

## 034409NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala, prin adresa nr.../.../10.07.2009 inregistrata la directie sub nr.../10.07.2009, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, avand codul unic de inregistrare RO ... si sediul in municipiul ..., str...., nr...., judetul Neamt.

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.../02.07.2009, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../12.06.2009 avand la baza Raportul de Inspecție Fiscala nr.../12.06.2009 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si alin. (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **SC X SRL**.

**I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../12.06.2009 avand la baza Raportul de Inspecție Fiscala nr.../12.06.2009, motivând urmatoarele:**

**Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscală din Raportul de inspectie fiscală nr.../12.06.2009 cu privire la faptul că SC X SRL a aplicat eronat prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2, prima liniuță din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,** pentru prestările de servicii efectuate pentru Y din Portugalia, înregistrată din punct de vedere fiscal în România prin atribuirea codului fiscal reprezentantului fiscal SC Y1 SRL, în sensul încadrării ca operațiuni neimpozabile în România:

Beneficiarul prestărilor de servicii executate de SC X SRL își desemnează un reprezentant fiscal pentru operațiunile economice derulate pe teritoriul României, obligație reglementată prin Codul fiscal de Cap.11 „Persoane obligate la plata taxei” la art.150 alin.(2), atribuindu-se în data de 16.11.2007 codul fiscal RO ... reprezentantului fiscal SC Y1 SRL cu mențiunea se utilizează începând cu data de 01.01.2007.”

Petenta nu este de acord cu organele de inspectie fiscală din urmatoarele considerente:

1. Persoana impozabilă nestabilă în România, respectiv Y din Portugalia nu poate atribui cod fiscal unei persoane juridice românești pentru a încadra sau nu operațiuni impozabile sau neimpozabile în România.

2. În cazul în care transportul de bunuri efectuat de persoana impozabilă nestabilă în România (respectiv Y în România) reprezintă o achiziție intracomunitară asimilată impozabilă în România conform art.130<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, sau echivalentul acestuia din legislația altui stat membru, persoana impozabilă nestabilă în România are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România.

În conformitate cu art.154 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art.153 și 153<sup>1</sup>, are prefixul "RO", conform Standardului internațional ISO 3166 - alpha 2.” Prefixul RO se atribuie codului de înregistrare în scopuri TVA pe teritoriul României, persoanei impozabile nestabile în România, în două cazuri de înregistrare:

- înregistrare directă;
- înregistrare cu desemnarea unui reprezentant fiscal care să-l reprezinte în calitate de mandatar în scopuri TVA, conform pct.56 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal: „Reprezentantul fiscal, după ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de persoana impozabilă nestabilă în România atât timp cât durează mandatul său.”

Prin mandatul primit, reprezentantul fiscal are atribuții limitate, constând în:

- emite facturi și le trimite clienților firmei străine care l-a desemnat, însoțite de documentul de transport CMR prin care se face dovada expediției produselor finite după ce au fost prelucrate;
- întocmește evidența fiscală a tuturor operațiunilor realizate de firma străină, pe teritoriul României;
- întocmește și depune la organul fiscal toate raportările fiscale referitoare la TVA.

O persoană străină nu poate atribui cod fiscal în scopuri de TVA în România unei firme considerată ca reprezentant al ei de către persoana străină unei firme reprezentante din România așa cum reiese din cap.III pct.3.1.4 al Raportului de inspecție fiscală.

3. SC X SRL a aplicat corect prevederile art.133 alin.(2) lit.h), pct.2, prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru prestările de servicii efectuate pentru Y din Portugalia, prezentând schema relațiilor economice între participanții la prelucrarea bunurilor mobile corporale, schemă ce corespunde art.13 Cazul trei: *Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, fără aplicarea măsurilor de simplificare din Anexa nr.1 a Ordinului nr.1823/2007 privind Instrucțiunile de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție:*

**STAT MEMBRU 1  
(ROMÂNIA)**

**STAT MEMBRU 2  
(PORTUGALIA)**

**transfer bunuri mobile în vederea prelucrării**



**Y Portugalia înregistrată în România în scopuri TVA, CIF RO ..., nu a depus cerere pentru desemnarea unui reprezentant fiscal obligat la plată, iar reprezentantul mandatar Y1 SRL nu s-a obligat la plata taxei.**

**Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr.../12.06.2009:**

„Conform art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează că locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are sediu fix de la care serviciile sunt efectuate. SC X SRL avea obligația aplicării cotei standard de TVA prevăzută de art.140 alin.(1) din același act normativ, colectând taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.10.2008 – 30.04.2009, în sumă totală de 412.946 lei.

Agentul economic nu își îndeplinește obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, prevalându-se de excepția prevăzută de art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevedere care se referă la „... 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.”

Petenta nu este de acord cu organele de inspecție fiscală și prezintă conținutul art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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:*

*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.”*

Conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal, „cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”, dar petenta consideră că prestările efectuate pentru societatea portugheză sunt scutite de taxe.

Societatea depune în susținerea contestației, **un set de documente justificative aferente unei singure livrări care demonstrează faptul că au fost corect aplicate prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din**

**Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, între care:**

- factura externă transmisă în Portugalia pentru plata manoperei care cuprinde toate datele necesare identificării transportului în Portugalia (număr, data, nr.contract, codurile fiscale atribuite contractorului principal, SC Y, respectiv PT ... și RO ...);

- codul din Portugalia al SC Y Portugalia, PT ... (plata manoperei se face din Portugalia);

- codul din România al SC Y Portugalia, RO ... (produsele finite sunt transferate de la SC X SRL cu aviz de expediție la SC Y);

- factura externă care cuprinde valoarea manoperei pentru fiecare articol prelucrat, articol ce corespunde cu articolul expedit în Germania de SC Y;

- CMR-ul care însoțește factura externă și cuprinde ștampila și semnătura partenerului din Germania;

- contractul nr.../15.04.2008;

- registrul bunurilor primite.

**În concluzie, SC X SRL, contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../12.06.2009 având în vedere argumentele prezentate în cuprinsul contestației și a modului de interpretare a organelor de inspecție fiscală privind operațiunile verificate.**

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../12.06.2009** intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru SC X SRL, s-au stabilit urmatoarele:

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata** la punctul 2.2.1. "Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare" s-au stabilit urmatoarele sume:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

La punctul 2.2.2. "Motivul de fapt" se precizeaza că:

Cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat că SC X SRL efectuează prestări servicii constând în manoperă asupra produselor prelucrate în favoarea unei persoane impozabile nestabilite în România dar care și-a desemnat un reprezentant fiscal pentru care avea obligația aplicării legislației românești privind taxa pe valoarea adăugată.

SC X SRL se prevalează de excepțiile prevăzute în Codul fiscal privind impozitarea prestărilor de servicii, deși nu îndeplinește condițiile respective:

- cod fiscal valabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, eliberat de alt stat membru;

- justificarea cu documente ca bunurile prelucrate au fost transportate în afara statului membru în care serviciile au fost prestate.

La punctul 2.2.3. "Temeiul de drept" se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile art.133 alin.(1) și alin.(2) lit.h) și art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.120

din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Decizia de impunere nr..../12.06.2009 are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr..../12.06.2009** in care sunt mentionate urmatoarele:

- **Cap.III pct.3.1.4. „Constatarile fiscale – Aspecte care modifica baza de impozitare”**

Cu ocazia inspectiei fiscale se constata ca SC X SRL aplica eronat prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2, prima linie din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru prestarile de servicii efectuate pentru Y Portugalia, inregistrata din punct de vedere fiscal in Romania prin atribuirea codului fiscal reprezentantului fiscal SC Y1 SRL, in sensul incadrării ca operatiuni neimpozabile in Romania.

Beneficiarul prestarilor de servicii, executate de SC X SRL, isi desemneaza un reprezentant fiscal pentru operatiunile economice derulate pe teritoriul Romaniei, obligatie reglementata prin Codul fiscal de Cap.11 „Persoane obligate la plata taxei” la art.150 alin.(2), atribuindu-se in data de 16.11.2007 codul fiscal RO ... reprezentantului fiscal SC Y1 SRL cu mentiunea „se utilizeaza incepand cu data de 01.01.2007.”

SC X SRL emite facturi pentru prestarile de servicii constand in manopara asupra produselor prelucrate in favoarea persoanei impozabile nestabilita in Romania respectiv SC Y, CIF RO ... (detinut de reprezentantul fiscal), pentru care avea obligatia aplicării regimului de taxa pe valoarea adaugata specific legislatiei romanești.

Conform art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza ca locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, SC X SRL avea obligatia aplicării cotei standard de TVA prevazuta de art.140 alin.(1) din același act normativ, respectiv a colectării taxei pe valoarea adaugata in perioada 01.10.2008 – 30.04.2009, in suma totala de ... lei.

Agentul economic nu isi indeplineste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, prevalandu-se de exceptia prevazuta de art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima linie din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevedere care se refera la „... se considera ca aceste servicii au loc in statul membru care a atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA, in cazul in care aceste servicii sunt prestate unui client care ii comunica prestatorului un cod de inregistrare in scopuri de TVA, valabil atribuit de autoritatile competente dintr-un stat membru, altul decat cel in care se presteaza efectiv serviciile, si se refera la bunuri transportate in afara statului membru in care serviciile sunt prestate.”

In urma inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca aceste conditii nu sunt indeplinite intrucat SC X SRL prezinta pentru justificare urmatoarele documente:

- facturi fiscale emise catre destinatar Y, CIF RO ..., cod fiscal eliberat de statul comunitar unde se afla prestatorul, respectiv Romania, in care sunt inscrise datele de identificare ale platitorului, respectiv Y Portugalia, cod fiscal PT ...;

- CMR, în copie, conforme cu exemplarele confirmate în original, ce au înscrise la rubrica expeditor – SC Y, CIF RO ... și la rubrica destinatar Y2 Germania, confirmate de primire;

- facturi interne, emise către beneficiarul Y, cod fiscal PT .... SC X SRL deține cele trei exemplare a formularelor în format pretipărit;

- contract comercial de prestări servicii nr.../15.04.2008 încheiat cu SC Y Portugalia.

Conform art.56 alin.(1) – (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ***s-au ridicat copii ale facturilor emise și transmise beneficiarului Y Portugalia, CIF RO ..., precum și ale documentelor de transport prezentate pentru perioada 01.10.2008 – 30.04.2009.***

Taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de ... lei, stabilită suplimentar în sarcina agentului economic, diminuează soldul sumei negative solicitat la rambursare de ... lei, rezultând taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei (anexa nr.2).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată s-au calculat în sarcina agentului economic, majorări de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.3).

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

**Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice de a stabili în sarcina SC X SRL, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.../12.06.2009, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt,**

În perioada 01.10.2008 – 30.04.2009, **SC X SRL, persoană impozabilă stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA**, a realizat prestări de servicii (manoperă asupra bunurilor mobile corporale), în favoarea **SC Y Portugalia, persoană impozabilă nestabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA, atât în Portugalia (PT ...), cât și în România (RO ...)**, locul prestării aflându-se în alt stat membru (Portugalia). SC Y Portugalia a comunicat prestatorului român, SC X SRL, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile competente din Portugalia. Bunurile aduse din Portugalia au fost prelucrate în România de către SC X SRL și apoi au fost transportate în afara țării, într-un alt stat membru, respectiv Germania.

**SC X SRL a considerat că veniturile din prestările de servicii sunt neimpozabile în România deoarece operațiunile efectuate sunt**

**reglementate de art.133 alin.(2), lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Prin Decizia de impunere nr.../12.06.2009, având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr.../12.06.2009, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor emise de SC X SRL în perioada octombrie 2008 – aprilie 2009, pe numele unui beneficiar din Portugalia, respectiv SC Y Portugalia, reprezentand manoperă asupra bunurilor mobile corporale în valoare totală de ... lei. Organele de inspectie fiscala au stabilit că prestările de servicii realizate pentru SC Y Portugalia nu îndeplinesc conditia de scutire de TVA, stipulată la art.133 alin.(2), lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că locul prestării de servicii are loc în România, deoarece SC Y Portugalia are cod de înregistrare în scopuri de TVA în România și are desemnat reprezentant fiscal, respectiv SC Y1 SRL.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.../09.07.2009, organele de inspectie fiscala își mențin punctul de vedere din Raportul de inspectie fiscală nr.../12.06.2009 și mai precizează că din momentul în care SC Y Portugalia a obținut certificat de înregistrare în scopuri de TVA emis de statul român și a desemnat reprezentant fiscal pe teritoriul României, acesta din urmă, a dobândit toate drepturile și obligațiile privind TVA pentru toate operațiunile efectuate în România de către persoana impozabilă nestabilă în România conform art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.56 alin.(4) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. De asemenea, organele de inspectie fiscală mai precizează că SC X SRL nu a respectat condițiile prevăzute la art.133 alin.(2), lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- beneficiarul nu a comunicat un cod valabil de TVA eliberat de autoritățile fiscale din alt stat decât România;
- prestatorul nu a făcut dovada că bunurile supuse prelucrării au părăsit teritoriul României.

Prin contestația formulată, petenta nu este de acord cu modul de interpretare al operațiunilor verificate și nici cu încadrările legale ale organelor de inspectie fiscala, în urma cărora a fost stabilită suplimentar TVA in suma de ... lei, precizând că operațiunile efectuate se încadrează la art.133 alin.(2), lit.h) pct. 2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea **depunând în susținerea contestației un set de documente justificative aferente unei singure livrări care demonstrează faptul că au fost corect aplicate prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**În drept,**

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează următoarele:

- la art.128 alin.(10) și (11)

**„(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12).**

**(11) Transferul prevăzut la alin. (10) reprezintă expedierea sau transportul oricăror bunuri mobile corporale din România către alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.”**

- la art.130<sup>1</sup> alin.(2) lit.a)

**„(2) Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:**

**a) utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii, dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(10) și (11).”**

Referitor la locul prestării de servicii, art.133 alin.(1) și alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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:**

**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.”**

Pct.15<sup>1</sup> alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează că:

**„(1) În sensul art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Codul fiscal, lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale cuprind toate operațiunile umane și mecanice**

efectuate asupra unui bun mobil corporal, altele decât cele de natură intelectuală sau științifică, respectiv servicii ce constau, printre altele, în **procesarea, prelucrarea, repararea bunurilor mobile corporale**. Expertizele privind bunurile mobile corporale cuprind examinarea unor bunuri mobile corporale în scopul stabilirii valorii acestora. Ambalajele sau alte bunuri utilizate, în legătură directă cu bunurile asupra cărora au fost realizate lucrări ori expertize în sensul art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Codul fiscal, sau bunurile încorporate în acestea sunt accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri, ci ca fiind parte a serviciului prestat.

(2) În situația în care pe teritoriul României se efectuează lucrări și expertize asupra bunurilor mobile corporale de origine comunitară, persoana care primește bunurile în vederea realizării lucrărilor trebuie să înscrie bunurile în registrul prevăzut la pct.79 alin.(1) lit.g). 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 dintre scutirile de taxă prevăzute la art. 143 alin. (1) din Codul fiscal.**

Conform pct.79 alin.(1) lit.g) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, persoana impozabilă stabilită în România are obligația de a completa „**un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Comunității în România sau care au fost importate în România sau achiziționate din România de o persoană impozabilă nestabilită în România și care sunt date unei persoane impozabile în România în scopul expertizării sau pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România, cu excepția situațiilor în care prin ordin al ministrului economiei și finanțelor nu se impune o asemenea obligație. Registrul bunurilor primite nu trebuie ținut în cazul bunurilor care sunt plasate în regimul vamal de perfecționare activă. Acest registru va cuprinde:**

1. denumirea și adresa expeditorului;
2. un număr de ordine;
3. data primirii bunurilor;
4. descrierea bunurilor primite;
5. cantitatea bunurilor primite;
6. data transportului bunurilor transmise clientului după expertizare sau prelucrare;
7. cantitatea și descrierea bunurilor care sunt returnate clientului după expertizare sau prelucrare;

8. cantitatea și descrierea bunurilor care nu sunt returnate clientului;  
9. o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu serviciile prestate, precum și data emiterii acestor documente.”

Referitor la scutirile de TVA, art.143 alin.(2) lit.d) din același act normativ, prevede:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

**d) livrările intracomunitare de bunuri, prevăzute la art.128 alin.(10), care ar beneficia de scutirea prevăzută la lit. a) dacă ar fi efectuate către altă persoană impozabilă ... .”**

Ordinul nr.2421/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) – i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu mpdificările și completările ulterioare, la Cap.I, art.10 alin.(4), prevede:

**„(4) În cazul livrărilor intracomunitare asimilate de bunuri prevăzute la art.128 alin.(10) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transferurile de bunuri, scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin. (2) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică, cu excepțiile prevăzute la același alineat, pe baza următoarelor documente:**

**a) autofactura prevăzută la art.155 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru al persoanei care realizează transferul din România;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.”**

Art.140 alin.(1) din Codul fiscal, prevede:

**„Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”**

Art.153 alin.(4) și (5) din Codul fiscal, prevede:

**„- o persoană impozabilă care nu este stabilită, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și nici înregistrată în scopuri de TVA în România va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art.150 alin.(1) lit.b) - g). Nu sunt obligate să se înregistreze în România conform acestui articol persoanele stabilite în afara Comunității care efectuează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitate.**

**- o persoană impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru care este obligată la plata taxei, conform art.151, sau o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform acestui articol, înaintea efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare.”**

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

**„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”**

- la art.120 alin.(1)

**“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”**

Referitor la soluționarea contestației, art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, republicat, precizează:

**“În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

Față de cele prezentate în fapt și în drept se rețin următoarele:

Conform art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 din Codul fiscal, în cazul serviciilor de expertiză privind bunurile mobile corporale, precum și lucrările efectuate asupra acestora locul prestării este considerat a fi locul unde sunt prestate serviciile.

Același articol prima liniuță din Codul fiscal, prevede o excepție, în sensul că aceste **servicii au locul 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.**

Ca urmare a celor prezentate mai sus, reținem că lucrările 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 cumulativ două condiții:**

- beneficiarul a comunicat un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât România;

- 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.

În cazul nostru, **lucrările efectuate de SC X SRL asupra bunurilor mobile primite de la SC Y Portugalia se încadrează la excepția prevăzută la art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Codul fiscal, depunând în susținerea contestației un set de documente, în copie, respectiv factură fiscală întocmită în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, factura externă, codul de înregistrare în scopuri de TVA al partenerului extern, dovada transportului produselor în afara țării (CMR semnat de partenerul extern), documente care justifică scutirea taxei pe valoarea adăugată pentru lucrările efectuate.**

SC X SRL pentru a putea beneficia de excepția prevăzută la art.133 alin. (2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Codul fiscal, trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții:

- SC Y Portugalia să comunice prestatorului (SC X SRL) codul de înregistrare în scopuri de TVA, respectiv PT ..., atribuit de autoritățile competente din Portugalia, cod care a fost verificat prin intermediul programului VIES pus la dispoziție de Ministerul Finanțelor Publice și care este valid (răspunsul de validare a TVA-ului este atașat la dosarul cauzei);

- bunurile obținute în urma prelucrării să fie transportate în afara României, fapt dovedit la pct.24 din CMR-ul, aflat în copie la dosarul cauzei, potrivit căruia bunurile au fost transportate în Germania.

Ținând cont că petenta depune în susținerea contestației un set de documente aferente unei singure livrări, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra întregii perioade verificate, respectiv 01.10.2008 – 30.04.2009.

Având în vedere cele prezentate, întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat documentele care să încadreze toate lucrările efectuate de SC X SRL Roman pentru SC Y Portugalia la excepția prevăzută de art.133 alin.(2) lit.h) pct. 2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice nu se poate pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei, urmând a se face aplicarea art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a se desființa Decizia de impunere nr.../12.06.2009 și Raportul de inspecție fiscală nr.../12.06.2009 în ceea ce privește aceste sume.

În consecință, organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate, vor proceda la o nouă verificare, care va viza strict taxa pe valoarea adăugată care face obiectul prezentei contestații, ținând cont că prin prezenta decizie s-a constatat că prestările de servicii efectuate de SC X SRL pentru care s-a prezentat setul de documente justificative se încadrează în prevederile art.

**133 alin.(2) lit.h) pct.2 prima liniuță din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

În acest sens, punctul 102.5 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală precizează: „În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

La reverificare se vor avea în vedere și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizează:

*„12.6. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*12.7. 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.*

*12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(3) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

**D E C I D E:**

Desființarea Deciziei de impunere nr..../12.06.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr..../12.06.2009 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate, să procedeze la o nouă verificare, care va viza strict taxa pe valoarea adăugată care a făcut obiectul prezentei contestații, ținând cont de cele stabilite prin prezenta decizie și de prevederile legale aplicabile în speta.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director coordonator,