

**DECIZIA nr. 862 din 27.10.2014**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.05.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.R.F.P.B., cu adresa nr. x/09.05.2014, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, S U nr. , sector 3.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 30.04.2014 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/06.05.2014, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014, comunicata in data de 31.03.2014, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y11 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y12 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. F-MJ x/31.03.2014 pentru TVA colectata in suma de y1 lei si accesorii in suma de y2 lei si rambursarea integrala a TVA solicitata la rambursare.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Operatiunile desfasurate de societate au constat in realizarea de confectii pentru beneficiari din afara Romaniei, in doua forme: in sistem lohn, primind materii prime si accesorii pe care le prelucreaza facturand manopera ca servicii intracomunitare si prin vanzare directa achizitionand materii prime si accesorii din import si de pe piata nationala; in ambele situatii confectiile sunt realizate prin mijloace proprii si prin subcontractare catre furnizori din tara.

Societatea a emis facturi privind penalizari catre subcontractorii interni pentru produsele neconforme calitativ sau constatate lipsa la receptie, in baza notelor de credit primite de la clientii externi si a corespondentei, considerand ca aceste sume nu se cuprind in baza de impozitare a TVA, conform art.137 alin.3 lit.b din Codul fiscal.

Fata de constatarea organelor de inspectie fiscala ca sumele facturate cu titlu de penalizari sunt in fapt refacturari de costuri, societatea invoca urmatoarele:

A emis corect facturi de penalizari fara TVA avand in vedere ca nu a fost beneficiara propriu zisa a unor livrari de bunuri si prestari servicii de la partenerii externi fiind penalizata de clienti pentru nerespectarea clauzelor contractuale, iar la randul sau a emis facturi de penalizari subcontractorilor pentru neconformitatea cu standardele de calitate din contract.

Refacturarile de costuri nu sunt definite de legislatia TVA ca operatiuni impozabile, livrari de bunuri sau prestari servicii (art. 126, art.128 si art.129), iar potrivit jurisprudentei CEJ trebuie sa existe contrapartida pentru sumele facturate; or in cazul de fata penalitatile reprezinta costuri suportate de parteneri din UE cu scopul de a remedia si recupera pe lantul comercial pagube create de neconformitatea bunurilor din punct de vedere al cantitatii si calitatii conform contractului, fara a exista un beneficiu propriu sau un consum asociat.

Conform contractelor incheiate cu clientii din UE nu exista nicio clauza privind prestarea serviciilor de remediere a deficientelor calitative.

Exista suficiente dovezi (clauze contractuale, corespondenta cu partenerii externi si subcontractori), ca sumele facturate sunt daune interese cum sunt definite de art.1530 din Codul civil (o fapta ilicita si un prejudiciu prin nerespectarea unei obligatii contractuale, un raport de cauzalitate intre acestea si vinovatia celui care a savarsit fapta).

Organele de control au dat dovada de lipsa de consecventa privind interpretarea legislatiei TVA considerand ca sumele facturate de clientii din UE reprezinta penalitati contractuale, dar nu au avut aceeasi interpretare pentru sumele refacturate catre furnizorii din Romania.

In ceea ce priveste aplicarea structurii de comisionar, potrivit pct.6 si pct.19 din Normele metodologice de aplicare a art.128 si art.137 din Codul fiscal exista situatii tipice in care se aplica structura de comisionar, dar chiar in aceasta varianta simpla refacturare nu schimba natura sumelor facturate.

Calificarea ca servicii din punct de vedere al TVA impune analiza locului taxarii in functie de natura presterii, persoana impozabila, scutirea sau cota redusa de taxa.

Art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal invocat pentru bunurile constatate lipsa de clientii finali face referire la bunurile constatate lipsa din gestiune pentru care s-a dedus TVA, nefiind incidente pentru ca acestea nu sunt in proprietatea sa si nu s-a facut o analiza a conditiilor contractuale pentru a stabili daca avea obligatia de a raporta o livrare asimilata.

In concluzie, contestatara face sinteza motivatiilor de mai sus si considera ca abordarea organului de inspectie fiscala este contrara prevederilor legale, intrucat legislatia fiscala romaneasca si comunitara nu ingradesc modul in care contribuabilul isi desfasoara activitatea economica sau situatiile in care este indreptatit sa factureze penalitati, fapt dovedit cu nota de debit primita de la clientii finali, iar daunele interese solicitate respecta conditiile impuse de Codul civil.

**II.** Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014, Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina SC X SRL urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y11 lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y12 lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de z lei
- accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect principal de activitate "Fabricarea altor articole de imbracaminte (exclusiv lenjeria de corp)" - (cod CAEN 1413).

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul DGRFPB a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, pentru perioada 01.06.2009-31.12.2013, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat si ulterior aferente perioadei iulie 2009-decembrie 2013.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2014 s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y11 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y12 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

### **3.1. Cu privire la TVA colectata in suma de y1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat legal la colectarea TVA in suma de y1 lei, prin reintregirea bazei impozabile aferenta sumelor facturate cu titlu de "penalizati" pentru neindeplinirea unor clauze contractuale, in conditiile in care, din constatările organelor de inspectie fiscala si din documentele existente in dosarul cauzei rezulta ca respectivele sume sunt destinate, in fapt, acoperirii costurilor cu lipsa de marfa si cu recuperarea deficientelor constatate de partenerii externi*

**In fapt**, SC X SRL, a incheiat in calitate de agent/mandatar, contracte de agentie pentru productia de export cu firmele C Ltd si Z Ltd. din Anglia si cu P Ltd din Cipru privind fabricarea de imbracaminte textila in sistem lohn, precum si in calitate de producator direct, pentru realizarea careia a incheiat contracte de prestari servicii pentru export cu societati din Romania.

In perioada ianuarie 2010-noiembrie 2013, societatea contestatara a emis facturi fiscale catre furnizorii interni, in valuta si in lei, in valoare de z lei, fara TVA, cu titlu de "penalizari" pentru neindeplinirea clauzelor contractuale, in baza notelor de debit si a corespondentei transmise de partenerii externi, din care suma de z-1 lei reprezinta bunuri constatate lipsa la receptia finala a marfurilor, iar suma de z-2 lei reprezinta costuri pentru remedierea deficientelor produselor livrate (cost tesatura si accesorii, cost reparatii produse, etc.), considerand ca aceste sume nu se includ in baza de impozitare a TVA in conformitate cu art.137 alin.3 lit.b din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele facturate cu titlu de penalizari reprezinta, in fapt, contravaloarea produselor constatate lipsa la receptie, necorespunzatoare calitativ, cost tesatura si accesorii, transport, cost reparatii produse, cost reverificare pentru care societatea a ajustat in mod nejustificat baza de impozitare aferenta sumelor facturate.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/31.03.2014 s-a procedat la colectarea TVA in suma totala de y1 lei, cu cota de 19% si 24% aferenta unei baze de impozitare in suma de z lei.

Prin contestatia formulata si prin explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, SC X SRL sustine ca sumele facturate reprezinta penalizari pentru nerespectarea clauzelor contractuale fiind costuri suportate de parteneri externi pentru a remedia si recupera pe lantul comercial pagube create de neconformitatea bunurilor din punct de vedere al cantitatii si calitatii si nu refacturari de costuri, intrucat nu exista contrapartida pentru sumele facturate si niciun beneficiu propriu sau asociat.

**In drept**, potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

**“Art.137 (1) - Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

b) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensatia aferenta;

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130<sup>1</sup> alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii;

e) în cazul schimbului prevazut la art. 130 si, în general, atunci când plata se face partial ori integral în natura sau atunci când valoarea platii pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera ca fiind valoarea normala pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piata înseamna suma totala pe care, pentru obtinerea bunurilor sau serviciilor în cauza la momentul respectiv, un client aflat în aceeasi etapa de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui sa o plateasca în conditii de concurenta loiala unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusa taxei. Atunci când nu poate fi stabilita o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabila, valoarea de piata înseamna:

1. pentru bunuri, o suma care nu este mai mica decât pretul de cumparare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absenta unui pret de cumparare, pretul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o suma care nu este mai mica decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

**(3) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:**

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile si alte reduceri de pret, acordate de furnizori direct clientilor la data exigibilitatii taxei;

b) *sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotarâre judecatoreasca definitiva si irevocabila, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate.* Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate; (...).”

*Potrivit prevederilor legale de mai sus, in cazul livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din contrapartida ce urmeaza a fi obtinuta de furnizor/prestator din partea beneficiarului, fiind precizate in mod expres situatiile in care baza de impozitare se diminueaza.*

*Totodata, in baza impozabila a operatiunilor supuse TVA nu se includ penalizarile, precum si alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate si nu se exclud orice sume care, în fapt, reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate.*

Totodata, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic**, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla facturare de catre persoana impozabila a unor lucrari/servicii, in baza contractelor incheiate nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora in scop economic.**

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL a emis in mod nejustificat, in perioada ianuarie 2010-noiembrie 2013, facturi fiscale fara TVA catre prestatori interni cu titlu de "penalizari", pe motiv ca sumele facturate reprezinta, in fapt, refacturari de costuri cu contravaloarea unor produse constatate lipsa la livrare, precum si costuri reprezentand: tesaturi si accesorii, reparatii produse, tesaturi si transport pentru comanda anulata, reverificare produse si reparate de clientul extern, reparatii si remedieri, care nu au corespuns calitativ si nu au putut fi valorificate de catre clientul extern.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportata la sustinerile contestatarei rezulta urmatoarele:

A. SC X SRL, a incheiat in calitate de agent/mandatar, urmatoarele contracte:

- contractul de agentie pentru productie de export cu firma C Ltd din Regatul Unit, in calitate de principal, incheiat in data de 15 august 2007 si cu firma Z Ltd. din Regatul Unit, in calitate de principal, incheiat in data de 11 august 2011 si
- contractul de agentie pentru productie de export cu firma P Ltd din Cipru, in calitate de mandant, incheiat in data de 01 august 2007, avand ca obiect fabricarea de confectii textile, in sistem lohn, tesaturi, mostre, garnituri, accesorii si documentatie tehnica, urmand a fi asigurate de catre principal/mandant.

La art.2 din contracte "Obligatiile principalului/mandantului" constau in: furnizarea tesaturilor, accesoriiilor, garniturilor, mostrelor si documentelor tehnice necesare pentru productia de confectii textile, iar in cazul in care accesoriiile nu sunt asigurate de principal/mandant vor fi cumparate de agent/mandatar si incluse in costurile de fabricatie sau facturate.

"In cazul in care articolele de imbracaminte nu sunt acceptate din punct de vedere al calitatii, principalul il va anunta pe agent in maxim 10 zile de la primire si are drepul sa emita o nota de debit pentru agent", respectiv:

"In cazul in care calitatea produsului nu este conforma cu instructiunile "MANADANTULUI", acesta din urma trebuie sa anunte pe "MANADATAR" in legatura cu aceasta in decurs de maximum zece (10) zile de la data primirii produselor fabricate."

La art.3 din contracte "Obligatiile agentului/mandatarului" constau in: realizarea in regim de import temporar, in sistem lohn, a tesaturii, accesoriiilor, garniturilor si

exportul articolelor de îmbracaminte gata confecționate în Marea Britanie la termenele de livrare și la calitatea cerută și organizarea transportului materialelor de la Londra la București și al îmbracamintei în Anglia.

B. Pentru realizarea obiectului acestor contracte, SC X SRL a încheiat, în calitate de beneficiar, contracte de prestări servicii pentru export cu societăți din România, în calitate de prestatori, având ca obiect executarea confecțiilor textile, cu materii prime, materiale și documentație tehnică de execuție pusă la dispoziție de beneficiarul final.

Conform clauzelor din aceste contracte "în cazul în care prestatorul nu livrează la termenul prestabilit și în totalitate marfa comandată se obligă să achite beneficiarului o penalitate de 0,01% pe zi de întârziere, din valoarea totală a comenzii nelivrate."

C. În baza contractelor încheiate, în perioada ianuarie 2010 - noiembrie 2013 au fost emise către prestatorii interni facturi fiscale, având înscrisă valoarea în valută (lire sterline) și în lei, fără TVA, iar la denumirea produselor sau a serviciilor "Penalizare" urmata de mențiuni, cum ar fi: marfa nelivrată, marfa necorespunzătoare calitativ, cost țesătura, cost transport, cost reparații și având atasate: invoice-uri, debit note emise de clienții externi către X, corespondența purtată prin e-mail cu partenerii externi, în limba engleză și cu cei interni, în limba română, privind lipsurile de marfuri și deficiențele constatate la produsele fabricate

D. Urmare explicațiilor solicitate în timpul inspecției fiscale cu privire la justificarea emiterii facturilor către prestatorii interni cu mențiunea "Penalizari", fără TVA, prin notele explicative din data de 10.03.2014, societatea precizează:

1. Referitor la facturile cu titlu de "penalizare lipsa la livrare" sau "penalizare cost marfa nelivrată la clientul extern":

Nota explicativa nr.1:

*"Pentru facturile de la întrebarea 1 au fost emise facturi fără tva, deoarece în aceste cazuri clientul extern a constatat cu ocazia recepției finale lipsa unor produse fapt pentru care ne-a emis factura de debit cu valoarea materialelor aferente respectivelor produse pe care la randul nostru am refaturat-o fabricii prestatoare."*

Nota explicativa nr.2:

Cu privire la prevederea din contractul încheiat cu fabrica prestatoare privind emiteria facturilor cu aceste mențiuni: "Conform capitolului VIII - Calitatea și controlul calității, recepția: art.2 - *Prestatorul se obligă a livra beneficiarului întreaga cantitate de marfa pe care a raportat-o croită, în caz contrar urmând a suporta contravaloarea materialelor și a materiilor, precum și a prestării de servicii aferente acestora.*"

2. Referitor la facturile cu titlu de "penalizare produse reverificate și reparate" sau "cost reparații, calcat, ambalat și transport":

Nota explicativa nr.1: "(...) "am considerat ca fiind penalizări către fabrica deoarece nu și-au respectat obligația contractuală în totalitate.

*Pentru remedierea defectelor constatate pentru care clientul extern a emis o nota de debit, (...) X a emis factura de penalizare către fabrica prestatoare.*

3. Referitor la modul de stabilire a penalităților facturate, de către clientul extern, având în vedere că în contracte nu sunt prevăzute motivele pentru care datorează penalități și cuantumul acestora sunt invocate prevederile art.2 din contractele cu partenerii externi privind notele de debit menționându-se ca: "*Proprietarul bunurilor este clientul extern, suma imputată este cu titlu de penalitate care se constituie din mai multe costuri (cost țesătura, accesorii, transport de la magazin la agent, diferite servicii de coasere, calcare, ambalare și manipulare executate la Londra. Partile au considerat de*

comun acord ca este echitabil. Si nu se prevede returnarea produselor catre producator.

4. Referitor la sumele din notele de debit primite de la clientii externi si refacturate catre prestatorii interni: *“De regula notele de debit reprezinta penalitati primite de la clientul extern ptr. produse ce prezinta defecte sau lipsuri si se calculeaza in felul urmator: calcul consum cost tesatura inmultit cu numarul de bucati, accesorii care includ nasturi, embleme, capse, brose, cost de manoper si transport.”*

De asemenea, societatea precizeaza urmatoarele: *“Toate aceste debit note-uri reprezinta penalitati aplicate de catre clientul extern, pentru nerespectarea contractului si a comenzilor date de catre acesta” si “Facturile (...) au fost emise fara tva in conformitate cu clauzele contractului si conform articolului nr.137 din Codul fiscal.”*

Fata de aspectele constatate de organele de inspectie fiscala si de explicatiile societatii, prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de art.137 alin.3 lit.b din Codul fiscal, cu privire la baza de impozitare a TVA, intrucat sumele facturate cu titlu de “penalizari” reprezinta, in fapt, refacturari de costuri efectuate de catre clientul extern sau de X pentru lipsa marfa si pentru remedierea deficientelor produselor, pentru care societatea avea obligatia emiterii facturilor cu TVA colectata.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

Simpla contractare a unor lucrari/servicii si invocarea unor clauze contractuale cu caracter general privind notificarea unei parti de catre cealalta in legatura cu neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale nu poate fi retinuta ca argument pentru diminuarea bazei de impozitare a TVA aferenta sumelor facturate, cata vreme societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca aceasta operatiune a fost efectuata potrivit dispozitiilor legale.

Ca atare, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, asa cum pretinde in esenta contestatoarea, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Prin urmare, SC X SRL, in calitate de agent/mandatar avea obligatia determinarii corecte a bazei de impozitare a TVA, iar in cazul neincluserii in baza de impozitare a TVA a unor sume facturate sa demonstreze ca au fost respectate prevederile art. 137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal

#### 1. Cu privire la TVA in suma de y11 lei

Asa cum s-a aratat anterior, X a emis facturi cu titlu de “penalizari” in suma de y+1 lei catre societatile D P SRL, A C SRL, A M SRL, L C SRL, C SRL si C C SRL prezentate in anexa 4 la RIF.

Conform mentiunilor inscrise in coloana “Observatii” din anexa aceste sume reprezinta “lipsa marfa”.

In speta devin incidente dispozitiile art. 128 alin.4 lit.d din Codul fiscal, potrivit carora: *“Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c).”*

Prin urmare, pentru bunurile constatate lipsa in gestiune la receptia finala (material si manopera) pentru care a fost dedusa TVA in momentul achizitionarii, facturate eronat ca "penalizari" neincluse in baza de impozitare a TVA, in mod corect si legal inspectia fiscala a colectat TVA conform art.140 alin.1 din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 19%, respectiv 24% la o baza impozabila de y+1 lei.

## 2. Cu privire la TVA aferenta sumei de y+2 lei

Asa cum reiese din documentele atasate facturilor emise catre societatile prestatoare din Romania privind realizarea articolelor de imbracaminte, cu titlu de "penalizari", din care cea mai mare parte sunt redactate in limba engleza, respectiv "debit note" transmise de partenerii externi si corepondenta pe e-mail purtata cu clientii din Anglia si cu firmele din Romania si din propriile explicatii ale contestatarei prezentate in timpul inspectiei fiscale rezulta ca sumele facturate reprezinta: marfa necorespunzatoare calitativ, produse reparate de clientul extern, etichete pierdute, cost tesatura, cost transport, cost reparatii, manipulare, taxe incaracre, taxe procesare etc.

Astfel, se retine ca societatea contestatara nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documente justificative care sa probeze ca sumele facturate reprezinta penalizari, care nu se includ in baza de impozitare, pentru a justifica emiterea facturilor fara TVA, in conditiile in care potrivit clauzelor din contractele incheiate cu clientii din Anglia nu este prevazuta in mod expres perceperea de penalitati, fiind mentionat numai faptul ca "in cazul in care articolele de imbracaminte nu corespund din punct de vedere al calitatii, mandantul/principalul il va anunta pe mandatar/agent in termen de 10 zile de la primire si are dreptul sa emita o nota de debit" catre acesta, iar inscrisurile atasate facturilor se refera la costuri aferente deficientelor constatate asupra produselor livrate ce urmeaza a fi suportate de societatea contestatara si recuperate de la firmele din Romania, fara a fi insotite de situatii (tabele) din care sa rezulte in mod clar calculul penalizarilor.

Se retin afirmatiile contradictorii ale societatii, care pe de-o parte invoca faptul ca sumele facturate fara TVA reprezinta penalizari care au fost prevazute in contractele incheiate, in conformitate cu art.137 alin.3 lit.b din Codul fiscal, fara sa existe o contrapartida pentru aceasta operatiune, iar pe de alta parte, din documentele si raspunsurile prezentate in notele explicative rezulta ca acestea reprezinta contravaloarea sumelor stabilite de partenerii externi prin notele de debit pentru neindeplinirea clauzelor contractuale ca urmare a deficientelor constatate asupra produselor livrate, *invocandu-si propria culpa*.

Prin urmare, cata vreme societatea contestatara nu a demonstrat ca sumele facturate reprezinta penalizari contractuale care nu se includ in baza de impozitare a TVA, asa cum stipuleaza in mod expres normele legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite ca, potrivit reglementarilor art. 11 alin.(1) din Codul fiscal sa reincadreze tranzactiile realizate de SC X SRL ca tranzactii impozabile, cata vreme aceasta conditie nu este indeplinita.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.



În speta sunt incidente și prevederile art.64, art.65, art.94 și art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizează:

Codul de procedura fiscală:

**“Art.64 - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

**“Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

**“Art.94 - (1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...).**

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

b) **verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;**

(...)

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.”**

**“Art.105 - (1) Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Norme metodologice:

**“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”**

Prin urmare, inspectia fiscală are obligația verificării realității declarațiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor înscrise în evidența primară și care au stat la baza întocmirii declarațiilor fiscale, a examinării tuturor documentelor justificative și a evidențelor financiar-contabile și fiscale și a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, iar contribuabilii de a-și dovedi actele și faptele care au stat la baza acestor declarații.

Se constată că organele de inspecție fiscală au procedat corect prin stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise în perioada 2010-2013, pentru care societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestației, că sumele facturate reprezintă penalizări contractuale ce nu se cuprind în baza de impozitare, așa cum prevede art. 137 alin.3

lit.b din Codul fiscal, desi potrivit art.206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

(...) c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

Prin urmare, **contrar sustinerilor contestatarei**, simpla existenta a unor contracte incheiate intre parti in temeiul Codului civil, care contin prevederi cu caracter general, fara a fi prevazuta in mod expres perceperea de penalizari pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale, fiind stipulat numai faptul ca se va emite o nota de debit in cazul in care produsele nu sunt sunt acceptate, nu poate justifica diminuarea bazei de impozitare din facturile emise catre prestatori.

Tinand seama de aspectele prezentate, avand in vedere si prevederile art.213 - "(1) *În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA stabilita suplimentar de plata/respinsa la rambursare in suma de y1 lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2013.*

### **3.2. Referitor la accesorii accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de TVA de plata pentru care s-a dispus respingerea contestatiei*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2013 i s-au comunicat societatii accesorii in suma de y2 lei, reprezentand majorari/dobanzi de întârziere in suma de y21 lei, calculate pentru perioada 25.02.2010-25.09.2013 si penalitati de intarziere in suma de y22 lei calculate pentru perioada 01.07.2010-25.09.2013 aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y11 lei.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument in ceea ce priveste accesoriile aferente TVA, contestate.

**In drept**, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

**"Art. 120** - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se

datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art. 120<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala , modificata prin OUG nr. 39/2010:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120<sup>1</sup>** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale

stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2013 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta niciun argument privind calculul accesoriilor, se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de y2 lei, aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada iunie 2009-iulie 2013 in suma de y11 lei, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***".

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11, art .137 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.64, art.65, art.94, art.105, art.119, art.120, art. 120<sup>1</sup> si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004:

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-MJ x/31.03.2013 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGRFPB pentru TVA in suma de y1 lei si pentru accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

