cu .X. Moldova, TVA era deja achitată la bugetul de stat și consideră că și se aplică prevederile art.116 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, astfel că pe de o parte societatea a plătit la autoritatea vamală TVA deși nu era datorată din lipsa unei proceduri care să permită din punct de vedere tehnic depunerea declarației vamale de reimport fără includerea contravalorii serviciilor de procesare prestate de .X. Moldova în baza de impozitare a TVA, iar pe de altă parte, a beneficiat de o rambursare/compensare de TVA, prin includerea aceluiași sume de TVA în deconturile de TVA cu opțiuni de rambursare depuse de societate, TVA de rambursat fiind exact în același quantum cu TVA plătit în vamă.

Astfel, societatea concluzionează că în toată această perioadă de aproximativ 2 ani, din lipsa unei proceduri tehnice la nivelul Ministerului Finanțelor Publice societatea a creditat bugetul de stat consolidat cu sumele reprezentând TVA achitat în vamă la operațiunile de reimport, pe o perioadă de cel puțin 55 - 60 de zile.

Ca urmare, susține că îndeplinește condițiile de compensare conform Codului de Procedură Fiscală, întrucât:

- ambele părți dobândesc în același timp atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor;
- ambele creanțe sunt în raport cu bugetul general consolidat, în ciuda faptului că plata TVA în vamă este administrată de ANV, iar rambursările de TVA sunt administrate de către ANAF, întrucât atât ANAF, cât și ANV sunt în subordinea aceluiași ministru, Ministerul Finanțelor Publice;

- ambele creanțe reciproce sunt administrate de aceeași autoritate publică Ministerul Finanțelor Publice prin ANAF, respectiv ANV.

Pe cale de consecință, întrucât din punct de vedere al succesiunii în timp al existenței acestor creanțe reciproce, întotdeauna momentul existenței creanței societății asupra bugetului de stat precede momentul existenței creanței statului asupra societății, nu s-ar impune calcularea TVA suplimentară și nici a obligațiilor fiscale accesorii de către organele de inspecție fiscală.

**3. În ceea ce privește calculul accesoriilor**, contestatara susține că nu se impunea calcularea unor astfel de obligații fiscale accesorii, întrucât TVA rambursată (sau compensată) cu ocazia fiecărei rambursări de TVA (cu control ulterior), a fost mai întâi plătită efectiv organelor vamale, și abia ulterior, rambursată societății astfel că, nu există debite restante la momentul fiecărei rambursări de TVA (cu control ulterior).

În susținere, societatea anexează adresa nr..X./01.02.2012 depusă la ANAF - Direcția Generală de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare, precum și răspunsul acestei direcții din cadrul ANAF, respectiv adresa nr..X./06.07.2012, prin care se precizează că *“nu se datorează accesorii”* întrucât reprezintă o situație în care s-ar impune îndreptarea erorii materiale din documentele de plată a TVA întocmite de societate ca urmare a operațiunilor de re-import, în temeiul art.114 alin.(4<sup>4</sup>) din Codul de Procedură Fiscală, și implicit a Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.1311/2008 care este dat în aplicarea art.114 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel societatea susține că după primirea răspunsului de la Direcția Generală de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare din cadrul ANAF a întreprins demersurile necesare și a depus documentația completă pentru modificarea Declarațiilor Vamale de Reimport și de efectuare a corecțiilor de erori materiale din documentele de plată la toate cele 3 (trei) birouri vamale prin care a derulat operațiuni de reimport (.X., .X. și .X.), documente ce au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

Potrivit argumentelor prezentate, societatea solicită desființarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă reimporturilor efectuate în perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 și a obligațiilor fiscale accesorii aferente în suma totală de .X. lei reprezentând dobânzi în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

De asemenea, în subsidiar, societatea susține că metoda de calcul adoptată de organele de inspecție fiscală pentru dobânzile/majorările de întârziere este nelegală pentru TVA cerută la rambursare în lunile februarie 2008-martie 2008, respectiv mai 2008 - ianuarie 2009 aferente perioadelor în care societatea nu a dispus efectiv de aceste sume de TVA.

Organele de inspecție fiscală au calculat dobanzile/majorările de intarziere incepand cu data emiterii deciziei de rambursare, fara a se tine cont de data efectiva a efectuării viramentului, desi exista si decalaje de luni de zile intre data emiterii deciziei si data platii.

Ca exemplu:

Suma de .X. lei, aprobata la rambursare prin Decizia de restituire nr..X./04.07.2008 a fost achitata societatii cu OP .X./08.10.2012.

Suma de .X. lei, aprobata la rambursare prin Decizia nr..X./22.07.2012, a fost efectiv rambursata societatii in data de 08.10.2008. Ca urmare, exista o perioada de trei luni intre data emiterii deciziei si data platii.

Astfel contestatara arată că in situatia in care a incasat sumele de TVA solicitate la rambursare la un interval de timp depasind chiar 90 de zile de la data emiterii deciziilor de rambursare, este nelegala masura organelor de inspectie fiscala de a calcula accesorii, practic, pana la data incasarii efective întrucât societatea nu avea nicio datorie asupra bugetului de stat.

În susținere, societatea ataseaza la contestație Anexa nr.17 cu modul de calcul a dobanzilor și majorarilor de intarziere aferenta perioadei supuse inspectiei fiscale, din care rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii suplimentare in valoare de .X. lei aferente perioadei februarie 2008 - martie 2008, respectiv mai 2008 - ianuarie 2009.

Totodată, în subsidiar, contestatara arată că prin suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada mai mare de un an in vederea efectuării controlului incrucisat la .X., dar si prin depasirea termenului legal de finalizare a inspectiei fiscale, accesoriile stabilite suplimentar au fost majorate artificial.

Astfel, conform art.104 alin.(2) din Codul de Procedura Fiscala, *"in cazul marilor contribuabili [...], durata inspectiei nu poate fi mai mare de 6 luni"*, iar organele de inspecție fiscală nu numai că au dispus suspendarea inspectiei fiscale cu aproximativ doua saptamani inainte de implinirea termenului legal de 6 luni, dar au si depasit termenul legal de incheiere a inspectiei fiscale, ulterior reluării acesteia, pe langa perioada excesiv de mare de derulare a controlului incrucisat la .X..

Prin urmare, contestatara susține că, depasindu-se termenul legal de 6 luni de desfasurare a inspectiei fiscale, suma accesoriilor stabilite suplimentar a fost majorata, societatea fiind prejudiciata in acest sens.

Prin completarea la contestație, înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./18.03.2013, societatea prezintă suplimentar procesul verbal de control nr..X./06.03.2013 și Decizia de regularizare a situației privind obligațiile de restituit /compensat stabilite de controlul fiscal nr..X./06.03.2013 emise de organele vamale din cadrul Biroului Vamal .X. ca urmare a solicitării contestării de modificare a

declarațiilor vamale. Referitor la aceste documente societatea susține că prin aceste acte se recunoaște faptul că societatea a efectuat plăți în plus în contul TVA sume ce au fost redirectionate către DGAMC, ca urmare a cererii societății, pentru a stinge/compensa obligațiile principale privind taxa pe valoarea adăugată astfel că nu datorează accesoriile întrucât data stingerii este data plății inișiale a taxei pe valoarea adăugată în vamă.

***II. Urmarea inspecției fiscale efectuate la SC .X. Romania SRL, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății în baza constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.11.2012, astfel:***

Perioada verificata: 01.01.2007- 30.09.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**1. În perioada octombrie 2007-septembrie 2010, în baza facturilor emise de partenerul .X. .X. .X., înregistrat în scopuri de TVA în România cu codul R0.X., societatea a înregistrat achiziții de ".X. X" constând în resturi cabluri de la conductoare autovehicule, în valoare de .X. lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de .X. lei.**

Urmare analizei efectuate în baza documentelor prezentate de contribuabil privind natura bunurilor ce fac obiectul tranzacțiilor dintre parteneri au rezultat următoarele:

Între SC .X. Romania SRL și .X. .X. .X. înregistrată în scopuri de TVA în .X., începând cu data de 01.12.2011 (potrivit actului adițional la contractul de prestări servicii în sistem lohn încheiat la data de 20.10.1997, inițial cu X .X. .X. Germania, iar începând cu data actului adițional aceasta este înlocuită de firma .X. .X. .X.), se derulează activitatea de confecționare în sistem lohn de cabluri pentru industria de automobile.

În baza acestui contract, pentru executarea comenzilor de fabricație furnizorul .X. .X. .X. pune la dispoziția SC .X. Romania SRL, fără transfer de proprietate (sistemul lohn), materia primă reprezentând "cabluri de cupru", materie primă care va fi

prelucrată cu forța de muncă a SC .X. Romania SRL și transformată în produse finite care sunt expediate înapoi în Germania.

Pentru cantitatea de materie primă primită spre prelucrare, SC .X. Romania SRL ține evidența extracontabil, cantitatea intrată fiind justificată prin cantitatea încorporată în produsele finite rezultate din fabricația în sistem lohn și cu cantitatea de "resturi de cabluri care prin dimensiunile improprii nu mai pot fi utilizate în procesul de producție", stare ce corespunde încă.X.rii

acestora ca fiind deșeuri, astfel cum sunt definite în anexele 1 și 2 la OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia deșeurile reprezintă *"orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa 1, pe care detinatorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze"*.

S-a constatat că aceste cantități de "resturi de cabluri", deci deșeuri potrivit definiției prezentate anterior, nu sunt inițial proprietatea SC .X. Romania SRL, având în vedere contractul de prestări servicii în sistem lohn, fiind proprietatea furnizorului .X. .X. .X. Germania.

În contextul derulării operațiunilor, furnizorul .X. .X. .X. Germania declară și înregistrează aceste *"resturi de cablu"* ca achiziții intracomunitare realizate în România pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în România al .X. .X. .X. Germania, respectiv codul fiscal R0.X., pe care le facturează apoi cu taxa pe valoarea adăugată. Aceste aspecte sunt înscrise detaliat în Procesul verbal de control nr.X/14.09.2012, încheiat de către organele de control din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X., proces verbal ce a fost încheiat ca urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală din cadrul DGAMC, în vederea stabilirii stării de fapt pentru tranzacțiile derulate între cei doi parteneri și încasării operațiunilor economice derulate în funcție de natura acestora, potrivit adresei nr..X. din 17.05.2011, respectiv adreselor de revenire nr..X./01.11.2011 și nr..X./06.02.2012.

Astfel, referitor la natura bunurilor ce fac obiectul tranzacțiilor dintre cei doi parteneri, potrivit datelor înscrise în facturile de cumpărare emise de furnizorul .X. .X. .X. Germania pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în România R0.X., așa cum este precizat și în Procesul verbal de control nr..X./14.09.2012, bunurile livrate de acest furnizor către SC .X. Romania SRL reprezintă *"resturi cabluri de la conductoare autovehicule"*, pentru care .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. " [...] avea obligația aplicării măsurilor simplificate", potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că aceste *"resturi cabluri de la conductoare autovehicule"* cumparate de SC .X. Romania SRL de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. sunt înregistrate, impropriu, ca materiale auxiliare (articolul contabil 302=401, concomitent 4426=401) și eliberate în consum (602=302), cu înregistrarea de deșeuri din producție (346=711) definite de SC .X. Romania SRL cu denumirea de "conductori declasati" pe care îi livrează la rândul ei către S.C. .X. SRL, cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aspecte menționate în scris de către reprezentantul legal al societății în calitate de manager financiar, în răspunsul formulat la întrebarea nr.2 din Nota explicativă solicitată de organele de inspecție fiscală.



S-a constatat că societatea nu prezintă informații legate de așa zisul proces de fabricație în care sunt introduse drept stocuri consumate acele "resturi cabluri de la conductoare autovehicule" achiziționate de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. și din care rezulta doar acele "deșeurii" cu denumirea de "conductori clasificați", fără să prezinte care sunt produsele finite rezultate din acest proces de producție și înregistrarea acestora în evidența contabilă, care este fluxul acestui proces de fabricație și care sunt operațiunile efectuate pe acest flux de fabricație.

Urmarea verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate ca "resturi cabluri de la conductoare autovehicule" de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. nu suferă nicio modificare sau transformare la SC .X. Romania SRL, cantitățile intrate fiind facturate integral către operatorul economic autorizat în colectarea și valorificarea deșeurilor S.C. .X. SRL, situație în care aceste "resturi cabluri de la conductoare autovehicule" sunt achiziționate cu TVA și vândute mai departe, fără TVA, drept "conductori clasificați".

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile derulate între cei doi parteneri, astfel cum au fost descrise, se încadrează în prevederile art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru bunurile achiziționate de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. reprezentând deșeurii ("resturi cabluri de la conductoare autovehicule") societatea având obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este prevăzut la punctul 82 alineatul (6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Pentru debitul suplimentar în suma de .X. lei, potrivit prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat de la data scadenței 26.11.2007 până la data de 25.10.2012, majorări de întârziere/dobânzi în suma de .X. lei, respectiv penalități de întârziere în suma de .X. lei.

**2. În perioada 01.01.2010-30.09.2010, societatea a desfășurat activitate de producție cablaje, la sediul din .X. și cele două puncte de lucru (.X. și .X.) efectuând și operațiuni de export de bunuri în regim de**

**perfectionare pasiva, cu reimportul bunurilor supuse prelucrării în afara Comunității, respectiv Republica Moldova.**

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

Pentru operațiunile de export în perfecționare pasiva, respectiv la efectuarea reimportului din Republica Moldova, SC .X. Romania SRL .X. a declarat și achitat taxa pe valoarea adăugată în vama aferentă manoperei în suma de .X. lei, detaliat pe fiecare birou vamal astfel:

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

Potrivit prevederilor art.142 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată operațiunile reprezentând reimportul de bunuri în România, efectuat de persoana care a exportat bunurile în afara Comunității pentru a fi supuse unor reparații, transformări, adaptări, asamblări sau altor lucrări asupra bunurilor mobile corporale, cu condiția ca această scutire să fie limitată la valoarea bunurilor în momentul exportului în afara Comunității.

La punctul 43 alin.(3) din H.G. nr.1620/2009 pentru completarea H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, începând cu data de 01.01.2010, se fac următoarele precizări "*Pentru evitarea dublei impozitari, atunci cand beneficiarul serviciilor este o persoana impozabila stabilita în Romania, [...] pentru serviciile prestate în afara Comunității se aplica prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal. Contravaloarea acestor servicii nu va fi inclusă în baza de impozitare a reimportului mentionat la alin.(1)*".

Având în vedere că societatea este persoana impozabilă stabilită în România din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, s-a constatat că pentru serviciile reprezentând costurile manoperei facturate în perioada 01.01.2010-30.09.2010 de partenerul din afara Comunității, .X. .X. .X. SRL .X.-Moldova, locul prestării se considera a fi în România, fiind aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru aceste servicii, potrivit dispozițiilor art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este orice persoană impozabilă "*[...] care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României*".

Totodata, în ceea ce privește plata taxei la buget, potrivit art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabila obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul sau, în condițiile art.150 alin.(2) va evidenția taxa în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxa deductibilă.

Potrivit prevederilor legale, SC .X. Romania SRL ca persoana impozabila stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, pentru serviciile reprezentând lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale, facturate de partenerul extern din afara Comunității, respectiv .X. .X. .X. SRL .X.-Moldova pentru care locul impozitării este în România, conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația de a evidenția taxa pe valoarea adăugată aferentă atât ca TVA deductibilă, cât și ca TVA colectată, reprezentând autolichidarea taxei pe valoarea adăugată prin operațiunea de "*taxare inversă*", conform prevederilor de la punctul 82 alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că societatea nu a aplicat prevederile art.133 alin.(2), respectiv art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni, în mod eronat fiind declarate și incluse în baza de impozitare în vama a reimportului de bunuri în România, fapt ce contravine prevederilor punctului 43 alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste aspecte sunt precizate și în adresa nr..X./X./16.11.2011 emisă de către Ministerul Finanțelor Publice -Direcția de legislație în domeniul TVA, urmare adreselor nr..X./2010 și nr..X./2011 înaintate de societate.

Ca urmare, prin neaplicarea "*taxării inverse*" pentru aceste operațiuni societatea nu a colectat TVA la momentul exigibilității, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, astfel că s-a constatat că avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru aceste operațiuni.

Pentru debitul suplimentar în suma de .X. lei, s-au calculat **majorări de întârziere/dobânzi în suma de .X. lei, respectiv penalități de întârziere în suma de .X. lei**, de la data scadenței 25.02.2010 până la data de 25.10.2012.

Urmarea constatărilor fiscale prezentate anterior, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate a rezultat taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma totală de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar in suma totala de .X. lei s-au calculat, pana la data de 25.10.2012, majorari de intarziere/dobanzi in suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei), respectiv penalitati de intarziere in suma de .X. lei.

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspectie fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de „resturi de cabluri de la conductoare autovehicule” pentru care societatea nu a aplicat măsurile de simplificare pe considerentul că reprezintă deșeuri, în condițiile în care organele de inspectie fiscală nu au analizat operațiunea de achiziție a resturilor de cabluri ca fiind parte din ansamblul operațiunilor de prelucrare în sistem lohn derulate conform contractului încheiat la 27.04.2007.

Perioada verificată: octombrie 2007 – septembrie 2010.

**În fapt,** între SC .X. Romania SRL și .X. .X. .X. Germania, înregistrat în scopuri de TVA in Romania cu codul R0.X., potrivit actului aditional la contractul de prestari servicii lohn încheiat la data de 20.10.1997, se deruleaza activitatea de confectionare in sistem lohn de cabluri pentru industria de automobile.

In baza acestui contract, pentru executarea comenzilor de fabricatie furnizorul .X. .X. .X. pune la dispozitia SC .X. Romania SRL, **fără transfer de proprietate** (sistemul lohn), **materia prima reprezentand "cabluri de cupru"**, materie prima care va fi prelucrata cu forta de munca a SC .X. Romania SRL și transformata în produse finite care sunt expediate înapoi în Germania.

Pentru cantitatea de materie prima primita spre prelucrare, SC .X. Romania SRL tine evidenta extracontabil, **cantitatea intrata fiind justificata prin cantitatea incorporata în produsele finite rezultate din fabricatia in sistem lohn și cu cantitatea de "resturi de cabluri care prin dimensiunile improprii nu mai pot fi utilizate în procesul de productie"**.

S-a constatat că aceste cantitati de "resturi de cabluri de la conductoare autovehicule” nu sunt initial proprietatea SC .X. Romania SRL, avand in vedere contractul de prestari servicii in sistem lohn, fiind proprietatea furnizorului .X. .X. .X. Germania. In contextul derularii operatiunilor, furnizorul .X. .X. .X. Germania declara și înregistreaza aceste "resturi de cabluri de la conductoare autovehicule” ca achizitii intracomunitare

realizate în România pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în România al .X. .X. .X. Germania, respectiv codul fiscal R0.X., **pe care, ulterior le facturează către SC .X. Romania SRL, cu taxa pe valoarea adăugată.**

În baza facturilor emise de partenerul .X. .X. .X. Germania, înregistrat în scopuri de TVA în România cu codul R0.X., **societatea a înregistrat achizițiile constând în "resturi cabluri de la conductoare autovehicule", în valoare de .X. lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de .X. lei.**

Organele de inspecție fiscală, **pe baza constatărilor din Procesul verbal de control nr..X./14.09.2012, încheiat de către organele din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a Municipiului .X. ca urmare a unui control încrucișat solicitat în timpul inspecției fiscale,** au constatat că natura bunurilor ce fac obiectul tranzacțiilor dintre cei doi parteneri constă în "*resturi de cabluri de la conductoare autovehicule*", potrivit datelor înscrise în facturile de cumpărare emise de furnizorul .X. .X. .X. Germania pe codul de înregistrare în scopuri de TVA în România R0.X., pentru care .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. "*[...] avea obligația aplicării măsurilor simplificate*", potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că aceste "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" cumparate de SC .X. Romania SRL de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal de TVA R0.X. au fost înregistrate, impropriu, ca materiale auxiliare (articolul contabil 302=401, concomitent 4426=401) și eliberate în consum (602=302), ca fiind deșeuri din producție (346=711) definite de SC .X. Romania SRL cu denumirea de "*conductori clasificați*" pe care îi livrează la rândul ei către S.C. .X. SRL, cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat că societatea nu a prezentat informații legate de "*așa zisul proces de fabricație în care sunt introduse drept stocuri consumate acele "resturi cabluri de la conductoare autovehicule" achiziționate de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. și din care rezultă doar acele "deșeuri" cu denumirea de "conductori clasificați", fără să prezinte produsele finite rezultate din acest proces de producție și înregistrarea acestora în evidența contabilă, care este fluxul acestui proces de fabricație și care sunt operațiunile efectuate pe acest flux de fabricație.*

Astfel, s-a constatat că bunurile achiziționate ca "*resturi cabluri de la conductoare autovehicule*" **de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. nu suferă nicio altă modificare sau transformare la SC .X. Romania SRL, cantitățile intrate fiind facturate integral către operatorul economic autorizat în colectarea și valorificarea deșeurilor S.C. .X. SRL, situație în care aceste "resturi cabluri de la conductoare autovehicule" sunt achiziționate cu TVA și vândute mai departe, fără TVA, drept "conductori clasificați".**

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile derulate între cei doi parteneri se încadrează în prevederile art.160 alin.2 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru bunurile achiziționate de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal R0.X. reprezentând deșeuri ("resturi cabluri de la conductoare autovehicule") pentru care societatea avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este prevăzut la punctul 82 aliniatul (6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Prin contestație societatea susține că** furnizorul a fost verificat de mai multe ori de organele de inspecție fiscală cu privire la livrările de resturi de cabluri către societate, iar organele de inspecție fiscală au constatat că partenerul .X. a aplicat corect TVA pe facturile emise către societate, pentru "*resturile de cablu*".

De asemenea, arată că prin măsura dispusă referitoare la aplicarea taxării inverse, contrara măsurii luată de celelalte organe de inspecție fiscală, au fost încălcate prevederile art.5 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, precum și **principiile aplicării regimului TVA stabilite la nivel de doctrina europeană** de către Curtea Europeană de Justiție.

Prin urmare, în temeiul prevederilor Codului fiscal, Codului de procedura fiscală precum și a jurisprudenței CEJ invocate, societatea susține că autoritățile fiscale aveau obligația să prezinte un punct de vedere unitar cu privire la regimul TVA aplicabil livrărilor de resturi de cabluri realizate de .X. către SC .X. România SRL în perioada octombrie 2007-septembrie 2010.

Contestatară susține că, prin decizia de impunere s-a impus societății să înregistreze taxa pe valoarea adăugată colectată, concomitent cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă, întrucât societatea a înregistrat inițial doar taxa pe valoarea adăugată deductibilă care i-a fost restituită prin procedura de rambursare TVA cu control ulterior, societatea fiind în poziția actuală de a plăti TVA către bugetul de stat, taxa care a fost achitată de către .X., în timp ce la nivelul .X., pentru aceleași operațiuni, rămâne doar TVA colectată așa cum a fost impusă de organele de inspecție fiscală care au realizat inspecția fiscală la .X..

Astfel, arată că, .X., în calitate de furnizor, a colectat TVA pe care a virat-o la bugetul de stat aplicând un tratament fiscal confirmat drept corect de către organele de inspecție care au realizat mai multe inspecții fiscale a operațiunilor derulate. În același timp, organele de inspecție fiscală au dispus

la nivelul SC .X. Romania SRL sa colecteze TVA pentru aceeasi operatiune, **prin această măsură având loc dubla impunere.**

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit căroră:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Conform prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare:

*“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art.153.*

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

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

*[...]*

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin.(2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă*

*deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.*

*[...]*

*(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."*

Se reține că legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Pct.82 alin.(1), (5), (6), (9) și (10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date în aplicarea art.160 din Codul fiscal, aplicabil în anul 2007, precizează:

*“(1) Condiția obligatorie prevăzută la art.160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art.125<sup>2</sup> din Codul fiscal.*

*[...]*

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

*(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către*



furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.

[...]

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

**(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”**

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru livrările de deșeuri și materii prime secundare, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, se aplică măsurile de simplificare.

Potrivit prevederilor Contractului încheiat la data de 28.05.2007 între .X. .X. .X. în calitate de furnizor, SC .X. Romania SRL în calitate de producător de cablaje, module și accesorii și .X. .X. .X. SRL din Republica Moldova în calitate de executant pentru SC .X. Romania SRL, acesta are ca obiect prelucrarea în sistem Lohn a materiei prime trimisă de .X. .X. .X. din Germania pentru prelucrare obținerea produselor finite.

În baza acestui contract, .X. .X. .X. trimite materia primă în stare semifabricată către SC .X. Romania SRL, care execută, pe bază de comenzi, produse finite. O parte din aceste produse finite sunt subcontractate de SC .X. Romania SRL către .X. .X. .X. SRL din Republica Moldova pentru realizarea montajelor de module și accesorii, cu acordul .X. .X. .X..

Se reține că în sistemul lohn, proprietarul materiei prime în stare semifabricată este .X. .X. .X., iar prin transmiterea acesteia în .X. spre prelucrare nu are loc și transmiterea dreptului de proprietate. În același sens

este și constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia .X. .X. .X. a transmis materia primă cu factura proforma.

De asemenea, se reține că prin Procesul verbal nr..X./14.09.2012 încheiat ca urmare a verificării încrucișate la .X. .X. .X. - persoană juridică nerezidentă înregistrată în scopuri de TVA în .X., la solicitarea organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-a constatat că SC .X. Romania SRL răspunde în fața .X. .X. .X. pentru gestiunea materiei prime și are obligația de a justifica cantitățile primite spre prelucrare. În acest sens, în baza documentelor întocmite, respectiv NIR, bonuri de consum, note de predare, societatea justifică materia primă în stare semifabricată primită spre prelucrare prin cantitățile încorporate în produsele finite care sunt expediate în Germania și, săptămânal, comunică acele cantități de materie primă (resturi de cabluri) care, prin dimensiunile improprie, nu mai pot fi utilizate în procesul de producție.

Astfel, din punctul de vedere al furnizorului .X. .X. .X. acesta a trimis spre prelucrare în .X. o anumită cantitate de materie primă care a fost justificată numai parțial prin incorporarea acesteia în produsele finite returnate furnizorului de materie primă. Pentru diferența de materie primă transmisă în .X. și nereturnată în Germania, .X. .X. .X. a decis să o livreze societății comerciale din .X., respectiv .X. Romania SRL, fiind necesară efectuarea transferului dreptului de proprietate a acesteia, precum și încasarea contravalorii acesteia. Pentru realizarea transferului de proprietate a diferenței de materie primă (resturi de cabluri) neîncorporată în produsele finite .X. .X. .X. din Germania a efectuat achiziție intracomunitară în .X. pe codul de TVA RO .X.. Ulterior, .X. .X. .X. – persoană juridică nerezidentă înregistrată în scopuri de TVA în .X., a emis facturi de livrare către SC .X. Romania SRL, prin care se efectuează transferul dreptului de proprietate a cantității de materie primă trimisă spre prelucrare în lohn și nereturnată (resturi de cabluri care prin dimensiunile improprie nu mai pot fi utilizate pentru realizarea de produse finite comandate de furnizor).

Astfel, **analizând, per ansamblu, operațiunile derulate în baza Contractului de prelucrare în lohn încheiat la data de 27.04.2007**, momentul transferului dreptului de proprietate asupra cantității de materie prime rămasă după realizarea produselor finite, nerestituită furnizorului din Germania, este prevăzut la art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, conform căreia: „(1) ***Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar***”. Potrivit acestor prevederi legale prin livrarea de bunuri, ca operațiune

cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

De reținut este aspectul conform căruia diferența cantitativă de materie primă nerestituită furnizorului a rezultat din procesul de producție și poate fi încă.X.tă și ca pierderi tehnologice inerente oricărui proces tehnologic, pierderi care se încadrează sau nu în norma de consum, respectiv resturi de cabluri care din cauza dimensiunilor improprii nu mai pot fi utilizate la realizarea de produse finite, însă numai la societatea care realizează procesul de producție, respectiv la SC .X. Romania SRL. Din punctul de vedere al .X. .X. .X. aceste resturi de cabluri reprezintă materie primă trimisă spre prelucrare, nerestituită, și pentru care trebuie să încaseze contravaloarea acesteia.

Astfel, resturile de cabluri care, în fapt, reprezintă materie primă primită spre prelucrare și care, din cauza dimensiunilor improprii, nu mai poate fi utilizată la realizarea de produse finite, pentru a putea fi valorificată de către SC .X. Romania SRL aceasta trebuie să intre în posesia acestor cantități, fapt realizat prin achiziția intracomunitară efectuată de către .X. .X. .X. - proprietarul materiei prime, în .X., prin codul de TVA RO .X. și livrarea acestora către SC .X. Romania SRL.

Față de cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au încă.X.t operațiunea de achiziție a resturilor de cablu de către SC .X. Romania SRL, de la .X. .X. .X. – persoană juridică nerezidentă înregistrată în scopuri de TVA în .X., ca fiind achiziție de deșeuri ce se încadrează în prevederile OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, definite în Anexa 2 “Definirea termenilor specifici “ *Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze*”.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală ce stă la baza emiterii deciziei de impunere se menționează că societatea nu a prezentat *“acele informații legate de așa zisul proces de fabricație în care sunt introduse drept stocuri consumate aceste “resturi cabluri de la conductoare autovehicule” achiziționate de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal RO.X. și din care rezultă doar acele “deșeuri” cu denumirea de “conductori declasați”, fără să prezinte care sunt produsele finite rezultate din acest proces de producție și înregistrarea acestora în evidența contabilă, care este fluxul acestui proces de producție și înregistrarea acestora în evidența contabilă, care este fluxul acestui proces de fabricație și care sunt operațiunile efectuate pe acest flux de faricație”, precum și faptul că “bunurile achiziționate ca “resturi cabluri de*

*la conductoare autovehicule” de la furnizorul .X. .X. .X.-cod fiscal –cod fiscal RO.X. nu suferă nicio altă modificare sau transformare la SC .X. Romania SRL”.*

Potrivit celor constatate și prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au înca.X.t operațiunea ca fiind supusă măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că “SC .X. Romania SRL nu a colectat TVA în sumă de .X. lei, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere pentru această taxă.

*Rezultă astfel, o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei”.*

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare al contestației reține că nu a fost analizată operațiunea de achiziție a resturilor de cabluri de la .X. .X. .X.-cod fiscal – cod fiscal RO.X. ca fiind parte din ansamblul operațiunilor realizate în baza Contractului de prelucrare în sistem Lohn încheiat între .X. .X. .X. Germania în calitate de furnizor, SC .X. Romania SRL în calitate de producător și .X. .X. .X. SRL din Republica Moldova în calitate de executant al SC .X. Romania SRL.

De asemenea, se reține și aspectul conform căruia, prin dispunerea de către organele de inspecție fiscală a colectării taxei pe valoarea adăugată numai în sarcina SC .X. Romania SRL, pe considerentul că achiziția de resturi de cabluri intră sub incidența prevederilor art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să se dispună aplicarea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, date in aplicarea art.160 din Codul fiscal, potrivit cărora „(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. [...]” este eronată.

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate în prezenta decizie, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunea de prelucrare în lohn derulată în baza Contractului încheiat la data de 27.04.2007 în ansamblul

acesteia, respectiv achiziția „resturilor de cabluri” ca fiind parte din ansamblul acestor operațiuni.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:*

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;*

*c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.*

iar conform art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*”.

În baza normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală trebuie sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit să obțină și să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

În temeiul art.216 alin.(3) din OG 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 alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor 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*”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datorează taxa pe valoarea adăugată colectată la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru operatiunea de reimport de bunuri transformate in regim de perfectionare pasivă în afara Comunității, în condițiile în care pentru astfel de operațiuni persoana juridică înregistrată în scopuri de TVA avea obligația să evalueze taxa în decontul de TVA, atât ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, cât și ca taxă pe valoarea adăugată colectată.

Perioada verificată: 01.01.2010 - 30.09.2010.

**În fapt,** societatea a desfășurat activitate de productie cablaje, la sediul din .X. și cele doua puncte de lucru (.X. și .X.) efectuand și operatiuni de export de bunuri in regim de perfectionare pasivă, cu reimportul bunurilor supuse prelucrării în afara Comunitatii, respectiv în Republica Moldova.

Astfel, SC .X. Romania SRL .X. pune la dispozitia .X. .X. .X. SRL din Republica Moldova, cu titlu gratuit, materialul brut în stare semifabricată, executantul realizând transformarea semifabricatelor în produse finite.

Pentru operatiunile de export in perfectionare pasiva, respectiv la efectuarea reimportului din Republica Moldova societatea a declarat și achitat taxa pe valoarea adaugata in vama aferenta manoperei in suma de .X. lei, detaliat pe fiecare birou vamal, astfel:

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

S-a constatat că societatea este persoana juridică impozabila stabilita în Romania și, pentru serviciile reprezentând costurile manoperei facturate de partenerul din afara Comunitatii, .X. .X. .X. SRL .X.-Moldova, locul prestării se considera a fi în Romania conform prevederilor art.133 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, potrivit dispozitiilor art.150 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adaugata este orice persoana impozabila care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării in Romania conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de catre o persoana impozabila care nu este stabilita pe teritoriul Romaniei, iar potrivit art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, persoana impozabila obligată la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta bunurilor și serviciilor achizitionate în conditiile art.150 alin.(2) din Codul fiscal va evidentia taxa în decontul de TVA, atât ca taxă colectata, cat și ca taxa deductibila.

Astfel, SC .X. Romania SRL, pentru serviciile reprezentand lucrări efectuate asupra bunurilor facturate de partenerul extern din afara Comunității, respectiv .X. .X. .X. SRL .X.-Moldova, pentru care locul impozitării este în Romania conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligatia de a evidentia taxa pe valoarea adăugată aferenta, atat ca TVA deductibila, cat și ca TVA colectată, reprezentând autolichidarea taxei pe valoarea adaugata prin operatiunea de "*taxare inversa*", conform prevederilor de la punctul 82 alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, societatea nu a aplicat prevederile legale menționate și în mod eronat a declarat și a inclus TVA în baza de impozitare în vama a reimportului de bunuri în Romania, fapt ce contravine prevederilor punctului 43 alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adaugată în suma de .X. lei, la nivelul taxei pe valoarea adaugată dedusă pentru aceste operatiuni.

**Prin contestație** societatea susține că, din punct de vedere vamal, la momentul reintoarcerii produselor compensatoare în Romania are loc o operatiune de re-import (cod 61.21 în declaratia vamala de re-import), iar din punct de vedere al TVA, baza de impozitare la re-import este constituita, din valoarea în vama la care se adauga eventualele taxe vamale, taxe care nu sunt aplicabile la operatiunile de re-import datorita originii preferentiale a produselor compensatoare obtinute în Republica Moldova. Aceste prevederi din Codul Fiscal referitoare la baza de impozitare la import, deci inclusiv la operatiunile de re-import, sunt valabile, atat înainte de 31.12.2009, cat si dupa 01.01.2010. Ca urmare, contestatara concluzioneaza că baza de impozitare a TVA aferentă re-importurilor ar trebui sa coincida cu valoarea în vama a produselor compensatoare re-importate.

Astfel, contestatara susține că pentru contravaloarea bunurilor (materii prime) exportate initial în afara Comunitatii, în baza regimului de perfectionare pasiva, se aplica, la momentul re-importului acestor bunuri, încorporate în produsele compensatoare obtinute în Republica Moldova, scutirea de TVA prevăzută la art.142 alin. (1) lit.i) din Codul Fiscal, iar pentru serviciile de prelucrare a produselor compensatorii, identificata prin factura de manopera emisa de procesatorul .X. .X. Moldova, nu exista o astfel de scutire si ca atare baza de impozitare TVA la re-import este data de valoarea în vama a produselor compensatoare re-importate.

De asemenea, societatea invocă faptul că la data de 01.01.2010 a intrat în vigoare HG nr.1620/2009 de modificare a Normelor la Codul Fiscal conform căruia în baza de impozitare a TVA la re-import nu mai era necesar să cuprindă contravaloarea serviciilor de procesare de la .X. .X. Moldova, tratament prevăzut la alin.(3) de la punctul 43 din Normele la Codul Fiscal, valabile începând cu data de 01.01.2010.

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA în suma de .X. lei **ignorând faptul că societatea a plătit TVA la organele vamale.**

De asemenea, contestatară susține că se încadrează în prevederile Deciziei nr.3/2008 emisă de Comisia de Proceduri Fiscale, și se pune problema datei la care se stinge creanța fiscală reprezentată de diferența suplimentară stabilită de contribuabil sau de organul de inspecție fiscală.

Totodată, SC .X. Romania SRL arată că a acționat cu bună credință și după intrarea în vigoare a HG nr.1620/2009 la data de 01.01.2010, fiind nevoită să plătească în continuare TVA în vamă pentru operațiunile de reimport derulate și a depus eforturi pentru a se clarifica dacă modificările aduse de HG nr.1620/2009 la Normele de aplicare a Codului Fiscal erau de natură să determine modificări în modalitatea de declarare a bazei de impozitare TVA. În susținere prezintă adresele depuse până la acest moment atât la Agenția Națională a Vămirilor, cât și la Ministerul Finanțelor Publice, și arată că aceste demersuri sunt de natură să demonstreze atât bună credința a societății, cât și intenția clară de a găsi o rezolvare cât mai corectă a situației create după modificările Normelor la Codul Fiscal, intrate în vigoare la 01.01.2010.

**In drept**, potrivit prevederilor art.142 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Scutiri pentru importul de bunuri și pentru achiziții intracomunitare.*

*(1) Sunt scutite de taxa:*

*i) reimportul de bunuri în România, efectuat de persoana care a exportat bunurile în afara Comunității, pentru a fi supuse unor reparații, transformări, adaptări, asamblări, cu condiția ca această scutire să fie limitată la valoarea bunurilor în momentul exportului acestora în afara Comunității;”*

Coroborate cu prevederile pct.43 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:



**“43.(1) În sensul art.142 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal, scutirea parțială de la plata taxei, respectiv pentru valoarea bunurilor în momentul exportului, se acordă pentru:**

**[...]**

**d) reimportul bunurilor rezultate din transformarea bunurilor exportate în afara Comunității în vederea acestei transformări.**

**(2) Scutirea parțială menționată la alin.(1) se acordă în următoarele condiții:**

**a) bunurile trebuie să fi fost exportate din .X. în afara Comunității, după plasarea acestora în regim de perfecționare pasivă;**

**b) bunurile trebuie să fi fost supuse regimului normal de taxă în .X.;**

**c) exportul și reimportul bunurilor trebuie efectuate de aceeași persoană.**

**(3) Pentru evitarea dublei impozitări, atunci când beneficiarul serviciilor este o persoană impozabilă stabilită în .X., inclusiv o persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, pentru serviciile prestate în afara Comunității se aplică prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal. Contravaloarea acestor servicii nu va fi inclusă în baza de impozitare a reimportului menționat la alin.(1). Ambalajele sau alte bunuri utilizate, în legătură directă cu bunurile asupra cărora au fost realizate lucrările menționate la alin.(1), sau bunurile încorporate în acestea sunt accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri separate, ci ca fiind parte a serviciului prestat. Baza de impozitare a TVA pentru aceste servicii va cuprinde și eventualele taxe, impozite, prelevări care sunt percepute pentru importul bunurilor accesorii serviciilor.”**

Conform prevederilor legale mai sus invocate rezulta ca reimportul bunurilor rezultate din transformarea materiilor prime în stare semifabricată exportate în afara Comunității în regim de perfecționare pasivă, este scutit parțial la plata taxei pe valoarea adăugată, respectiv pentru valoarea bunurilor în momentul exportului. Scutirea parțială de TVA se acorda dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv bunurile trebuie să fie exportate din .X. în afara Comunității, după plasarea acestora în regim de perfecționare pasivă, bunurile să fie supuse regimului normal de taxă în .X., iar exportul și reimportul bunurilor să fie efectuat de aceeași persoană.

De asemenea, la pct.43 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că pentru evitarea dublei impuneri atunci când beneficiarul serviciilor este o persoană impozabilă stabilită în .X., inclusiv o persoană

juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, pentru serviciile prestate în afara Comunității se aplică prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, contravaloarea acestor servicii nu se va include în baza de impozitare a reimportului.

Conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează regula generală în ceea ce privește locul prestării :

*“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

Potrivit regulii generale privind locul prestării prevăzută de articolul de lege mai sus menționat, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în general, locul prestării se considera a fi la beneficiar unde acesta are stabilit sediul activității sale economice sau, sediul fix al persoanei impozabile dacă locul de prestare se află în alt loc decât cel unde își are sediul activității economice.

Prevederile pct.13 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.133 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

***“13. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art.133 alin.(2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. Regulile prevăzute la art.133 alin.(2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”***

Aceste prevederi legale, stipuleaza că pentru stabilirea locului prestării se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă așa cum este definită, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, la art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”*

Totodată, la pct.13 alin.(13) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.133 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

***“(13) Serviciile pentru care se aplică prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal de care beneficiază persoane impozabile stabilite în .X. și care sunt prestate de un prestator persoană impozabilă care nu este stabilit în .X., au locul prestării în .X., fiind aplicabile cotele de TVA prevăzute la art.140 din Codul fiscal sau, după caz, scutirile de TVA prevăzute la art.141, 143, 144 sau 144<sup>1</sup> din Codul fiscal. Atunci când prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, beneficiarul persoană impozabilă stabilită în .X. realizează o achiziție intracomunitară de servicii care se declară în declarația recapitulativă prevăzută la art.156<sup>4</sup> din Codul fiscal, dacă serviciul nu este scutit de taxă. În situația în care beneficiarul persoană impozabilă stabilită în .X. nu este înregistrat în scopuri de taxă, trebuie să îndeplinească obligațiile specifice de înregistrare pentru achiziții intracomunitare de servicii prevăzute la art.153 sau 153<sup>1</sup> din Codul fiscal.”***

Față de cele prezentate mai sus se reține că SC .X. Romania SRL este persoană juridică ce are domiciliul fiscal declarat în .X., desfășoară activitate economică în .X. și este înregistrată în scopuri de TVA, fiind îndeplinite condițiile menționate la pct.43 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal necesare pentru a se stabili locul prestării serviciilor.

Ca urmare, în cazul în speță sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că societatea contestată este persoană impozabilă și îndeplinește criteriile pentru a fi considerată stabilită în .X. din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, conform prevederilor art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

***“(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în .X. conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în .X. conform art.153 alin.(4) sau (5).”***

Iar în ceea ce privește plata taxei pe valoarea adăugată la buget conform prevederilor art.157 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (2) - (6).”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sarcina societății având în vedere că scutirea parțială la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate în beneficiul său se evidențiază în decontul de TVA, atât ca TVA deductibilă, cât și ca TVA colectată, în condițiile în care societatea doar a dedus taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că pentru evitarea dublei impuneri contravaloarea acestor servicii nu se include în baza de impozitare în vamă a reimportului de bunuri în .X., așa cum se prevede la pct.43 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice - Direcția legislație în domeniul TVA - transmis societății cu adresa nr..X./X./16.11.2011, anexat în copie la dosarul cauzei.

Față de argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală au ignorat faptul că societatea a plătit taxa pe valoarea adăugată la organele vamale, intrucât după data de 01.01.2010 a fost obligată să continue să includă în valoarea în vamă contravaloarea acestor servicii și să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă și astfel i se aplică prevederile Deciziei nr.3/2008, dată în aplicarea art.12, art.111, art.114, art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

*"În situația în care contribuabilul, cu bună-credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de către contribuabil sau au fost stabilite de către organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei plătite suplimentar, este data plății astfel cum aceasta este definită de lege, dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus" nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației din considerentele:*

Potrivit prevederilor art.21 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*" (4) În măsura în care plata sumelor reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat se constată că a fost fără temei legal, **cel care a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective.**"*

Și prevederilor art.135 din același act normativ:

*"Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire."*

Iar potrivit prevederilor art.116 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.*

[...]

**(3) Creanțele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compensează cu creanțele fiscale ale debitorului reprezentând sume de restituit de aceeași natură. Eventualele diferențe rămase se compensează cu alte obligații fiscale ale debitorului, în ordinea prevăzută la alin. (2)."**

Art.117 alin.(1) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"(1) Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:  
b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;"*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că în situația în care contribuabilii efectuează o plată mai mare decât quantumul creanței fiscale sau efectuează plăți pentru care se constată că au fost fără temei legal, au dreptul ca, în termenul de prescripție prevăzut de lege să solicite restituirea sau compensarea.

De asemenea, în cazurile în care se constată că s-au efectuat plăți ca urmare a unor erori înscrise în documentele de plată, potrivit prevederilor art.114 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"(4) Pentru creanțele fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta și va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma și din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiția debitării contului acestuia și a creditării unui cont bugetar", se va efectua corectarea erorilor din documentele de plată la cererea debitorului.*

Conform celor precizate mai sus organul de soluționare a contestației nu contesta buna credință a contribuabilului însă, potrivit prevederilor legale în vigoare incidente speței, societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar așa cum s-a prezentat în considerentele prezentei decizii.

Având în vedere cele reținute, în conformitate cu prevederile legale în vigoare perioada verificată, și în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

**3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor și penalităților de întârziere datorat bugetului de stat în condițiile în care prin prezenta decizie a fost desființată parțial decizia de impunere pentru debitul care le-a generat.

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru suma de .X. lei reprezentând taxei pe valoarea adăugată analizată la cap.III pct.1 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

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

**"ART.119**

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

**ART.120**

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

**ART. 120<sup>1</sup>**

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

Potrivit prevederilor legale se reține că referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere calculate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa decizia de impunere și pentru majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente.

În ceea ce privește majorările de întârziere și penalitățile de întârziere calculate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente sunt datorate bugetului de stat.

Întrucât nu se poate defalca cuantumul majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere datorate bugetului de stat de cuantumul majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, ce constituie bază de calcul pentru accesorii, în temeiul art.216 alin.(3) din OG 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 alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor 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”*, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesorii datorate bugetului de stat și în funcție de cele constatate la reanalizarea debitului pentru care s-a desființat decizia de impunere.

La reanalizarea acestui capăt de cerere se vor avea în vedere și argumentele contestatarii referitoare la calculul accesoriiilor, precum și argumentele și documentele prezentate prin completarea la contestație.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și



alin.(3<sup>1</sup>) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se-

## **D E C I D E**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./23.11.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de X lei**, reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

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

**x**

DIRECTOR GENERAL