

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 116

din 08.10.2007

privind soluționarea contestației formulată de către
S.C.S.R.L. Suceava, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr./16.08.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Suceava/Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr./14.08.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./16.08.2007, asupra contestației depuse de S.C. S.R.L., având domiciliul fiscal în localitatea Suceava, str., județul Suceava.

Societatea contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr./18.07.2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./18.07.2007, întocmite de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Suceava, privind **suma delei**, reprezentând:

-lei - taxa pe valoarea adăugată;
-lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L., cu domiciliul fiscal în localitatea Suceava, contestă Decizia de impunere nr./18.07.2007 și Raportul de inspecție fiscală nr./18.07.2007, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, întocmite de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Suceava.

Societatea contestă debitul în sumă delei și accesoriile în sumă delei, calculate conform raportului de inspecție fiscală cap. III 2, deoarece O.M.F.P. nr. 141/2004 la art. 3 specifică trei modalități de scutire a taxei pe valoarea adăugată,

respectiv, la punctul c) scutirea se aplică prin facturare pe cota 0 iar justificarea scutirii se face cu factura emisă de prestator și cu documente din care să rezulte că finanțarea este asigurată din fonduri prevăzute la art. 1 și 2 din același act normativ (situație în care petenta consideră că se încadrează), iar pentru situația de la punctul b) este necesar certificatul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere nr./18.07.2007, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Suceava a stabilit că S.C. S.R.L. datorează bugetului de stat suma delei, reprezentând:lei taxa pe valoarea adăugată șilei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că, în luna iunie 2005, S.C. S.R.L. a efectuat lucrări de construcții pentru beneficiarulSuceava la obiectivul „.....” din, în sumă totală delei.

Lucrările efectuate au fost facturate în regim de scutire de TVA cu drept de deducere conform art. 143 alin. 1 lit. 1), întocmindu-se factura nr./07.06.2005 în sumă delei, nu către beneficiarul lucrării, ci către o persoană fizică din Franța care a donat suma respectivă în contul Suceava.

Organele de control au stabilit că locul prestării acestui serviciu este în România, conform art. 133 alin. 2 lit. a din Legii nr. 571/2003, dar operațiunea nu întrunea condițiile pentru putea fi considerată scutită cu drept de deducere conform art. 143 alin. 1 lit. 1 și ale art. 5 alin. 2 din O.M.F.P. nr. 141/2004.

Organele de control au stabilit că societatea datorează bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată suplimentară s-au stabilit accesorii în sumă delei conform prevederilor art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma contestată delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de control, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestei sume.

În fapt, din verificările efectuate la S.C. S.R.L. s-a constatat că, în luna iunie 2005, societatea a efectuat lucrări de construcții pentru beneficiarulSuceava la obiectivul Centrul de plasament „.....” din, în sumă totală delei. Lucrările efectuate au fost facturate în regim de scutire de TVA cu drept de deducere, conform art. 143 alin. 1 lit. 1), întocmindu-se factura nr./07.06.2005 în sumă delei, către o persoană fizică din Franța care a donat suma respectivă în contul Suceava.

Organele de control au stabilit că au fost încălcate prevederile art. 143 alin. 1 lit. 1 și ale art. 5 alin. 2 din O.M.F.P. nr. 141/2004, motiv pentru care au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- ❖ **Art. 143 alin. 1 lit. 1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 143

„Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

1) livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de către guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice; [...]

(2) Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată.”

Din textul de lege citat mai sus rezultă că sunt scutite de TVA livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare, împrumuturi nerambursabile acordate de către guverne străine, organisme internaționale, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, dar în condițiile și în baza documentelor stabilite prin norme.

- ❖ **Art. 2 și art. 3 din O.M.F.P. nr. 141/2004** pentru aprobarea **Normelor privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată** pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la **art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează:

ART. 2

„Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare bănești sau din împrumuturi nerambursabile acordate de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, precum și din donații ale persoanelor fizice, scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003, se aplică dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) să se realizeze obiectivele sau proiectele nominalizate în hotărâri ale Guvernului ori prevăzute în acorduri, protocoale și înțelegeri încheiate cu

organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, cu excepția celor realizate din donații ale persoanelor fizice;

b) obiectivele sau proiectele să fie destinate unor scopuri cu caracter umanitar, social, filantropic, religios, de apărare a sănătății, de apărare a țării sau a siguranței naționale, cultural, artistic, educativ, științific, sportiv, de protecție și ameliorare a mediului, de protecție și conservare a monumentelor istorice și de arhitectură;

c) finanțarea să fie asigurată din ajutoare bănești sau din împrumuturi nerambursabile ale organizațiilor nonprofit și de caritate din străinătate și din țară și/sau din donații ale persoanelor fizice.”

ART. 3

„(1) Scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, poate fi realizată prin următoarele modalități:

[...]

b) **prin facturarea fără taxa pe valoarea adăugată de către furnizorii/prestatorii persoane impozabile române, care participă la realizarea obiectivelor sau proiectelor finanțate din fondurile prevăzute la art. 1 și 2, denumiți în continuare contractori, și de către furnizorii sau prestatorii acestora din România, denumiți în continuare subcontractori, a bunurilor livrate și a serviciilor prestate. Prin persoană impozabilă română se înțelege orice furnizor/prestator care își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, în lipsa acestuia, domiciliul ori reședința sa obișnuită. Persoanele impozabile stabilite în străinătate care și-au desemnat reprezentant fiscal în România sunt considerate persoane impozabile române. Operațiunile de natura celor prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 nu se facturează prin reprezentantul fiscal chiar dacă persoana impozabilă stabilită în străinătate și-a desemnat un reprezentant fiscal în România. Contractorii și subcontractorii își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor destinate realizării obiectivului sau a proiectului. Facturarea fără taxa pe valoarea adăugată se poate efectua numai pe baza unui certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, care se solicită pentru contractori și subcontractori de către beneficiarii fondurilor sau, după caz, de către agenția de implementare, conform procedurii prevăzute la art. 5. Facturarea se efectuează către beneficiarii fondurilor, menționându-se pe factură, atunci când este cazul, și agenția de implementare prin care se face plata;”**

Din textele de lege citate mai sus rezultă că scutirea de TVA, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, se aplică în cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii finanțate din ajutoare bănești sau din împrumuturi nerambursabile acordate de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, precum și din donații ale persoanelor fizice, dacă sunt îndeplinite anumite condiții, respectiv obiectivele sau proiectele să fie destinate unor scopuri cu caracter umanitar, social, filantropic, religios, de apărare a sănătății, etc., iar

finanțarea să fie asigurată din ajutoare bănești sau din împrumuturi nerambursabile ale organizațiilor nonprofit și de caritate din străinătate și din țară și/sau din donații ale persoanelor fizice.

Conform articolelor de lege citate mai sus scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003, poate fi realizată prin facturarea fără taxa pe valoarea adăugată de către furnizorii persoane impozabile române, către beneficiarii fondurilor, numai pe baza unui certificat de scutire de taxă pe valoarea adăugată, care se solicită pentru contractori și subcontractori de către beneficiarii fondurilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că S.C. S.R.L. a efectuat lucrări de construcții către beneficiarul Direcția Generală a Protecției Copilului, lucrări pe care le-a facturat în regim de scutire de TVA, conform art. 143 alin. 1 lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, către o persoană fizică din Franța care a donat suma respectivă în contul De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că furnizorul nu a solicitat de la beneficiar certificatul de scutire de TVA.

Din cele prezentate mai sus rezultă că petenta a încălcat prevederile art. 3 din O.M.F.P. nr. 141/2004 pentru aprobarea Normelor privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia factura se emite de furnizor către beneficiar fondurilor și nu către finanțator iar facturarea fără TVA se face numai în baza unui certificat de scutire de TVA care se solicită de către beneficiarul lucrării pentru furnizor.

Referitor la susținerea petentei că obținerea certificatului de scutire de TVA este necesară în situația prevăzută la litera b art. 3 din O.M.F.P. nr. 141/2004 pentru aprobarea Normelor privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar situația de față se încadrează la litera c art. 3 din același act normativ, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

La litera c), art. 3 din O.M.F.P. nr. 141/2004, se prevede:

„c) scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată a beneficiarilor pentru:

1. serviciile de natura celor prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, prestate de către persoane impozabile stabilite în străinătate, indiferent dacă acestea și-au desemnat sau nu și-au desemnat un reprezentant fiscal în România, pentru care se aplică obligatoriu taxare inversă. [...]

2. servicii pentru care se aplică taxare inversă întrucât persoana impozabilă stabilită în străinătate nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, conform prevederilor art. 151 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003. [...]"

Articolul de lege citat mai sus este aplicabil în cazul prestatorilor persoane impozabile stabilite în străinătate iar S.C. S.R.L. este persoană juridică impozabilă stabilită în România.

Conform prevederilor legale citate mai sus, pentru a beneficia de scutire de TVA, S.C. S.R.L. ar trebui să fie persoană impozabilă stabilită în străinătate și să presteze unul din serviciile prevăzute la art. 133 alin. 2 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

- „1. închirierea de bunuri mobile corporale;**
- 2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale;**
- 3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și al altor drepturi similare;**
- 4. serviciile de publicitate și marketing;**
- 5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;**
- 6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;**
- 7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;**
- 8. punerea la dispoziție de personal;**
- 9. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții; serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații;**
- 10. serviciile de radiodifuziune și de televiziune;**
- 11. serviciile furnizate pe cale electronică; sunt considerate servicii furnizate pe cale electronică: furnizarea și conceperea de site-uri informatice, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor, furnizarea de programe informatice - software - și actualizarea acestora, furnizarea de imagini, de texte și de informații și punerea la dispoziție de baze de date, furnizarea de muzică, de filme și de jocuri, inclusiv jocuri de noroc, transmiterea și difuzarea de emisiuni și evenimente politice, culturale, artistice, sportive, științifice, de divertisment și furnizarea de servicii de învățământ la distanță. Atunci când furnizorul de servicii și clientul său comunică prin curier electronic, aceasta nu înseamnă în sine că serviciul furnizat este un serviciu electronic;**

12. obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept menționat în prezenta literă;

13. prestările de servicii efectuate de intermediari care intervin în furnizarea prestărilor prevăzute în prezenta literă;”, situație în care petenta nu se încadrează.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că S.C. S.R.L. a efectuat *lucrări de construcții* pentru care a întocmit deviz de lucrări, motiv pentru care se consideră că se încadrează la punctul b art. 3 din O.M.F.P. nr. 141/2004 și nu la punctul c și în consecință, pentru facturarea lucrării fără taxa pe valoarea adăugată, era obligatorie obținerea certificatului de scutire de TVA.

Din cele prezentate mai sus și în baza prevederilor legale incidente speței, rezultă că măsura organelor de control de stabilire a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei este legală, motiv pentru care urmează a se **respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

2. Referitor la suma delei, reprezentând majorări de întârziere și aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilită de către Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr./18.07.2007.

În fapt, organul fiscal a calculat pentru neplata la termen taxei pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar prin actul de control, majorări în sumă delei pentru perioada 01.05.2005 – 06.07.2007.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

ART. 114

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]”

ART. 115

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]”

ART. 120

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Articolul 120 a fost modificat prin Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de 15.07.2005, astfel:

<<(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.>>

Începând cu data de 01.01.2006 sunt aplicabile prevederile **art. 3 din Legea nr. 210/2005** privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

ART. 3

„Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedură fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

Majorări de întârziere

(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.

[...]

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Majorările și penalitățile de întârziere în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, aceasta datorează și suma delei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul).

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestația a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru majorările de întârziere aferente.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 133 alin. 2 lit. c, art. 143 alin. 1 lit. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 2 și art. 3 din O.M.F.P. nr. 141/2004 pentru aprobarea Normelor privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii finanțate din ajutoare sau din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaționale și de organizații nonprofit și de caritate din străinătate și din țară, inclusiv din donații ale persoanelor fizice, prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 114, 115, 120 devenite 115, 116 și 121 printr-o nouă republicare la data de 26.09.2005 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și art. 3 din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu art. 216 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

- **respingerea contestației formulate de S.C. S.R.L. Suceava, împotriva Deciziei de impunere nr./18.07.2007, emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Suceava – Activitatea de Inspecție Fiscală, privind suma delei, reprezentând:**

-lei – taxa pe valoarea adăugată;
-lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.