

Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 289/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. ... S.R.L.**, prin contestația înregistrată sub nr. .../ 26.04.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../30.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../30.03.2011, comunicate petentei la data de 04.04.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../ 26.04.2011, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../30.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

Referitor la TVA aferentă facturii nr./15.12.2008

Factura nr. .../15.12.2008 a fost emisă către firma ... & din Marea Britanie.

Având în vedere faptul că pe parcursul derulării inspecției fiscale, din răspunsul primit de către Compartimentul Schimb Internațional de Informații de la autoritatea fiscală din Marea Britanie a reieșit că firma CONSULTANCE nu are sediul în Marea Britanie, nici nu a fost înregistrată în scopuri de TVA în această țară, S.C. S.R.L. a luat legătura cu

reprezentantul societății ... – care este beneficiarul final al serviciilor de telecomunicații prestate de S.C. S.R.L., firma fiind doar intermediar –, în vederea obținerii de lămuriri referitoare la sediul și la codul de înregistrare al societății intermediare.

Ca urmare, “Depunem un înscris din care rezultă că societatea World Sim Communication ne comunică sediul real al societății CONSULTANCE, și anume: ..., Victoria, Republic of Seichelles”.

În consecință, la data de 29.03.2011, S.C. ... S.R.L. a corectat factura nr.15.12.2008, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin emiterea unui document nou, prin care se corectează informațiile referitoare la sediul societății CONSULTANCE, și anume sediul real stabilit în afara Comunității.

În aceste condiții, soluția fiscală care trebuie aplicată din punct de vedere al TVA, referitoare la aceste tranzacții, este cea prevăzută de dispozițiile art.133 alin. 2 lit. g) din Codul fiscal, potrivit căroră “*Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi: g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității [...]*”.

Referitor la TVA aferentă prestărilor de servicii de telecomunicații către firma SL din Spania

Adresa nr./06.08.2010 a Compartimentului Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Mureș nu reflectă realitatea.

Este o greșeală de traducere a răspunsului dat de autoritățile fiscale spaniole, în sensul că, la chestionarul solicitat de D.G.F.P. Mureș - C.S.I.I. nu răspund că nu mai este valabil codul de înregistrare în scopuri de TVA ES-.... aparținând societății ... SL din Spania, ci se răspunde că beneficiarul SL Spania nu este înregistrată în Registrul Operatorilor Intracomunitari.

În temeiul dispozițiilor pct. 13 alin. 9 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, “subscrisa contestatoare în calitate de prestator suntem ținută a face dovada existenței unui cod valabil de TVA atribuit de autoritățile spaniole beneficiarului și nicidecum nu suntem ținută a face dovada înscrierii acestui beneficiar cu un cod înregistrat în scopul de TVA în Registrul Operatorilor Intercomunitari”.

“Depunem înscrisuri din care rezultă că societatea ... SL UNIPERSONAL are sediul fiscal în strada ... 3 A, Madrid și un cod valabil de TVA cu nr.”, documente care sunt eliberate de autoritățile fiscale spaniole din Maria del Molina, după cum urmează:

- o declarație de operațiune intercomunitară, model 349, din care rezultă că beneficiarul SL Spania plătește TVA autorităților fiscale spaniole;

- un certificat de rezidență fiscală;
- o adresă de la administrația financiară, din care rezultă că la data de 02.09.2010 firma spaniolă era la zi cu obligațiile sale fiscale.

Aceste documente probează validitatea codului de TVA al firmei spaniole. Ca urmare, solicită anularea obligației de a colecta TVA pentru prestările de servicii de telecomunicații către acest client.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș**, ce a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a T.V.A. în valoare totală de lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii iunie 2010, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. .../30.03.2011 și Decizia de impunere nr..../30.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

a) În luna decembrie 2008, în baza facturii nr. .../15.12.2008, unitatea a facturat către firma din Marea Britanie servicii de telecomunicații, prestate în favoarea acesteia, în valoare de ... EUR (echivalentul a ... lei), operațiuni pentru care locul prestării a fost considerat a fi locul unde clientul căruia i-au fost prestate serviciile are stabilit un sediu fix.

La control s-a constatat faptul că nu este îndeplinită condiția prevăzută de art. 133 alin. (2) lit.g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că beneficiarul prestării nu este persoană impozabilă acționând ca atare sau cu un sediu fix în Comunitate.

În vederea clarificării aspectelor constatate anterior, organele de control au solicitat explicații scrise reprezentantului legal al societății. Răspunsurile date de către acesta în nota explicativă înregistrată la D.G..F.P. Mureș sub nr. ...27.08.2010 nu au fost de natură a clarifica starea de fapt existentă, drept pentru care organele de control au procedat la transmiterea unei solicitări autorităților fiscale din Marea Britanie, în vederea obținerii de informații referitoare la relațiile comerciale dintre S.C. S.R.L. și firma Marea Britanie.

Din răspunsul transmis de autoritatea fiscală din Marea Britanie, comunicat cu adresa nr./03.12.2010 a Compartimentului Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Mureș, a rezultat că reprezentanții firmei nu au putut fi contactați pentru a se efectua verificările necesare, iar prin adresa nr./14.12.2010, transmisă în completarea răspunsului inițial, ca urmare a solicitării de către C.S.I.I. a unor informații suplimentare, rezultă faptul că dl. ... (care figurează în facturile emise de petentă ca și reprezentant al firmei ...) nu a fost înregistrat ca persoană care realizează venituri din activități independente în Regatul Marii Britanii și nu a fost înregistrat nici în scopuri de TVA.

Ca urmare, la control s-a reținut că operațiunea efectuată de S.C.... S.R.L. reprezintă o prestare de servicii pentru care, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, locul prestării este considerat a fi în România, operațiunea în cauză fiind impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 126 alin. (1) din același act normativ.

În consecință, organele de control au procedat la colectarea TVA pentru serviciile de telecomunicații înscrise în factura nr./15.12.2008, emisă către firma Marea Britanie (..... Ba FCCA), în cuantum de lei (.... lei x 19%).

b) În perioada ianuarie 2010 – iunie 2010, în baza facturilor prezentate în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală, S.C. S.R.L. a prestat servicii de telecomunicații în valoare totală de ... lei (echivalentul a EUR) către firmaSL Spania, pentru care nu a colectat TVA.

La control s-a constatat că în speță sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile pct. 13 alin. (9) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora prestatorul trebuie să facă dovada faptului că beneficiarul este persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dovada făcându-se cu un cod de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din statul membru în care își are sediul beneficiarul.

La solicitarea de verificare a codului de înregistrare în scopuri de TVA al clientului ... SL Spania, prin Adresa nr./06.08.2010 a Compartimentului de Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Mureș se comunică faptul că, începând cu data de 01.11.2006, codul de înregistrare în scopuri de, aparținând firmei spaniole mai sus menționate, nu mai este valabil, acest fapt fiind confirmat și de către autoritățile fiscale din Spania, prin răspunsul dat la solicitarea organelor de inspecție de furnizare a unor informații referitoare la firma spaniolă.

În consecință, având în vedere că în perioada ianuarie 2010 – iunie 2010 firma SL Spania nu deținea un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, la control s-a făcut aplicarea dispozițiilor art. 133 alin. (3) din Codul fiscal și ca urmare locul prestării serviciilor este în România, operațiunile în cauză fiind impozabile din punct de vedere al TVA în România, în baza prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală cu reținut că S.C. S.R.L. avea obligația colectării TVA în sumă de lei (....lei x 19%) pentru serviciile de telecomunicații prestate către firma SL Spania în perioada ianuarie 2010 – iunie 2010.

Având în vedere faptul că, din întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, în unele perioade unitatea înregistra TVA de plată, iar în altele înregistra sume negative de TVA, nivelul diferențelor stabilite cu

ocazia controlului depășind soldurile în cauză, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sarcina unității au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere de ... lei.

Potrivit Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr./04.05.2011, majorările de întârziere aferente debitelor contestate sunt în sumă de lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. S.R.L., care a avut ca obiectiv controlul anticipat asupra sumei negative a T.V.A. în valoare totală de lei, solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii iunie 2010, prin Decizia de impunere nr.../30.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../30.03.2011, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de lei și au stabilit suplimentar în sarcina unității TVA în sumă de lei.

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin actul de control anterior menționat, S.C. S.R.L. prezintă motivații în susținerea contestației pentru TVA în sumă totală de lei.

a) Referitor la TVA aferentă serviciilor prestate către firma din Marea Britanie

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă unitatea avea obligația colectării TVA pentru servicii prestate în beneficiul unui partener extern pentru care nu se face dovada că respectivul client este stabilit sau are un sediu fix în afara Comunității sau că este o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate

În fapt, în luna decembrie 2008, unitatea a emis factura nr.../15.12.2008 către firma .. din Marea Britanie, reprezentând servicii de telecomunicații, prestate în favoarea acesteia, în valoare de ... EUR (echivalentul a .. lei), operațiuni pentru care locul prestării a fost considerat de către S.C. ... S.R.L. ca fiind locul unde clientul căruia i-au fost prestate serviciile are stabilit un sediu fix.

Întrucât urmare schimbului de informații solicitat de către organele de inspecție fiscală – prin intermediul Compartimentului de Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Mureș – autorităților fiscale din Marea Britanie a rezultat că beneficiarul prestării nu este persoană impozabilă acționând ca atare sau cu un sediu fix în Comunitate, la control s-a reținut că nu este îndeplinită condiția prevăzută de art.133 alin. (2) lit.g)

din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ca urmare, operațiunea efectuată de S.C. ... S.R.L. reprezintă o prestare de servicii pentru care locul prestării este considerat a fi în România, operațiunea în cauză fiind impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 126 alin.(1) din același act normativ.

La art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi: [...]

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

10. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură, prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții. Serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații. În cazul în care serviciile de telecomunicații sunt prestate de către o persoană stabilită în afara Comunității sau care are un sediu fix în afara Comunității de la care serviciile sunt prestate, către o persoană neimpozabilă care este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în Comunitate, se consideră că prestarea are loc în România, dacă serviciile au fost efectiv utilizate în România;”.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține faptul că locul prestării de servicii este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, iar pentru clienții care sunt stabiliți sau au un sediu fix în afara Comunității și pentru clienții persoane impozabile stabiliți sau care au un sediu fix în Comunitate, locul prestării este locul unde clientul respectiv are sediul fix stabilit sau are un sediu fix.

Ca regulă generală, locul prestării este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Prin derogare de la regula generală, pentru anumite servicii, locul prestării este considerat a fi locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu respectarea uneia din următoarele condiții:

1. respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori

2. clientul să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul.

În acest caz, se reține că S.C. S.R.L. a facturat către firma din Marea Britanie servicii de telecomunicații. Conform celor reținute mai sus, în situația în care firma beneficiară a serviciilor de telecomunicații ar fi o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, contestatoarea nu ar avea obligația să aplice regula generală cu privire la locul prestării, ci s-ar afla în situația derogatorie de la regula generală, **caz în care locul prestării ar fi locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix.**

Din raportul de inspecție fiscală reiese faptul că, întrucât răspunsurile formulate de către reprezentantul legal al societății în nota explicativă dată organelor de control, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../27.08.2010, nu au fost de natură a clarifica starea de fapt existentă, în temeiul art.19 din Regulamentul Comunității Europene nr. 1798/2003 din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, la control s-a procedat la transmiterea unei solicitări de informații autorităților fiscale din Marea Britanie, în vederea obținerii de informații referitoare la relațiile comerciale dintre S.C. ... S.R.L. și firmaMarea Britanie.

După cum rezultă din răspunsul transmis de autoritatea fiscală din Marea Britanie, comunicat Activității de Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../03.12.2010 a Compartimentului Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Mureș, reprezentanții firmei nu au putut fi contactați pentru a se efectua verificările necesare, iar prin adresa nr. .../14.12.2010, transmisă în completarea răspunsului inițial, ca urmare a solicitării de către C.S.I.I. a unor informații suplimentare, rezultă faptul că dl. Sulzbacher (persoană care figurează în facturile emise de petentă ca și reprezentant al firmei CONSULTANTS) nu a fost înregistrat ca persoană care realizează venituri din activități independente în Regatul Marii Britanii și nu a fost înregistrat nici în scopuri de TVA.

În contextul celor anterior prezentate se reține că, întrucât firma din Marea Britanie nu este o persoană impozabilă acționând ca atare sau cu un sediu fix în Comunitate, așa cum condiționează art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, rezultă că pentru operațiunile în speță nu se poate aplica derogarea prevăzută la art. 133 alin. (2) lit. g), de a fi neimpozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ci se aplică regula generală de la art. 133 alin. (1), locul prestării fiind locul unde este stabilit prestatorul (S.C. S.R.L.), adică România.

În temeiul art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”.

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că operațiunea în cauză constituie o prestare de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România, operațiunea fiind impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și ca urmare, în luna decembrie 2008, unitatea avea obligația colectării TVA pentru prestările de servicii de telecomunicații înscrise în factura nr./15.12.2008 emisă către firma Marea Britanie (... Ba FCCA).

În contestație unitatea susține următoarele:

- întrucât pe parcursul derulării inspecției fiscale, din răspunsul primit de către Compartimentul Schimb Internațional de Informații de la autoritatea fiscală din Marea Britanie a reieșit că firma nu are sediul în Marea Britanie, nici nu a fost înregistrată în scopuri de TVA în această țară, S.C. ... S.R.L. a luat legătura cu reprezentantul societății LTD – care este beneficiarul final al serviciilor de telecomunicații prestate de S.C. ... S.R.L., firma fiind doar intermediar –, în vederea obținerii de lămuriri referitoare la sediul și la codul de înregistrare al societății intermediare, din răspunsul primit rezultând sediul real al societății, și anume: “.... Street, Republic of Seichelles”.

- în consecință, la data de 29.03.2011, S.C. S.R.L. a corectat factura nr./15.12.2008, în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin emiterea unui document nou, prin care se corectează informațiile referitoare la sediul societății, și anume sediul real stabilit în afara Comunității.

- în aceste condiții, o dată ce au fost emise facturile de corecție nr. 107 și nr./29.03.2011, soluția fiscală care trebuie aplicată din punct de vedere al TVA, referitoare la aceste tranzacții, este cea prevăzută de dispozițiile art.133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

Cu privire la susținerile de mai sus ale petentei se reține că facturile nr.... și nr. (anexate la contestație), prin care susține petenta că a corectat factura nr./15.12.2008, au fost emise în data de **29.03.2011**,

deci într-o perioadă ce excede perioadei supuse verificării organelor de control, perioada verificată fiind 01.10.2008 – 30.06.2010. Având în vedere cele reținute anterior, în baza corespondenței purtate cu autoritățile fiscale britanice, este de necontestat faptul că la data emiterii facturii nr.../15.12.2008, beneficiarul înscris în factură nu exista ca persoană impozabilă în Comunitate, deci operațiunii în cauză nu i se putea aplica regimul derogatoriu prevăzut de art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

Referitor la invocarea de către petentă a faptului că a corectat factura nr./15.12.2008, emisă către Marea Britanie, se impune precizarea că, factura inițială (nr.) a fost emisă către un beneficiar din Comunitate care la data de 15.12.2008 nu era persoană impozabilă în Marea Britanie, iar factura de corecție (nr.) a fost emisă către un beneficiar din afara Comunității (Republica Seychelles).

În ceea ce privește modalitatea tehnică de efectuare a corecției, se reține că, la art. 159 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: „(1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi** sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, **fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.**”

Totodată, la pct. 81² alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se precizează: „Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori **nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial**, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. **Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.**”

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate rezultă că prestatorii au dreptul legal de a modifica anumite informații din factură, care sunt obligatorii (cum ar fi: numărul și data emiterii facturii; denumirea, adresa și codul de înregistrare fiscală al emitentului facturii; denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului; denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau a serviciilor

prestate; baza de impozitare; cota de taxă și suma taxei colectate), dar cu condiția să nu se modifice regimul fiscal al operațiunii facturate inițial.

Din analiza documentelor în baza cărora unitatea susține că ar fi efectuat corectarea facturii nr./15.12.2008, se reține că facturile nr. ... și nr....nu au fost emise cu respectarea prevederilor legale mai sus citate, în sensul că în factura nr./29.03.2011, prin modificarea datelor beneficiarului din factura nr., de la o persoană neimpozabilă din Comunitate (..... Marea Britanie – care nu este persoană impozabilă) la o persoană impozabilă din afara Comunității (..... Seychelles), este evident că **se modifică regimul fiscal al operațiunii, din operațiune impozabilă în România** – potrivit art. 133 alin. (1) din Codul fiscal – **în operațiune neimpozabilă în România** – reglementată de art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal. Totodată, factura nr./29.03.2011 nu conține numărul și data documentului corectat.

De asemenea, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P Mureș sub nr./04.05.2011, organele de control precizează: „emiterea celor două documente ridică semne de întrebare în ceea ce privește numerele de ordine ale acestora; astfel, factura cu nr. ... a fost emisă în data de 15.12.2008, iar facturile cu nr. de ordine ... și ... au fost emise în data de 29.03.2011, ceea ce conduce la concluzia că în intervalul de timp decembrie 2008 – martie 2011 unitatea nu a mai emis alte facturi; în fapt, unitatea verificată a emis facturi către diverși beneficiari în perioada respectivă”.

Nu se poate reține la soluționarea favorabilă a cauzei susținerea petentei potrivit căreia la data emiterii facturii nr. ... nu avea cunoștință de „sediul real” al beneficiarului serviciilor prestate, întrucât nimeni nu poate invoca în apărare propria culpă. Chiar și în situația ipotetică în care adresa beneficiarului din factură ar fi fost eronată și s-ar fi datorat unei erori generate de necunoașterea reală a adresei beneficiarului – lăsând la o parte faptul că este cel puțin discutabil ca în relațiile de afaceri cu parteneri externi o firmă din România să nu cunoască datele de identificare ale beneficiarilor săi, făcând o gravă confuzie între Marea Britanie (stat membru al Uniunii Europene) și Republica Seychelles (din afara Comunității Europene) –, unitatea avea obligația legală, reglementată de art. 133 alin. (1) din Codul fiscal, ca la data emiterii facturii nr./15.12.2008 către beneficiarul intracomunitar (pentru care nu face dovada că era persoană impozabilă în Marea Britanie) să colecteze TVA, întrucât operațiunea era impozabilă în România. De asemenea, se mai reține că, în aceeași situație ipotetică în care adresa beneficiarului (în speță țara în care își avea sediul acesta) era greșită, petenta nu avea posibilitatea legală de a mai corecta factura emisă inițial, întrucât corectarea informațiilor respective din factură ar fi condus la modificarea regimului fiscal al operațiunii facturate inițial, fapt ce contravine prevederilor pct. 81² alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

În ceea ce privește invocarea de către contestator a faptului că reprezentantul societății LTD, care este beneficiarul final al serviciilor prestate de către S.C. S.R.L., a comunicat „sediul real al societății”, din contestație nu rezultă modul în care înțelege petenta să folosească la soluționarea favorabilă a cauzei această afirmație, întrucât din dosarul cauzei nu rezultă care este legătura dintre S.C. S.R.L. și cele două firme străine, unitatea nedepunând niciun contract încheiat între S.C. S.R.L. și acestea. În același sens, așa cum se precizează în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, Acordul nr...../01.08.2007, care ar fi fost încheiat între în calitate de beneficiar final și în calitate de intermediar al serviciilor prestate de petentă, nu este de natură să clarifice dacă beneficiarul serviciilor facturate de către S.C. S.R.L. prin factura nr. .../15.12.2008 este unul și același cu firma la care se face referire în documentul intitulat “Acord nr. .../01.08.2007”.

Se mai reține faptul că unitatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală, nici organelor de soluționare a contestației vreun certificat de rezidență fiscală eliberat de statul englez (în situația în care avea sediul în Marea Britanie) sau de Republica Seychelles (în situația nou-invocată în contestație, în care ar avea sediul în acest stat), care să ateste cele susținute de petentă, astfel că simpla invocare de către aceasta a faptului că firma în beneficiul căreia a fost emisă factura nr. .../15.12.2008 are sediul în Republica Seychelles nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În contextul celor anterior prezentate, având în vedere dispozițiile legale mai sus citate, se reține că în mod legal organele de control au procedat la colectarea TVA pentru serviciile de telecomunicații înscrise în factura nr. .../15.12.2008, emisă către firma Marea Britanie (.....), în cuantum de lei (.... lei x 19%), contestația unității urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

b) Referitor la TVA aferentă prestărilor de servicii de telecomunicații către firma SL din Spania

Cauza supusă soluționării este de a stabili dacă unitatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate în beneficiul unui client extern care nu deține un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul membru în care își are sediul beneficiarul

În fapt, în perioada ianuarie 2010 – iunie 2010, în baza facturilor prezentate în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală, S.C. S.R.L. a prestat servicii de telecomunicații în valoare totală de lei (echivalentul a EUR) către firma Spania.

La control s-a constatat că, întrucât SL Spania nu deținea un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA emis de autoritățile fiscale spaniole, locul prestării serviciilor este în România, operațiunile în cauză

fiind impozabile din punct de vedere al TVA în România, în baza prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, la art. 133 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează: *“(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.”*, iar potrivit prevederilor pct. 13 alin. (9) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, *“(9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. [...]”*

Din cuprinsul dispozițiilor legale anterior citate se reține că, pentru ca locul prestării serviciilor să fie considerat locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are sediul, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate, dovadă care se face prin comunicarea de către beneficiar a unui cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din statul membru în care acesta își are sediul.

La solicitarea de verificare a codului de înregistrare în scopuri de TVA al clientului ... SL Spania, prin Adresa nr./06.08.2010 a Compartimentului de Schimb Internațional de Informații (din luna decembrie 2010 Biroul Județean de Informații Fiscale) din cadrul D.G.F.P. Mureș, s-a comunicat organelor de inspecție fiscală faptul că, începând cu data de 01.11.2006, codul de înregistrare în scopuri de TVA, aparținând firmei spaniole mai sus menționate, nu mai este valabil, acest fapt fiind confirmat și de către autoritatea fiscală spaniolă, prin răspunsul dat la solicitarea organelor de inspecție de furnizare a unor informații referitoare la firma spaniolă.

În vederea clarificării situației de fapt fiscale, prin adresa nr. .../10.06.2011, Biroul Soluționare Contestații a solicitat Biroului Județean de Informații Fiscale din cadrul D.G.F.P. Mureș verificarea și comunicarea istoricului valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare al firmei Spania, precum și documentele primite urmare schimbului de informații în domeniul TVA efectuat cu administrația fiscală spaniolă vizând tranzacțiile efectuate între S.C. S.R.L. și firma SL Spania.

Prin adresa nr./10.06.2011 a B.J.I.F., se transmit documentele primite de la Administrația fiscală din Spania urmare solicitării de informații SCAC/2004 vizând relațiile comerciale dintre S.C. S.R.L. și firma SL Spania și Răspunsul nr. .../10.06.2011 la solicitarea de verificare a valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale contribuabilului spaniol,, din care rezultă următoarele informații:

1. Contribuabilul spaniol nu mai este înregistrat în Registrul operatorilor intracomunitari din 01.11.2006, deci nu mai este înregistrat în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare începând cu aceeași dată. Potrivit dispozițiilor art. 158² din Codul fiscal, cu modificările ulterioare – dispoziții care, fiind introduse în reglementările fiscale românești ca un rezultat al armonizării legislației din România cu legislația comunitară în domeniul fiscal, se regăsesc și în legislația fiscală spaniolă –, în registrul operatorilor intracomunitari sunt înscrise doar persoanele impozabile plătitoare de TVA care derulează operațiuni intracomunitare, deci care au atribuit un cod de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare (**IVA**), iar nu NIF – care reprezintă codul de înregistrare fiscală atribuit de Regatul Spaniei pentru operațiuni interne.

2. Firma SL Spania “a fost marcată ca persoană neînregistrată cu un istoric cu risc începând cu data de 18.02.2008 pentru suspiciuni de fraudă, fiind blocată din Registrul operatorilor intracomunitari”.

3. În perioada supusă inspecției fiscale firma spaniolă nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare, codul fiind valid doar în perioada **31.10.2006 – 01.11.2006**.

4. Faptul că în perioada 2008 - 2010 firma spaniolă a depus deconturile de TVA demonstrează doar că e înregistrat ca plătitor de TVA pentru operațiunile desfășurate în Spania, nu și pentru operațiunile intracomunitare.

În contestație petenta încearcă să demonstreze că partenerul său spaniol deține un cod valabil de TVA cu numărul nr., fapt necontestat de către organele de control. Din contestație rezultă că petenta nu are cunoștință de faptul că, așa cum s-a reținut mai sus, acel cod de identificare fiscală (care în documentele anexate contestației, emise de autoritatea fiscală spaniolă, poartă denumirea de “NIF”), este diferit de “IVA”,

legiuitorului spaniol făcând o distincție clară între codul de identificare fiscală (NIF) utilizat pentru operațiuni interne și codul de identificare fiscală pentru scopuri de TVA (IVA) pentru operațiuni intracomunitare.

Astfel, având în vedere susținerile din contestație, rezultă că petenta face confuzie între IVA – care reprezintă indicativul codului de identificare în scopuri de TVA ce se atribuie de către statul spaniol persoanelor care realizează operațiuni intracomunitare și care sunt înregistrate în Registrul operatorilor intracomunitari – și NIF – care este codul de identificare fiscală ce se atribuie de statul spaniol persoanelor fizice sau juridice impozabile care desfășoară operațiuni pe teritoriul Spaniei, cum sunt definite cele două coduri de înregistrare fiscală în legislația internă, de către autoritatea fiscală spaniolă.

În același sens se reține că, pe pagina oficială de internet a (autorității fiscale spaniole) guvernului spaniol, (Agencia Tributaria), (www.aeat.es) se precizează care este diferența între cele două coduri de identificare - NIF și IVA -, astfel: **NIF** se solicită de către persoanele fizice și juridice, pentru operațiuni efectuate pe teritoriul național, iar **IVA** se solicită **expres** de către contribuabilii care intenționează să deruleze operațiuni în afara teritoriului național atunci când solicită înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari, componența acestui cod fiind precedată de ES (codul de țară) și conținând numărul de identificare fiscală atribuit la intern (NIF). Astfel, **în derularea operațiunilor intracomunitare**, contribuabilii spanioli vor avea un cod de înregistrare în scopuri de TVA de forma **IVA = ES + NIF**.

În speță, în situația în care firma **SL ar fi fost înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari și ar fi deținut un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA pentru realizarea operațiunilor intracomunitare**, acesta ar fi trebuit să fie.....

În susținerea contestației petenta depune copii ale unor documente oficiale emise de autoritatea fiscală spaniolă – Agencia Tributaria –, precum și traducerea autorizată a acestora, după cum urmează:

- certificat de rezidență fiscală nr..... a firmei SL ... cu NIF: ... („Residencia fiscal en Espana. Convenio” pentru „..... con NIF.....”), eliberat de Agencia Tributaria – Administracion de ... din Madrid la data de 02.09.2010;

- certificat de atestare fiscală nr....., eliberat pentru societatea cu N.I.F.: („por N.I.F.: ... , rason social:), eliberat de Agencia Tributaria – Administracion de din Madrid la data de 02.09.2010;

- declarația recapitulativă privind operațiunile intracomunitare nr./05.10.2010 a declarantului, cu număr de identificare fiscală (NIF) („Resumen operaciones con la Union Europea – Relacion de operaciones intracomunitaria” pentru declarantul ce are „No de identificacion fiscal (NIF) ...” și denumirea „.... S.L.”).

Prin adresa nr. 20.422/10.06.2011, B.J.I.F. transmite organelor de soluționare a contestației documentele comunicate de autoritatea fiscală spaniolă urmare schimbului de informații inițiat de autoritatea română, care sunt aceleași cu documentele depuse de petentă în susținerea contestației.

Din toate aceste documente rezultă că firma SL are codul de identificare fiscală **NIF** (care este un cod de identificare fiscală utilizat pentru operațiunile derulate pe teritoriul Spaniei), fără a fi precedat de prefixul ES, ceea ce denotă faptul că firma de mai sus nu deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare eliberat de autoritățile spaniole.

De altfel, aceeași situație este confirmată și în Răspunsul nr. .../10.06.2011 al B.J.I.F., respectiv că în perioada 01.01.2010 – 30.06.2010 firmaSL nu deținea un cod valabil de identificare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare, codul ES fiind valid doar în perioada **31.10.2006 – 01.11.2006**.

Așa cum s-a reținut mai sus, documentele anexate în susținerea cauzei nu țin loc de cod de înregistrare în scopuri de TVA eliberat de autoritățile fiscale ale statului spaniol pentru operațiuni intracomunitare. De asemenea, acestea probează validitatea codului de TVA al firmei spaniole pentru operațiunile derulate pe teritoriul Spaniei (codul), și nicidecum pentru operațiunile intracomunitare, pentru care firma ... SL ar trebui să dețină un cod de identificare ce conține prefixul ES, în speță, validitatea TVA fiind probată doar de informațiile furnizate de baza de date constituită în conformitate cu prevederile art. 22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA (VIES).

Totodată, susținerea din contestație a faptului că firma spaniolă “este la zi cu obligațiile fiscale” nu este de natură a conduce la concluzia că aceasta are atribuit un cod de identificare fiscală pentru operațiuni intracomunitare.

În Regulamentul (CE) nr.1798/2003 din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 se prevăd următoarele:

„ART. 22

(1) *Fiecare stat membru dispune de o **bază de date electronică** în care stochează și prelucrează informațiile pe care le colectează în conformitate cu articolul 22 alineatul (6) litera (b), în versiunea din articolul 28h din Directiva 77/388/CEE.*

Pentru a permite utilizarea informațiilor în cadrul procedurilor prevăzute de prezentul regulament, informațiile sunt păstrate timp de cel puțin cinci ani de la sfârșitul anului calendaristic în care trebuie permis accesul la informații.

(2) *Statele membre se asigură că bazele lor de date sunt actualizate, complete și exacte. [...]*

ART. 27

(1) Fiecare stat membru dispune de o **bază de date electronică conținând un registru al persoanelor cărora le-au fost atribuite numere de identificare TVA în statul membru respectiv.**

(2) În orice moment, autoritatea competentă a unui stat membru poate obține în mod direct sau i se poate comunica, din datele stocate în conformitate cu articolul 22, **confirmarea valabilității numărului de identificare TVA sub care o persoană a efectuat sau a beneficiat de o livrare intracomunitară de bunuri sau servicii.**

În urma unei cereri speciale, autoritatea solicitată comunică, de asemenea, data emiterii și, după caz, data expirării numărului de identificare TVA. [...]

ART. 41

(1) Informațiile comunicate sub orice formă, în temeiul prezentului regulament, sunt reglementate de obligația păstrării secretului oficial și se bucură de protecția acordată informațiilor similare, atât în temeiul legislației naționale a statului membru care le-a primit, cât și al dispozițiilor corespondente aplicabile autorităților comunitare.

Aceste informații pot fi utilizate pentru stabilirea bazei de impozitare sau pentru perceperea sau controlul administrativ al impozitelor în scopul stabilirii bazei de impozitare.

De asemenea, informațiile pot fi utilizate pentru evaluarea altor prelevări, drepturi și taxe reglementate de articolul 2 din Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultând din anumite prelevări, drepturi, taxe și alte măsuri*10).

De asemenea, acestea pot fi folosite în legătură cu procedurile judiciare care pot implica sancțiuni, inițiate ca urmare a încălcării legislației fiscale, fără a aduce atingere normelor generale și dispozițiilor legale care reglementează drepturile acuzaților și martorilor în cadrul acestor proceduri. [...]

ART. 42

Rapoartele, declarațiile și orice alte documente sau copiile certificate sau extrasele acestor documente, obținute de personalul autorității solicitate și comunicate autorității solicitante, în cadrul asistenței prevăzute de prezentul regulament, pot fi invocate ca dovezi de către organismele competente ale statului membru al autorității solicitante, la fel ca și documentele similare furnizate de o altă autoritate din țara respectivă.

Din dispozițiile anterior citate ale Regulamentului CE rezultă că rapoartele emise de compartimentele de schimb internațional de informații sunt formulare oficiale, comunicate de autoritățile fiscale ale statelor membre solicitate emise în baza sistemului de schimb de informații privind TVA (VIES), prin interogarea bazei de date constituite la nivel comunitar, ce

conține codurile de identificare în scopuri de TVA emise de statele membre pentru operatorii intracomunitari, denumirile operatorilor intracomunitari, perioadele de valabilitate ale codurilor de TVA, precum și toate modificările ce survin în starea firmelor din statele membre (schimbări de denumire, sediu, cod TVA etc.).

În consecință, se reține că informațiile oficiale puse la dispoziția statelor membre, comunicate de autoritatea fiscală spaniolă prin sistemul VIES Biroului Județean de Informații Fiscale Mureș, cuprinse în raportul prin care s-a comunicat rezultatul verificării codului de identificare în scopuri de TVA al firmei SL, sunt furnizate de baza de date constituită în conformitate cu prevederile art. 22 din Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1798/2003 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA, deci nu sunt preluate, așa cum insinuează petenta, din surse neverificate și nesecurizate.

Ca urmare, rezultă că Raportul nr. .../06.08.2010, emis de C.S.I.I. Mureș, din care reiese că firma ... nu mai deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare, codul ... fiind valabil doar în perioada 31.10.2006 – 01.11.2006, este un document oficial, care reflectă situația reală a firmei spaniole.

Ca urmare, este neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia adresa nr./06.08.2010 a C.S.I.I. din cadrul D.G.F.P. Mureș, prin care s-a comunicat organelor de control faptul că numărul de identificare în scopuri de TVA ES alSL Spania nu mai este valabil pentru operațiuni intracomunitare, nu reflectă realitatea.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a faptului că firma SL Spania plătește TVA autorităților spaniole, fiind la zi cu obligațiile fiscale, facem precizarea că aceste susțineri nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu au legătură cu speța analizată. Se reține astfel că organele de control nu au constatat faptul că firma din Spania nu este la zi cu obligațiile fiscale, nici faptul că nu ar fi înregistrată ca și plătitor de TVA în Spania, ci au constatat doar că aceasta nu mai deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare.

În urma schimbului de informații purtat între cele două state membre (România și Spania) a rezultat că autoritatea fiscală spaniolă a retras firmei ... SRL înregistrarea din Registrul operatorilor intracomunitari și a invalidat codul de identificare în scopuri de TVA Totodată, faptul că autoritatea fiscală spaniolă arată motivele pentru care a fost retrasă înregistrarea din Registru și invalidat codul de – pentru motive de fraudă –, confirmă o dată în plus că datele furnizate prin sistemul VIES cu privire la validitatea codului de identificare fiscală în scopuri de TVA pentru operațiunile intracomunitare sunt corecte.

În contestație S.C..... S.R.L. afirmă că „Este o greșeală de traducere a răspunsului dat de autoritățile fiscale spaniole, în sensul că, la chestionarul solicitat de D.G.F.P. Mureș - C.S.I.I. nu răspund că nu mai este valabil codul de înregistrare în scopuri de TVA aparținând societății

SL din Spania, ci se răspunde că beneficiarul SL Spania nu este înregistrată în Registrul Operatorilor Intracomunitari.”

Referitor la această susținere se rețin următoarele:

La alin. (3) din Hotărârea Consiliului Uniunii Europene pentru aprobarea Regulamentului (CE) nr.1798/2003 din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 se stipulează: „(3) În consecință, măsurile de armonizare fiscală luate în vederea realizării pieței interne trebuie să includă instituirea unui sistem comun de schimb de informații între statele membre, prin care autoritățile administrative ale statelor membre urmează să se sprijine reciproc și să coopereze cu Comisia pentru a asigura aplicarea corectă a TVA la livrările de bunuri și prestările de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri.”

În cadrul procesului de armonizare a legislației naționale cu aquis-ul comunitar în domeniul fiscalității, și în legislația românească, ca și în legislația spaniolă și a celorlalte state europene, s-a condiționat efectuarea operațiunilor intracomunitare cu înregistrarea în Registrul operatorilor intracomunitari și existența unui cod de identificare în scopuri de TVA. Astfel, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, s-a introdus în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **art. 158²**, care precizează:

„(1) Începând cu data de 1 august 2010, se înființează și se organizează în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală Registrul operatorilor intracomunitari care cuprinde toate persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care efectuează operațiuni intracomunitare, [...];

(2) La data solicitării înregistrării în scopuri de TVA potrivit art. 153 sau 153¹ persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile vor solicita organului fiscal competent și înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari dacă intenționează să efectueze una sau mai multe operațiuni intracomunitare, de natura celor prevăzute la alin. (1).

(3) Persoanele înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 153 și 153¹ vor solicita înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari dacă intenționează să efectueze una sau mai multe operațiuni intracomunitare de natura celor prevăzute la alin. (1), înainte de efectuarea respectivelor operațiuni. [...]

(8) Nu pot fi înscrise în Registrul operatorilor intracomunitari:

a) **persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹;**

b) **persoanele impozabile care au ca asociat sau administrator o persoană împotriva căreia s-a pus în mișcare acțiunea penală și/sau care**

are înscrise în cazierul judiciar infracțiuni în legătură cu oricare dintre operațiunile prevăzute la alin. (1).”

Din actul normativ citat anterior se desprinde concluzia că registrul operatorilor intracomunitari – așa cum rezultă și din denumirea sa – cuprinde toate persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care efectuează **operațiuni intracomunitare**, neputând fi înscrise în acest registru persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA. Cu alte cuvinte, pentru a efectua operațiuni intracomunitare, fiecare persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă are obligația să îndeplinească două condiții:

1. să dețină un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA și
2. să fie înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari.

Așa cum rezultă din textele legale mai sus citate, cele două condiții prevăzute de legiuitor nu se exclud una pe cealaltă, ci sunt interconținute în sensul că neîndeplinirea uneia dintre ele are ca efect imposibilitatea legală de a efectua operațiuni intracomunitare.

Ca urmare a celor reținute anterior, având în vedere că la art. 158² din Codul fiscal se precizează că **nu pot fi înscrise în Registrul operatorilor intracomunitari persoanele care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA**, și întrucât aceste prevederi sunt rezultatul armonizării legislației românești cu prevederile aquis-ului comunitar în domeniul fiscalității, aceste prevederi legale referitoare la operațiunile intracomunitare se regăsesc și în legislația fiscală din Spania.

În consecință, este nejustificată legal afirmația de mai sus a unității potrivit căreia „este o greșeală de traducere a răspunsului dat de autoritățile fiscale spaniole”.

În ceea ce privește obligația de verificare a validității codului de identificare în scopuri de TVA al clientului spaniol al S.C. ... S.R.L., se reține că, la pct. 13 alin. (9) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, „ [...] Se consideră că prestatorul a acționat de bună-credință în ceea ce privește stabilirea faptului că beneficiarul său este o persoană impozabilă atunci când a obținut confirmarea validității codului de TVA atribuit beneficiarului său de autoritățile fiscale din alt stat membru prin intermediul procedurilor de securitate existente la nivel comunitar. Dacă beneficiarul care este stabilit în alt stat membru decât România nu comunică un cod valabil de TVA și/sau prestatorul nu obține confirmarea validității codului de TVA al clientului său, se va considera că prestarea de servicii este realizată către o persoană neimpozabilă, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Totuși, în situația în care ulterior emiterii facturii de către prestator beneficiarul comunică un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, prestatorul va aplica prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv va considera că operațiunea nu este

impozabilă în România, fiind impozabilă la locul unde este stabilit beneficiarul, dacă beneficiarul poate face dovada că avea calitatea de persoană impozabilă în momentul în care taxa a devenit exigibilă. Dovada constă într-o confirmare oficială a autorității fiscale din statul membru în care beneficiarul este stabilit. [...]

De asemenea, la pct. 2 din Procedura de solicitare a verificării valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, de către persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, aprobată prin Ordinul M.F.P. nr.1706/2006, se prevede că, „2. Verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, furnizate vânzătorilor din România de către cumpărători din alte state membre, cade în sarcina vânzătorului”.

În temeiul dispozițiilor legale de mai sus, prestatorul avea obligația să verifice validitatea codului de TVA al partenerului intracomunitar prin intermediul procedurilor de securitate existente la nivel comunitar, adică prin sistemul de schimb de informații privind TVA (VIES).

În ceea ce privește modalitățile de verificare a valabilității codurilor de TVA ale statelor membre, la pct. 3 – 5 din actul normativ citat anterior se prevede:

„3. Persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România pot verifica valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, astfel:

a) accesând pagina de internet a Comisiei Europene, la adresa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm, utilizând adresa: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/VIES.htm>;

b) transmițând o solicitare, prin poșta electronică, la adresa/adresele menționată/menționate pe portalul A.N.A.F., utilizând: <http://anaf.mfinante.ro/wps/portal/>;

c) transmițând o solicitare în scris, prin poștă sau direct la registratura direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau a Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

4. Solicitarea de verificare a valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în celelalte state membre, denumită în continuare Solicitare de verificare, poate fi transmisă exclusiv de persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România, direct sau printr-un reprezentant legal.

5. Solicitarea de verificare transmisă prin mijloacele prevăzute la pct. 3 lit. b) și c) se adresează, utilizându-se formularul tipizat prevăzut în anexa nr. 2, direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau direcției generale de administrare a marilor contribuabili în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal solicitantul.”

După cum rezultă din dispozițiile legale de mai sus, existând cadrul legal și operativ, societatea avea posibilitatea să verifice codul de înregistrare în scopuri de TVA al clientului spaniol, ori aceasta nu face dovada nici până la data soluționării contestației că a verificat prin vreuna din modalitățile de verificare – site ANAF sau cerere adresată prin poșta electronică sau în scris – valabilitatea codului de înregistrare nr. al firmei spaniole.

În contextul celor anterior prezentate, având în vedere cele reținute la soluționarea contestației și în temeiul dispozițiilor legale citate se reține că, întrucât în perioada ianuarie 2010 – iunie 2010 firma SL Spania nu deținea un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA emis de autoritățile fiscale spaniole pentru operațiuni intracomunitare, locul prestării serviciilor este în România, operațiunile în cauză fiind impozabile din punct de vedere al TVA în România, în baza prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Ca urmare, rezultă că S.C. S.R.L. avea obligația colectării TVA în sumă de lei (..... lei x 19%) pentru serviciile de telecomunicații prestate către firma SL Spania în perioada ianuarie 2010 – iunie 2010, în mod legal organele de inspecție fiscală respingând la rambursare TVA în sumă de lei.

În consecință contestația formulată urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere faptul că, din întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, în unele perioade unitatea înregistra TVA de plată, iar în altele înregistra sume negative de TVA, nivelul diferențelor stabilite cu ocazia controlului depășind soldurile în cauză, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sarcina unității au fost stabilite majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere de lei.

Potrivit Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. /04.05.2011, majorările de întârziere aferente debitelor contestate sunt în sumă de lei.

Având în vedere cele anterior precizate, precum și faptul că în susținerea cauzei petenta nu prezintă niciun temei de drept și de fapt prin care să combată cele constatate, se reține că, în mod corect organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de lei (....lei + lei), motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ... lei, calculate la control pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei – al căror mod de calcul este prezentat în anexa la Referatul nr.... /22.07.2010 cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. /22.07.2010 – , întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în

raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C.... S.R.L. este reținută ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

În consecință, contestația unității urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru majorările de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește celelalte constatări ale acțiunii de inspecție fiscală, stabilite prin Decizia de impunere nr./30.03.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv TVA în sumă de ...lei (... lei TVA respinsă la rambursare + ... lei TVA stabilită suplimentar de plată – ... lei TVA pentru care unitatea prezintă motivații în susținerea contestației), majorările de întârziere aferente, în sumă de ... lei (... lei totalul majorărilor de întârziere stabilite la control – ... lei majorări de întârziere aferente TVA de ... lei) și penalități de întârziere în sumă de lei, petenta nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată constatările organelor de control.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]."

iar la pct. 12.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, se stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării."

Din dispozițiile legale menționate mai sus se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatorul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației, se va **respinge** contestația formulată de S.C. S.R.L. **ca nemotivată** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorările de întârziere aferente în sumă de lei, și **penalitățile de întârziere de lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L din Tg. Mureș** pentru suma totală de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. S.R.L din Tg. Mureș** pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,