

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 15 / ...2009
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. U S.R.L. A...,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, prin adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația depusă de S.C. U S.R.L., cu sediul în A..., str. ..., nr. ..., jud. Alba, împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia.

Contestația a fost înregistrată la D.G.F.P. Alba - Secretariat general sub nr. ... / ..., iar la Administrația Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost transmise societății prin adresa nr. ... / ..., iar la societate au ajuns în data de ..., după cum se precizează prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei, reprezentând TVA suplimentară colectată stabilită de organele de inspecție fiscală.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. U S.R.L. A... invocă următoarele în susținerea cauzei:

Contestatoare precizează că, prin raportul de inspecție fiscală ce face obiectul contestației, s-a stabilit un TVA colectat în sumă totală de ... lei, întrucât firma E Olanda nu deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, începând cu 01.01.2008.

Din adresele primite de la firma olandeză E și de la Autoritatea olandeză în materie de taxe, rezultă că firma E deține un cod valabil de TVA, codul vechi ..., menționat în facturile emise de către S.C. U S.R.L. fiind modificat datorită unei greșeli regretabile (așa cum se menționează prin adresa primită) în cursul anului 2008.

La contestație, sunt anexate următoarele:

- traducerea autorizată a adresei primite de la Autoritatea olandeză în materie;

- traducerea adresei pe care Autoritatea olandeză a adresat-o societății E în ..., cu privire la modificarea codului de TVA al acestei societăți.

Drept urmare, societatea solicită ca, luând în considerare datele prezentate, să se dispună restituirea sumei de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Administrației Finanțelor Publice a mun. Alba Iulia, s-au stabilit următoarele:

La data de ..., organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul S.C. U S.R.L. A..., iar în urma verificării documentelor financiar contabile s-a considerat necesară obținerea unui punct de vedere de la D.G.F.P. Alba - Activitatea de Inspecție Fiscală, în legătură cu depunerea notificărilor privind taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. (2) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, informații solicitate prin adresa nr. ... /

Astfel acțiunea de inspecție fiscală s-a suspendat începând cu data de ..., în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 708 / 2006, iar termenul de soluționare s-a prelungit cu perioada cuprinsă cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate, conform art. 70 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003.

Prin adresa nr. ... / ..., s-a primit ca răspuns un exemplar din Procesul verbal nr. ... / ..., încheiat la S.C. A S.R.L. A..., de către organele de control din cadrul D.G.F.P. Alba.

În data de ..., s-a întocmit referatul înregistrat la AFP Alba Iulia sub nr. ... / ..., prin care s-a solicitat aprobarea reverificării perioadei controlate anterior din punct de vedere al stabilirii corecte a taxei pe valoarea adăugată

datorată de societate, deoarece s-a constatat că există erori de calcul care influențează rezultatele controlului aferent perioadei verificate anterior.

De asemenea, societatea a solicitat suspendarea inspecției fiscale până la data de ..., deoarece în această perioadă societatea a făcut demersuri pentru obținerea unui răspuns edificator de la autoritățile olandeze și de la clientul E Olanda, cu privire la situația creată în legătură cu modificarea codului de TVA al clientului olandez, așa cum rezultă din cererea de suspendare depusă de societate.

Perioada supusă verificării a fost noiembrie 2007 - martie 2008.

În timpul controlului s-a solicitat Compartimentului Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Alba verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA a clienților din Italia și Olanda, prin adresa nr. ... /

Conform adreselor nr. ... / ... s-a confirmat valabilitatea codurilor pentru P GMBH&CO Germania, respectiv M S.R.L. Italia, iar conform adreselor nr. / ..., respectiv ... / ..., rezultă că E Olanda nu deține un cod valabil de identificare în scopuri de TVA, începând cu data de

În ceea ce privește modul de determinare și evidențiere a TVA de rambursat, se precizează următoarele:

TVA deductibil:

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este justificat cronologic conform prevederilor art. 146 din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, cu următoarele documente:

*** cu facturi pentru:**

- achiziții mijloace fixe: mașini de cusut;
- materiale auxiliare (etichete, nasturi, fermoare, capse);
- prestări de servicii, după cum urmează:

= confecționări articole de îmbrăcăminte în baza contractului FN din ... încheiat cu S.C. A S.R.L.;

= confecționări articole îmbrăcăminte în baza contractului FN din ... încheiat cu S.C. B S.R.L. C...;

= consultanță, verificarea calității produselor finite în baza contractului nr. ... din ... încheiat cu M Ucraina;

= transport marfă în baza comenzilor încheiate cu S.C. C S.R.L. A...;

= transport marfă în baza comenzilor cu S Ucraina pentru bunurile mobile trimise spre prelucrare către S.C. F TOV și ulterior reimportate, pentru care locul prestării este în conformitate cu art. 133, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, locul unde se efectuează transportul în funcție de distanțele parcurse.

*** cu declarații vamale de import pentru:**

- bunurile trimise spre prelucrare, respectiv croire, confecționare, spălare, călcare, finisare articole îmbrăcăminte în baza contractului ... / ... încheiat cu S.C. F TOV și pentru care societatea a prezentat autorizația de

perfecționare pasivă nr. ... valabilă până la ..., bunuri care au fost reimportate, pentru care societatea a prezentat declarațiile vamale de import, precum și documentele din care rezultă plata TVA-ului în vamă.

TVA-ul deductibil pe perioada verificată a fost în sumă totală de ... lei, fiind compus din:

- aferent decontului nr. ...:
- + noiembrie 2007: lei;
- + decembrie 2007: ... lei;
- + ianuarie 2008: ... lei.
- aferent decontului nr. ... / ...:
- + februarie 2008: ... lei;
- aferent decontului nr. ... / ...:
- + martie 2008: ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de ducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, motivând pe text de lege măsura de neadmitere la deducere a respectivelor sume.

TVA colectat:

În perioada verificată, societatea a realizat venituri din:

- prelucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale (articole de îmbrăcăminte) în baza contractelor încheiate cu M Italia și E Olanda, pentru care locul prestării este, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2), lit. h), pct. 2, locul unde sunt prestate serviciile, iar prin excepție se consideră că locul prestării este în statul care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că E Olanda nu deține cod valabil de identificare în scopuri de TVA, începând cu data de 01.01.2008, pentru prelucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale (articole de îmbrăcăminte), locul prestării este, în conformitate cu prevederile art. 133, alin. (2), lit. h), pct. 2, locul unde sunt prestate serviciile, respectiv România, iar persoana impozabilă este S.C. U S.R.L., în conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, pentru veniturile obținute din prestarea acestor servicii, în perioada ianuarie - martie 2008, în timpul controlului s-a stabilit un TVA colectat în sumă totală de ... lei, care, de altfel, face obiectul contestației formulate de S.C. U S.R.L. A....

În ceea ce privește transportul bunurilor asupra cărora s-au efectuat prestările, organele de inspecție fiscală menționează faptul că la fiecare factură emisă, societatea a justificat efectuarea transportului cu copia CMR-ului emis de transportator.

TVA-ul colectat pe perioada verificată a fost în sumă totală de ... lei, compus din:

- aferent decontului nr.
- + noiembrie 2007: ... lei;
- + decembrie 2007: ... lei;
- + ianuarie 2008: ... lei;
- aferent decontului nr.
- + februarie 2008: ... lei;
- aferent decontului nr.
- + martie 2008: ... lei.

În ceea ce privește modul de soluționare a deconturilor cu sume negative cu control anticipat, facem precizarea că:

Decontul de TVA nr. ... a fost soluționat astfel:

- TVA solicitat la rambursare: ... lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare: ... lei;
- TVA pt. care contrib. are drept de rambursare: ... lei.

Decontul de TVA nr. a fost soluționat astfel:

- TVA solicitat la rambursare: ... lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare: ... lei;
- TVA pt. care contrib. are drept de rambursare: ... lei.

Decontul de TVA nr. ... a fost soluționat astfel:

- TVA solicitat la rambursare: ... lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare: ... lei;
- TVA pt. care contrib. are drept de rambursare: ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele referitor la aspectele sesizate prin contestație:

În fapt, se constată că, în perioada supusă verificării, respectiv noiembrie 2007 - martie 2008, S.C. U S.R.L. A... a realizat venituri din prelucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale (articole de îmbrăcăminte), în baza contractului încheiat cu E Olanda, pentru care locul prestării este locul unde sunt prestate efectiv serviciile, iar prin excepție se consideră că locul prestării este în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, conform prevederilor art. 133, alin. (2) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

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

*h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:
2. expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc:*

- în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate;”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă însă că E Olanda nu a comunicat către S.C. U S.R.L. Alba Iulia un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, pe facturile emise de S.C. U S.R.L. către societatea din Olanda fiind înscris un cod de identificare în scopuri de TVA nevalid începând cu data de 01.01.2008 (...).

Având în vedere faptul că respectivul cod de înregistrare în scopuri de TVA este nevalid începând cu 01.01.2008, rezultă că pentru prelucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale (articole de îmbrăcăminte) în baza contractului încheiat cu E Olanda, pentru perioada ianuarie - martie 2008, locul prestării este, conform prevederilor art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2, locul unde sunt prestate efectiv serviciile, respectiv România, persoana impozabilă fiind S.C. U S.R.L. A..., în temeiul prevederilor art. 126 alin. 1 lit. b) și art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, cităm:

Art. 126

“(1) 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).”

Art. 127

“Persoane impozabile și activitatea economică

(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).”

Drept consecință a celor constatate mai sus și în temeiul textelor de lege invocate, rezultă că se justifică măsura aplicată de organele de inspecție fiscală de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de S.C. U S.R.L. din prestările de servicii realizate în perioada ianuarie - martie

2008 în baza contractului încheiat cu E Olanda, TVA-ul colectat cifrându-se la ... lei.

Facem mențiunea că organele de inspecție fiscală au procedat legal la verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a operatorului intracomunitar E Olanda, după cum urmează:

Prin adresa nr. ... / ..., organele de control au solicitat verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a E Olanda, înscris de facturile emise de S.C. U S.R.L. A..., respectiv ..., iar din răspunsurile primite de la D.G.F.P. Alba - Compartiment Schimb Internațional de Informații, prin adresele nr. ... / ..., respectiv nr. ... / ..., a rezultat faptul acest cod a fost valid de la 01.09.1994 și până la 01.01.2008.

Ulterior, prin adresa nr. ... / ..., organele de inspecție fiscală au mai solicitat încă o dată verificarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA a operatorului intracomunitar E Olanda, ..., iar din răspunsul primit de la Compartimentul Schimb Internațional de Informații, din cadrul D.G.F.P. Alba, prin adresa nr. ... / ..., a rezultat din nou faptul că aceste cod este valid pe perioada 01.09.1994 - 01.01.2008.

La dosarul cauzei este anexată și copia adresei nr. ... / ... emisă de Compartimentul Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Alba, unde se fac următoarele precizări cu privire la E Olanda:

Serviciul Central de Legături din cadrul ANAF - Direcția generală de coordonare a inspecției fiscale a primit o informație spontană din partea statului olandez, cu privire la societatea E, având codul de înregistrare în scopuri de TVA

Conform celor transmise de autoritățile olandeze rezultă următoarele:

- antreprenorul olandez E făcea parte din grupul înregistrat cu nr. de TVA La data de 01.01.2008, societatea s-a desprins din grupul înregistrat și a primit numărul de TVA În momentul desprinderii de grupul înregistrat și al atribuirii noului număr de TVA, Oficiul Regional competent din cadrul Administrației Vamale Olandeze a comis greșeala de a pronunța ca dată când aceste modificări intră în vigoare, data de 01.01.2009. În sistemul VIES, corectura s-a făcut retroactiv, în cursul anului 2008, codul de TVA ... fiind invalidat cu data de 01.01.2008.

În vederea unei juste soluționări a contestației formulate de S.C. U S.R.L. Alba Iulia, Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Alba a adresat o solicitare Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație în Domeniul TVA pentru a se pronunța asupra cazului în speță, prin adresa nr. ... /

Ca răspuns la solicitarea formulată de D.G.F.P. Alba, Ministerul Finanțelor Publice emite răspunsul cu nr. ... / ..., înregistrat la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., prin care, cu privire la speța în cauză, se precizează următoarele, cităm:

“Potrivit art. 133 alin. 2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, din punct de vedere al TVA locul prestării serviciilor constând în expertize privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora, este considerat a fi locul unde sunt prestate serviciile. Prin excepție, se consideră că aceste servicii au loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul; în care aceste servicii sunt prestate unui client care îi comunică prestatorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA, **valabil atribuit** de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se prestează efectiv serviciile, și se referă la bunuri transportate în afara statului membru în care serviciile sunt prestate.

Potrivit pct. 15² alin. (2) din normele metodologice de aplicare a textului normativ invocat anterior, *“(...) Lucrările și expertizele asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitară efectuate pe teritoriul României sunt neimpozabile în România, aplicându-se excepția de la art. 133 alin. (2) lit. h) prima liniuță din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite condițiile stipulate, respectiv: **beneficiarul a comunicat un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât România și prestatorul poate face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României după efectuarea lucrărilor. Dacă cel puțin una dintre aceste condiții nu este îndeplinită, se aplică regula stabilită la art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv operațiunile se impozitează la locul prestării efective, respectiv în România, și se va analiza dacă operațiunea este taxabilă sau poate fi aplicată una din scutirile de taxă prevăzute la art. 143 alin. (1) din Codul fiscal (...).***

Față de prevederile legale prezentate mai sus, din punct de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată, pentru ca un serviciu constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale să fie considerat neimpozabil în România, trebuie îndeplinite cerințele legale stipulate la art. 133 alin. 2) lit. h) pct. 2 prima liniuță din Codul fiscal, respectiv clientul să comunice un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și prestatorul să poată face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României după efectuarea lucrărilor.”

Așadar, organele abilitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație în domeniul TVA, s-au pronunțat fără echivoc cu privire la speța în cauză, în sensul că pentru veniturile din prelucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale (articole de îmbrăcăminte) realizate în baza contractului încheiat cu E Olanda se datorează TVA colectată, așa cum a fost aceasta stabilită de organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că beneficiarul, E Olanda, nu a comunicat către S.C. U S.R.L. A... un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile olandeze, nefiind așadar îndeplinită una dintre condițiile sine qua non pentru ca operațiunile în cauză să fie considerate ca fiind neimpozabile în România.

Nefiind îndeplinită această condiție, locul prestării serviciilor se consideră a fi locul realizării efective a prestațiilor în cauză, respectiv România,

veniturile fiind aşadar impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă fiind S.C. U S.R.L.

Mai facem precizareă că Biroul de soluţionare a contestaţiilor, anterior pronunţării prezentei decizii, respectiv în data de ..., a mai formulat o solicitare de verificare a valabilităţii codului de înregistrare în scopuri de TVA şi a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în România sau în alte state membre.

Din răspunsul la solicitare, formulat de Compartimentul de schimb internaţional de informaţii Alba, având numărul ... / ..., rezultă că situaţia consemnată anterior, respectiv faptul că E nu deţine un cod valabil de TVA, se menţine, deci, contrar celor susţinute prin contestaţie, în sistemul VIES nu a fost operată nicio corecţie menită să contrazică cele stabilite de organele de inspecţie fiscală la data efectuării controlului.

Din comunicarea răspunsul nr. ... / ... rezultă în continuare că valabilitatea codului de TVA - ... a luat sfârşit la 01.01.2008, nefiind aşadar valabil în cursul anului 2008, anul derulării operaţiunilor dintre S.C. U S.R.L. şi E Olanda.

Având în vedere aspectele menţionate în cele de mai sus, se va proceda la respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulate de S.C. U S.R.L.

Faţă de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 şi art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulate de S.C. U S.R.L. Alba Iulia pentru TVA în sumă de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,