

**DECIZIA nr.98**  
din data de **20.06.2007**

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr..05.2007, de catre Administratia Financiara a mun. Cluj-Napoca, asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C. S.R.L.** cu sediul in, impotriva Deciziei de impunere nr..03.2007, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA incheiat la data de 19.03.2007.

Petenta contesta suma de **lei** stabilita prin decizia de impunere cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, reprezentand debit TVA - **lei** si majorari de intarziere aferente - **lei**.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut la art.177 (1) din O.G. 92/2003/R/2005 privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca Decizia de impunere atacata a fost comunicata la data de 21.03.2007, confirmata cu stampila si semnatura reprezentantului societatii, iar contestatia a fost depusa prin posta la data de 21.04.2007, dovada fiind Tichetul de recomandare seria CO13-1 00011351 ce poarta amprenta stampilei Oficiului postal 1 Cluj-Napoca.

Constatandu-se ca in speta sunt intrunite si celelalte conditii de procedura prevazute la art. **art.176 si art.179 din O.G. nr.92/24.12.2003- privind Codul de procedura fiscala, republicata**, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. are competenta sa solutioneze pe fond cauza si sa pronunte solutia legala.

I.Prin contestatia formulata, petenta ataca Decizia de impunere nr..03.2007 prin care s-au stabilit obligatiile fiscale suplimentare in suma **lei**, solicitand anularea acestora si rambursarea sumei de **lei** reprezentand TVA cu drept de rambursare.

In sustinerea cauzei petitionara invoca, in esenta, urmatoarele:

1). In ce priveste suma de lei TVA aferenta facturilor fiscale in valoare de lei- centralizate in anexa 3 la raport, stabilita suplimentar pe motivul "lipsa documente pentru justificarea scutirii cu drept de deducere".

- s-a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala Contractul de procesare nr. 01.2001 incheiat cu beneficiarul extern SC GmbH G, contract cadru de procesare a unor parti din aparatele Fuji de unica folosinta, unde se precizeaza operatiile pe care le efectueaza societatea la aparatele Fuji uzate, conform unei scheme de reciclare-anexata la contract.

- datorita volumului mare de operatiuni, in contract nu se prevede expres care sunt termenele de livrare, acestea fiind stabilite de comun acord cu partenerul extern la fiecare livrare. Faptul ca se respecta termenele de livrare a serviciilor prestate, rezulta din lunga colaborare cu partenerul extern.

- SC SRL a facturat numai prestarea unui serviciu si nu livrarea unor bunuri care a fost facuta de F Ro SRL si ca valoarea bunurilor nu putea sa creasca in vama prin insumarea celor doua facturi, cumulul acestor facturi fiind facut de beneficiar, care in contabilitatea sa a inregistrat bunurile la valoarea celor doua facturi.

- in sustinerea celor afirmate, se anexeaza in copie la dosarul contestatiei, un exemplu de documente privitoare la operatiunea de perfectionare activa la care a participat societatea contestatoare si pentru care se considera ca are dreptul la scutirea TVA cu drept de deducere.

2).Cu privire la suma de lei TVA, aferent ratelor ramase scadente, din momentul in care autoturismul a fost avariat in totalitate, dar stinse prin suma platita de societatea de asigurari.

La motivele organelor de inspectie fiscala prezentate la pct.5.1 din raport, petitionara prezinta urmatoarele aspecte:

- in perioada utilizarii autoturismului, pana la data accidentului, cand valoarea lui nu a fost decat partial achitata si TVA dedusa partial, in opinia echipei de control a putut fi utilizat in folosul operatiunilor taxabile sau trebuia sa aiba un alt regim fiscal?

- daca autoturismul era achitat in intregime si TVA dedusa sau chiar recuperata integral, la momentul despagubirii trebuia, in opinia echipei de inspectie fiscala, sa se ajusteze TVA?

- echipa de inspectie fiscala leaga momentul platii cu exigibilitatea TVA, cand in articolul invocat se precizeaza clar "*...orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca: a) taxa pe valoarea adugata datorata sau achitata aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate*"?

- nu s-a luat in seama faptul ca despagubirea nu trebuie sa intre in baza de impunere a TVA , ci s-a inregistrat ca si un venit impozabil, neavand nicio legatura cu ratele neachitate si cu TVA aferenta acestora. Se mai pune intrebarea: daca activul era platit integral, cum se interpreta TVA dedusa deja, se recalcula deducerea in proportie cu despagubirea sau prin alta metoda?

- societatea de asigurare nu a achitat furnizorului ratele scadente, ci o suma asigurata ce reprezinta despagubirea unei pagube, si nicidecum contravaloarea unui bun in care sa fie inclusa si TVA.

**II.** Conform Raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, constatarile echipei de inspectie fiscala, sintetizate, sunt urmatoarele:

1.) Cap.III, pct. 4.3. din raport. Cu privire la TVA suplimentar in suma de lei.

- societatea nu a putut prezenta un contract cu beneficiarul extern din care sa rezulte in ce anume consta prestarea de servicii efectuata asupra partilor injectate (protector si placa superioara) ca produs final precum si termenele pentru efectuarea exporturilor de catre SC F Ro SRL ca producator al acestora;

- valoarea in vama a partilor injectate (protector si placa superioara) este aceeaasi cu valoarea la care sunt primite spre prelucrare pe baza de aviz de insotire a marfii de catre SC C SRL.

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca pentru aceste prestari de servicii, facturate in perioada 10.2005-12.2006 si identificate prin facturile fiscale centralizate in anexa 3, pozitiile 1,2, 4-10, 12-28 si 31-38 nu se justifica scutirea de TVA cu drept de deducere in conditiile prevazute la art.4, al.(5) din OMFP nr. 1846/2003, respectiv lit.a).

Astfel, s-a stabilit TVA suplimentar in suma de RON (anexa 3 la raport) aplicand cota de 19% la suma de 41.727,38 lei, reprezentand c/v totala a prestarilor de servicii in cauza.

2). Cap. III, pct.5.1 din raport. Se constata nelegala deducerea TVA in suma de lei, aferenta ratelor ramase scadente de plata (17 rate), din momentul in care autoturismul a fost avariat, dar stinse prin suma platita de societatea de asigurari, deoarece :

- din momentul in care autoturismul a fost avariat acesta nu mai putea concura la operatiunile sale taxabile si in consecinta pentru TVA aferent ratelor ramase scadente nu se mai putea exercita dreptul de deducere in conformitate cu prevederile art.145 (3) din L.571/2003/R/2005-privind Codul fiscal.

- SC SRL, prin incasarea despagubirii de la societatea de asigurare inregistreaza realizarea unui venit neinclus in baza de impozitare, deducerea TVA aferent ratelor ramase scadente nu se mai justifica in sensul prevederilor art.145 (3) din L.571/2003/R/2005- privind Codul fiscal.

- din momentul in care societatea de asigurari a achitat direct furnizorului D valoarea totala a ratelor ramase scadente, inclusiv TVA, iar prin deducerea acesteia, soldul sumei negative de TVA pe care societatea il solicita la rambursare la sfarsitul perioadei a fost majorat, rezulta ca societatea ar beneficia de o dubla rambursare a cuantumului TVA aferent ratelor scadente, o data prin recuperarea acesteia de la societatea de asigurari si inca o data prin solicitarea rambursarii sumei negative rezultate al sfarsitul perioadei verificate.

Conform anexei 3 din raport, cu suma de lei s-a diminuat TVA de rambursat.

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

1). In ce priveste suma de lei TVA aferenta facturilor fiscale in valoare de lei- centralizate in anexa 3 la raport, stabilita suplimentar pe motivul "lipsa documente pentru justificarea scutirii cu drept de deducere".

In fapt, din verificarile efectuate s-a constatat ca, in perioada 12.10.2005- 20.12.2006, societatea contestatoare primeste de la F Ro SRL, pe baza de aviz de insotire a marfii, parti injectate din productia proprie( protector, indicator incarcare si placa superioara) asa cum sunt prezentate in Conventia incheiata la data de .10.2003, in vederea efectuarii unor operatiuni de inlocuire, manopera fiind facturata de catre acestia partenerului extern F M GMBH G.

Partile injectate, in speta protectoare si placi superioare in urma prelucrarilor la SC SRL, sunt exportate de catre F Ro SRL la F GMBH G.

Operatiunile in cauza sunt prezentate mai clar prin exemplul urmatoar:

- In baza avizului de insotire a marfii nr. 06.2006 ( anexa 6 la raport), F Ro SRL trimite, in vederea prelucrării, la SC SRL un numar de buc. protectoare la un pret de € /protector.

- contravaloarea serviciilor prestate asupra acestor protectoare este facturata de SC SRL cu FF .06.2006 (anexa 7 la raport) si factura externa nr..06.2006 (anexa 8 la raport) partenerului extern F M GMBH G la valoarea de € / protector, valoarea totala fiind de RON, adica €.

- la rubrica "denumirea produselor si serviciilor" din FF .06.2006, fiind in scris: "*manopera inlocuire parti aparate foto protector cf. inv..06.06 (factura externa) cf. contr..01.01*".

- SC F Ro SRL, in calitate de producator al acestor protectoare, le exporta la F M GMBH G, in acest sens intocmindu-se factura externa 06.2006 si declaratia vamala de export nr.06.2006 la un pret unitar de € /protector, adica **la aceeasi valoare unitara la care au fost trimise spre prelucrare la societatea petenta** cu avizului de insotire a marfii nr..06.2006,.

Pe motivul ca pentru aceste prestari de servicii, petenta nu a putut prezenta niciun contract incheiat cu F M GMBH G din care sa rezulte prestarile de servicii efectuate precum si termenele pentru efectuarea exportului, (singurele contracte fiind cele care reglementeaza operatiunile de perfectionare activa) echipa de inspectie fiscala a considerat ca nu se justifica scutirea de TVA cu drept de deducere a sumei de lei. Prin motivele invocate, petitionara sustine de fapt ca participa la operatiuni de perfectionare activa si, in baza documentelor privitoare la aceasata operatiune, considera ca are dreptul la scutirea de TVA cu drept de deducere.

Prioritar, consideram ca, se impune a se stabili daca in speta este vorba despre *prestări de servicii care concură la realizarea produsului final exportat* sau despre *operatiunea de perfectionare activa*- asa cum sustine societatea petenta.

In acest sens aratam urmatoarele:

- prin Conv.10.2003 (existenta in copie la dosra), incheiata intre F M GMBH G in calitate de beneficiar, SC F Ro SRL in calitate de executant si SC C SRL tot in calitate de executant, se mentioneaza:"*SC F Ro SRL a inceput productia unor reperi injectate din plastic[...]*si anume: *protector, indicator incarcare si placa superioara*" .

- mai departe, analizand operatiunea in cauza reflectata prin documentele intocmite in acest sens, mentionate prin exemplul dat mai sus, se retine ca produsele finale exportate, conform DVE (existenta in copie la dosar), sunt de fapt aceste parti pentru inlocuire (protectoare), produse de Fuji Romania care sunt exportate de catre aceasta, in urma prelucrarilor suferite la SC C SRL.

Prin urmare, fata de cele aratate, rezulta clar ca societatea petenta efectueaza prestari de servicii ce concursa la realizarea produsului final exportat.

**Astfel, cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea contestatoare poate beneficia de scutirea cu drept de deducere a TVA aferenta efectuării prestarilor de servicii ce concursa la realizarea produsului final exportat, in conditiile in care nu prezinta toate documentele cerute de legiuitor in vederea justificării scutirii.**

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile **art.143, al.(1), lit.c din Legea 571/2003/R/2005 privind Codul fiscal** coroborate cu dispozitiile **art.4, al. (5) din O.M.F.P. nr.1846/2003** pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

**L.571/2003/R/2005, Art.143** "*Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional. (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:[...]*

*c) prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive, cu excepția prestărilor de servicii scutite, potrivit art. 141;*

**OMFP 1846/2003,Art. 4(5)** *Unitățile care efectuează prestări de servicii care concură la realizarea produsului final justifică scutirea cu următoarele documente:*

*a) contractul încheiat cu partenerul extern, din care să rezulte prestările de servicii efectuate și termenul pentru efectuarea exportului;*

b) copia de pe declarația vamală de export întocmită de exportator, din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă pentru produsul final, conform reglementărilor vamale în vigoare;

c) factura fiscală și factura externă, emise către beneficiarul extern.

Având în vedere dispozițiile legale menționate mai sus și analizând documentele existente la dosar, depuse de societatea petenta în susținerea cauzei, rezulta următoarele:

- pentru documentul precizat la lit.a) de mai sus, cerut de legiuitor în vederea justificării scutirii de TVA, petitionara prezintă **Contractul de procesare nr./2001** încheiat cu partenerul german, contract, de altfel menționat pe FF 06.2006 prin care s-au facturat serviciile prestate către acesta asupra proteoarelor exportate.

- însă, analizând contractul în cauză, se reține că, acesta reglementează activitatea de perfecționare activă (articolul 1 "obiectul contractului"), termenii și condițiile perfecționării active pe care societatea petenta o realizează pentru partenerul extern și nu cea de prestări servicii ce concurează la realizarea unui produs final care urmează să fie exportat.

- de altfel, ținând cont de dispozițiile HG 707/2006 privind Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României, Cap.3 "Perfecționarea activă", Art.396, lit.b), unde se precizează: "*În sensul acestui capitol, prin termenii de mai jos se înțelege:[...]b) operațiune de **procesare** - orice perfecționare a mărfurilor de import,[...]*", se constată că, însuși denumirea acestui contract, respectiv "**de procesare**", ne spune că acesta se referă la operațiuni de perfecționare.

De asemenea, nici în Conventia/10.2003 încheiată între cei trei parteneri, nu se precizează în ce anume constă manopera acestor proteoare, singura referință către aceste părți injectate (de înlocuire) precizează că "*vor fi folosite pentru realizarea de unități blitz, unități mecanice precum și în procesul de reciclare a aparatelor foto uzate, atât pentru F Ro SRL cât și pentru C SRL*", adică în cadrul procesului de perfecționare activă pe care societatea contestatoare îl realizează pentru partenerul extern.

În consecință, ținând seama de cele expuse, în raport de documentele aflate la dosar și de dispozițiile legale citate, reținându-se că :

- în condițiile în care, pentru preșterile de servicii efectuate, facturate în perioada 01.10.2005-31.12.2006 și identificate prin facturile fiscale centralizate în anexa 3, pozițiile 1,2, 4-10, 12-28 și 31-38, societatea petenta nu a putut prezenta un contract încheiat cu partenerul extern, așa cum este prevăzut la **art.4, al. (5), lit. a) din O.M.F.P. nr.1846/2003**, precum și faptul că valoarea în vamă a partilor de înlocuire (proteoare) este aceeași cu valoarea la care sunt primite spre prelucrare de către petitionara (pe baza de aviz de însoțire a marfii), rezulta că SC C SRL nu poate beneficia de scutirea de TVA cu drept de deducere pentru aceste operațiuni.

Argumentele invocate de petenta nu pot fi luate în considerare la soluționarea cauzei, deoarece acestea se referă la operațiunea de perfecționare activă, când în fapt, în speta supusă soluționării, operațiunile efectuate constau în prestări servicii ce concurează la realizarea produsului final exportat.

Prin urmare, față de cele arătate, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea contestatoare **datorează suma de 7.928,20 lei cu titlu de TVA**, aferent sumei de lei ce reprezintă c/v totală a preșterilor de servicii în cauză, în consecință, contestația depusă urmează a **se respinge ca neîntemeiată** pentru această capăt de cerere.

2). Cu privire la suma de lei TVA, aferent ratelor rămase scadente, din momentul în care autoturismul a fost avariat, dar stinse prin suma plătită de societatea de asigurări.

În fapt, prin factura fiscală nr.11.2002 (anexa 11 la raportul de inspecție fiscală), petenta achiziționează un autoturism marca P de la SC Ca SA în sistem cu plată în 51 rate (scadentărilor ratelor fiind prezentat în anexa 12 la raport), valoarea totală a ratelor fiind de RON inclusiv TVA.

Ca urmare a faptului că autoturismul achiziționat a fost distrus în totalitate, societatea de asigurare stabilește o despăgubire în valoare totală de RON înregistrată de SC C SRL cu titlu de venituri din despăgubiri în data de .09.2005 (anexa 13 la raport)

La data despăgubirii, societatea contestatoare mai avea de plată un număr de 17 rate cu o valoare totală de RON, adică lei + lei TVA (anexa 12 la raport).

Societatea de asigurare achită direct către SC Ca SA suma de lei ( + lei) și în consecință SC C SRL, în data de .10.2005, diminuează cu această sumă obligația de plată față de debitorul Ca SA (anexa 14 la raport) și deduce TVA aferent ratelor rămase scadente în suma de lei, prin nota contabilă 4428 "TVA neexigibil" = 4426 "TVA deductibilă (anexa 15 la raport).

Diferența de lei se regularizează în luna decembrie 2005, prin încasarea acesteia cu OP .12.2005 de la SC Ca SA.



Echipele de inspectie fiscala a considerat nelegala deducerea TVA in suma de lei, pe motivele aratate la punctul II.2). din prezenta, invocand prevederile art.145 (3) din Legea 571/2003/R /2005-privind Codul fiscal.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petitionara avea dreptul la deducerea TVA aferenta ratelor ramase scadente de plata dupa data distrugerii in totalitate a autoturismului, in conditiile in care suma ramasa de plata a fost stinsa in totalitate de catre societatea de asigurare.**

In drept, pentru speta in cauza sunt incidente prevederile art.145 (3) din Legea 571/2003/R /2005-privind Codul fiscal, prevederi care de altfel au fost invocate ca temei de drept prin raportul de inspectia fiscala si decizia de impunere, potrivit carora:

**Art.145(3)** *Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]*

Fata de situatia de fapt si de drept, se retin urmatoarele:

- dreptul de deducere a TVA se exercita pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, or in situatia data, TVA in suma de lei datorata de petenta la momentul stabilirii despagubirii, a fost achitata de societatea de asigurari, ca urmare, contestatoarea nu avea dreptul de deducere a TVA in suma de lei, in conditiile in care suma in cauza nu a fost achitata de catre aceasta.

De asemenea, tinand cont de prevederile legale de mai sus, se retin argumentele echipei de inspectie fiscala, potrivit carora:

- din momentul in care autoturismul a fost avariat acesta nu mai putea concura la operatiunile sale taxabile si in consecinta pentru TVA aferent ratelor ramase scadente nu se mai poate exercita dreptul de deducere;

- prin incasarea despagubirii de la societatea de asigurare, petenta inregistreaza realizarea unui venit neinclus in baza de impozitare, astfel ca deducerea TVA aferent ratelor ramase scadente nu se mai justifica in sensul prevederilor art.145 (3) din L.571/2003/R/2005- privind Codul fiscal.

- contestatoarea, prin deducerea TVA achitat de societatea de asigurari, isi majoreaza soldul sumei negative de TVA pe care il solicita la rambursare la sfarsitul perioadei, astfel incat, ar beneficia de o dubla rambursare a cuantumului TVA aferenta ratelor scadente, si anume: o data prin recuperarea acesteia de la societatea de asigurari si inca o data prin solicitarea rambursarii sumei negative rezultate la sfarsitul perioadei verificate.

Argumentele aduse de societatea contestatoare in sustinerea cauzei se retin a fi interpretari eronate a legislatiei fiscale precum si simple comentarii, fara insa un suport legal, motiv pentru care nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a cauzei.

In contextul celor aratate, se retine ca legala masura luata de organele de inspectie fiscala, respectiv neadmiterea la deducere a TVA in suma de lei, iar pe cale de consecinta fiscala, diminuarea cu aceeasi suma a TVA solicitata la rambursare, contestatia societatii urmand a **se respinge ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere.

3). In ce priveste suma de lei ce reprezinta majorari de intarziere TVA.

Retinandu-se ca petitionara contesta majorarile de intarziere stabilite prin decizia de impunere atacata si tinad cont de solutia de respingere a TVA in suma de lei ( lei + lei), pe cale de consecinta fiscala, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", contestatia **se va respinge si** pentru **suma de lei** ce reprezinta majorari de intarziere TVA, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.178-180 si art.185** din **OG nr.92/24.12.2003 privind Codul de Procedura Fiscala**, republicata, se

**DECIDE :**

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. C SRL** impotriva Deciziei de impunere nr..03.2007, pentru suma de **lei** stabilita prin decizia de impunere cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, reprezentand:

- debit TVA - majorari de intarziere TVA -

2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul j in termen de 6 luni de la comunicare.