

DECIZIA NR. ... / ...2008
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. R S.R.L. R...,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

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

Contestația a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Alba sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost comunicate petentei în data de ..., după cum reiese din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări TVA suplimentară.

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

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

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

Petenta precizează că, în urma inspecției fiscale efectuate, s-a constatat că societatea nu a colectat TVA aferent veniturilor de ... lei obținute din prestări de servicii către clienții din afara Uniunii Europene.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că agentul economic avea obligația colectării de TVA aferent serviciilor prestate clienților din afara UE, întrucât locul prestării acestor servicii este considerat a fi în România, încadrându-se la art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încadrare pe care societatea o consideră eronată.

Contestația este întemeiată pe următoarele argumente:

A. Încadrarea serviciilor prestate de către societate în prevederile art. 133 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal este neîntemeiată, astfel:

A.1. Legislația privitoare la TVA din România:

Pentru stabilirea locului prestării serviciilor furnizate de S.C. R S.R.L., se impune analiza criteriilor pe baza cărora serviciile prestate de către societate sunt încadrate din perspectiva prevederilor Codului fiscal.

În conformitate cu prevederile Codului fiscal, art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5 și 6, în cazul serviciilor “consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare” precum și serviciilor privind “prelucrarea de date și furnizarea de informații”, **locul prestării** este considerat “locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul.”

În ceea ce privește art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, petenta este de părere că, în momentul armonizării legislației naționale cu directiva europeană de TVA, prevederile Directivei au fost inexact transpuse în legislația fiscală din România, fiind sesizabile diferențe.

Pentru a asigura armonizarea legislației statelor membre ale Comunității cu prevederile legislației comunitare, Curtea Europeană de Justiție a dezvoltat principiul “aplicabilității directe” a prevederilor comunitare care sunt suficient de precise, clare și necondiționate, precum și principiul “priorității” legislației comunitare față de legislația domestică a statelor membre ale Comunității. Drept consecință, deoarece legislația fiscală din România întârzie punerea în aplicare a prevederilor exacte ale art. 52 lit. c) din Directiva republicată, societatea poate invoca întâietatea legislației comunitare față de legislația din România și poate beneficia de aplicarea directă a prevederilor Directivei.

Astfel, agentul economic se consideră îndreptățit să trateze prevederile art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 1 din Codul fiscal ca referitoare la servicii de “evaluări ale bunurilor mobile corporale, precum și lucrări asupra acestora”.

A.2. Directiva europeană de TVA

A.2.1. Serviciile intangibile - art. 9 alin. (2) lit. e) din Directiva:

Art. 9 alin. (2) lit. e) din Directivă, care a fost implementat în legislația românească prin art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, nu are

caracter exhaustiv cu privire la sfera sa de aplicare, prevederile acestuia fiind aplicabile tuturor serviciilor având o natură similară. Prin urmare, lipsa unei definiții clare pe baza căreia să se poată stabili tipurile de servicii care fac obiectul art. 9 alin. (2) lit. e) din Directivă conduce la necesitatea examinării criteriilor de asemănare ale serviciilor expres prevăzute de acest articol.

În continuarea contestației, sunt prezentate interpretări oferite de Comitetul de TVA și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în sprijinul celor afirmate, precum și exemplificări din legislația de TVA și practica altor state membre.

A.2.2. Expertizele asupra bunurilor mobile - art. 9 alin. (2) lit. c) din Directivă:

Similar Codului fiscal, art. 9 alin. (2) lit. c) din Directivă prevede că, în cazul serviciilor de “evaluare sau lucrări asupra bunurilor mobile tangibile”, locul prestării se consideră a fi locul unde acestea sunt fizic efectuate.

Conform jurisprudenței CEJ, serviciile de expertiză la care face referire art. 9 alin. (2) lit. C) din Directivă constau în examinarea proprietăților fizice sau investigarea autenticității unui bun în vederea estimării valorii acestuia, determinarea lucrărilor de efectuat asupra unui bun sau stabilirea gradului de deteriorare a bunului.

Contestatoarea prezintă și în acest domeniu exemplificări din legislația și practica unor țări membre.

Petenta face referire și la clarificările aduse prin Normele de aplicare a Codului fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2008, referitoare la modul de aplicare a prevederilor art. 133 alin. (2) lit. c) și anume “expertizele privind bunurile mobile corporale cuprind examinarea fizică a unor bunuri mobile corporale în scopul stabilirii valorii acestora”.

Drept urmare, se apreciază că analizele de laborator efectuate de S.C. R S.R.L. nu se încadrează la art. 133 alin. (2) lit. c).

B. Scutirea de la plata TVA conform art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, în cazul în care serviciile sunt prestate conform art. 133 alin. (2) lit. h):

În cazul în care, pentru determinarea locului prestării serviciilor și a tratamentului de TVA aferent, analizele și testările de laborator efectuate de societate sunt încadrate în sfera de aplicare a art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2, acestea se vor califica sub natura serviciilor de “expertiză”, respectiv “evaluări”, conform traducerii Directivei republicate, sau “servicii de “lucrări” asupra bunurilor mobile corporale.

Drept urmare a acestor considerente, agentul economic poate obține scutire de la plata TVA pentru serviciile prestate către clienții din afara UE, în baza art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal.

Scutirea ar putea fi aplicabilă prestărilor de servicii efectuate de către S.C. R S.R.L. în România asupra bunurilor mobile importate și transportate în afara Comunității de către societate sau de către client, dacă

acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia, cu condiția ca aceste servicii să fie prestate asupra unor bunuri plasate în regimul vamal de perfecționare activă cu suspendare de la plata drepturilor de import.

Scutirea precizată însă în cadrul art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal a fost interpretată și implementată inexact în momentul armonizării legislației naționale cu Directiva, dovadă fiind faptul că Directiva nu prevede condiția ca bunurile în cauză să fie plasate în regimul vamal de perfecționare activă cu suspendare de la plata drepturilor de import.

Prin menționarea condiției mai sus precizate în contextul prevederii privind aplicarea scutirii, ca și condiție suplimentară față de cele specificate prin Directivă, legea românească în materie de TVA a restricționat în mod eronat scopul scutirii, ceea ce este contrar prevederilor Directivei.

În concluzie, orice persoană impozabilă poate aplica direct prevederile Directivei, în detrimentul prevederilor Codului fiscal, atâta timp cât legislația românească este în mod evident contrară Directivei.

Cele afirmate mai sus sunt confirmate, în opinia petentei, de modificările aduse Codului fiscal, aprobate prin O.U.G. nr. 106 / 2007, textul art. 143 alin. (1) lit. e) fiind de la 01.01.2008 următorul: ‘sunt scutite de taxă (...) prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia.’

În concluzie, modificările la Codul fiscal introduse prin O.U.G. nr. 106 / 2007 reprezintă argumentul care susține că serviciile de analize și testări de laborator efectuate de către societate asupra mostrelor importate de la clienți din afara Comunității nu ar fi subiect de TVA în România, ci ar beneficia de scutire conform art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, în cazul în care bunurile importate de S.C. R S.R.L. sunt ulterior exportate în afara teritoriului Comunității.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Activității de Inspecție Fiscală Alba, s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ..., fiind o inspecție fiscală generală în vederea stabilirii modului de calcul și de virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor la bugetul consolidat al statului.

Perioada supusă verificării a fost:

- pentru TVA: mai 2005 - august 2007;
- pentru contribuțiile sociale și impozitul pe veniturile din salarii: iunie 2006 - august 2007;
- pentru impozitul pe profit: mai 2005 - iunie 2007.

Obiectul principal de activitate a societății constă în activități de testări și analize tehnice, cod CAEN 7430.

La cap. III “Constatări fiscale”, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

În cadrul procedurii de control au fost verificate următoarele documente:

- deconturi de TVA;
- jurnalele de cumpărări și vânzări, balanțe de verificare;
- facturile din care rezultă cuantumul TVA, chitanța, ordine de plată și alte documente de plată;
- documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA;
- raportări contabile semestriale și anuale;
- declarație recapitulativă privind livrările / achizițiile intracomunitare de bunuri;
- codurile de TVA valide ale clienților și furnizorilor intracomunitari obținute prin sistemul informatic VIES.

Cu privire la TVA colectată, s-au constatat următoarele cu privire la aspectele sesizate prin contestație:

În perioada supusă verificării, contribuabilul a înregistrat venituri din prestări servicii (analize laborator) prestate următorilor clienți:

- de pe teritoriul României;
- cu sediul în statele membre ale UE;
- cu sediul în state din afara UE.

În cazul în care clienții societății au fost din România, veniturilor obținute din operațiuni impozabile li s-a aplicat cota standard de TVA, conform art. 137 alin. 1, respectiv art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003.

În cazurile prestărilor efectuate către clienți cu sediul în statele UE sau din afara UE, societatea a considerat că locul prestării se consideră ca fiind în statul unde clienții își au sediul (în UE sau în afara UE), veniturile obținute de către societate fiind operațiuni neimpozabile în România, conform art. 126 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571 / 2003, datorită faptului că s-a mutat locul prestării conform art. 133 alin. 2 lit. g pct. 5 din același act normativ.

Societatea a aplicat taxarea inversă pentru:

- achiziții intracomunitare de bunuri;
- prestări de servicii efectuate de prestatori din UE și din afara UE;
- achiziția din import de bunuri înainte de 15.04.2007.

TVA-ul colectat pe perioada verificată a fost în sumă de ... lei, conform jurnalelor de vânzări conduse de societate și conform balanțelor de verificare.

Organul de control, în urma verificării, a considerat că:

1. Serviciile efectuate de către societate pentru beneficiarii din afara UE se încadrează la art. 133 alin. 2 lit. h pct. 2 din Legea nr. 571 / 2003 “expertize privind bunuri mobile corporale, precum și lucrări efectuate asupra acestora”, locul prestării fiind locul unde sunt prestate serviciile, din punct de

vedere al taxei pe valoarea adăugată fiind operațiuni impozabile în România, conform art. 126 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571 / 2003.

2. În cazul în care a prestat servicii pentru clienții din UE, locul prestării este în statul membru care a atribuit cod valabil de TVA (în cazul în care serviciile au fost prestate clienților care i-au comunicat prestatorului un cod valabil de TVA, valabil atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru altul decât cel în care se prestează serviciile), în acest caz societatea trebuind să aplice taxarea inversă. Societatea a considerat că aceste operațiuni nu sunt impozabile în România și nu a aplicat taxarea inversă.

Deficiențe constatate:

1. Societatea nu și-a colectat TVA la veniturile obținute din prestări servicii către clienții din afara UE, deși avea obligația colectării întrucât, datorită locului prestării, aceste operațiuni sunt taxabile în România, consecința fiscală fiind diminuarea TVA-ului colectat și a celui de plată și calcularea de majorări de întârziere.

Organele de control au considerat că agentul economic a încălcat prevederile Legii nr. 571 / 2003 , art. 126 alin. 1 lit. b, precum și ale art. 133 alin. 2 lit. h pct. 2, măsura luată fiind stabilirea unei diferențe în ceea ce privește TVA-ul colectat în sumă de ... lei, având în vedere faptul că totalul veniturilor obținute din prestările de servicii efectuate clienților din afara UE au fost în anul 2007 de ... lei.

Totodată, în sarcina societății au fost stabilite și majorări de întârziere în cuantum de ... lei, majorări calculate până la data de

2. Societatea nu a aplicat taxarea inversă în cazurile în care a prestat servicii clienților din UE și i s-a transmis coduri valide de TVA (în urma verificării prin sistemul VIES a codurilor de TVA ale clienților din UE a rezultat că acestea sunt corecte și valide). Datorită faptului că prin neaplicarea taxării inverse nu s-a modificat baza de impozitare și TVA-ul de plată, organul de inspecție fiscală a întocmit dispoziție de măsuri prin care s-a dispus societății aplicarea taxării inverse în cazul în care obține venituri din prestări de servicii pentru clienții din UE.

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

În cursul anului 2007, S.C. R S.R.L. R... a efectuat prestări de servicii (analize de laborator) către clienți cu sediul în state din afara Uniunii Europene.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru serviciile în speță, societatea a apreciat că locul prestării se consideră ca fiind în statul unde clienții își au sediul, veniturile obținute de către agentul economic fiind operațiuni neimpozabile în România, conform art.

126 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571 / 2003, întrucât s-a mutat locul prestării, în baza prevederilor art. 133 alin. 2 lit. g pct. 5 din același act normativ.

În drept, se constată că serviciile prestate de S.C. R S.R.L. R... în cursul anului 2007 către clienți din afara Uniunii Europene constau în analize de laborator asupra mostrelor de roci provenite din activitatea de prospecțiuni, servicii care se încadrează la art. 133 alin. 2 lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, unde, cu privire la locul prestării serviciilor se precizează următoarele:

“Locul prestării de servicii

(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.”

Analizele de laborator asupra mostrelor de roci din prospecțiuni realizate de către contestatoare pentru clienți din afara Uniunii Europene se încadrează în categoria expertizelor asupra bunurilor mobile corporale (mostrele de roci), locul prestării fiind așadar locul în care prestatorul este stabilit sau unde acesta are sediul fix de la care sunt efectuate serviciile.

În speță, locul prestării este la sediul societății R S.R.L., respectiv în România, comuna R..., jud. Alba.

Drept urmare, rezultă că veniturile realizate de către contestatoare din prestarea serviciilor în cauză sunt impozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în temeiul prevederilor art. 126 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571 / 2003 republicată privind Codul fiscal, unde, cu privire la operațiunile impozabile se menționează următoarele:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă astfel cum este definită la art. 127 alin. 1;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2.”

Din cele inserate mai sus, derivă obligația S.C. R S.R.L. R... de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii constând în analize de laborator efectuate către clienți din afara Uniunii Europene.

În cursul anului 2007, valoarea acestor prestări s-a cifrat la 858.230 lei, TVA-ul colectat aferent acestora, stabilit în mod justificat de către organele de inspecție fiscală fiind de ... lei.

Aferent diferenței constatate, organele de control au stabilit și majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate până la ..., care se rețin ca datorate de către contestatoarele, în temeiul prevederilor art. 119 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cităm:

Art. 119

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Art. 120

“(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.

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

În sprijinul celor menționate prin prezenta decizie vine și punctul de vedere al Ministerului Economiei și Finanțelor, exprimat prin adresa nr. ... / ..., ca răspuns la solicitarea societății contestatoare, cităm:

“Considerăm că în situația descrisă de dvs. sunt incidente prevederile art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora, în cazul serviciilor constând în expertize privind bunurile mobile corporale, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, locul prestării se consideră a fi locul unde sunt prestate serviciile”.

Punctul de vedere al Ministerului Economiei și Finanțelor este reiterat și prin adresa nr. ... / ..., ca răspuns la o nouă sesizare formulată de către petentă, înregistrată la Ministerul Economiei și Finanțelor sub nr. ... /

În ceea ce privește aprecierea contestatoarei cuprinsă la pct. B din contestație conform căreia, în cazul în care pentru determinarea locului prestării serviciilor și a tratamentului de TVA aferent, analizele și testările de laborator efectuate de societate s-ar încadra în sfera de aplicare a art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2, acestea s-ar califica în categoria serviciilor de “expertiză”, respectiv “evaluări”, societatea beneficiind pentru acestea de scutire de TVA pentru aceste servicii prestate către clienții din afara Uniunii Europene, în baza art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, precizăm următoarele:

La art. 143 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571 / 2003 se precizează următoarele:

“(1) Sunt scutite de taxă:

e) prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate, plasate în regimul vamal de perfecționare activă, prevăzut la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 5, și transportate în afara comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricărui dintre aceștia;”

Menționăm că nu putem fi de acord cu încadrarea legală indicată de către contestatoare, întrucât societatea nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată conform art. 143 alin. 1 lit. e) din Codul fiscal pentru serviciile prestate în temeiul prevederilor art. 133 alin. 2 lit. h) din același act normativ, întrucât societatea nu deține documente care să ateste că mostrele de rocă asupra cărora se efectuează analize au fost plasate în regim vamal de perfecționare activă, după cum menționează și organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației anexat la dosarul cauzei.

În fapt, după cum s-a constatat în urma verificărilor efectuate, mostrele de rocă nu sunt achiziționate sau importate de către societate, acestea intrând în țară pe bază de factură proformă, fără valoarea comercială, ci doar valoare pentru vamă.

Totodată, întrucât mostrele de rocă sunt distruse în urma testărilor și analizelor efectuate de către S.C. R S.R.L., rezultă că acestea nu mai părăsesc ulterior teritoriul României, în consecință neputând fi aplicate prevederile legale invocate mai sus cu privire la scutirea de TVA a prestărilor de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate, plasate în regimul vamal de perfecționare activă, locul prestării fiind așadar teritoriul României și societatea având obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor respective.

Referitor la punctul de vedere al societății contestatoare conform căruia serviciile prestate s-ar încadra la art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal din următoarele considerente:

- nu efectuează în sine o lucrare sau o expertiză asupra mostrelor de roci;

- oferă un serviciu de informare asupra compoziției chimice a mostrelor analizate;

- scopul final al analizelor și testelor este acumularea de informații, interpretarea acestora și prezentarea de concluzii;

facem următoarele mențiuni:

La art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5 din Codul fiscal, legiuitorul a inserat următoarele:

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

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare.”

Referitor la acest aspect, Ministerul Economiei și Finanțelor s-a exprimat prin adresa nr. ... / ..., punctul de vedere al Ministerului fiind că: “orice expertiză asupra bunurilor mobile corporale se finalizează cu un raport care trebuie să conțină concluziile persoanelor care au efectuat expertiza, prin urmare simplul argument că se întocmește un raport care conține concluzii și recomandări nu este suficient pentru a califica serviciul prestat ca studiu în sensul art. 133 alin. 2 lit. g) pct. 5 din Codul fiscal.”

Cu privire la clarificările aduse prin modificările la H.G. nr. 44 / 2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, modificări cuprinse în H.G. nr. 1579 / 19.12.2007, cu aplicare de la 01.01.2008, prin care a fost introdus pct. 15.1, facem următoarele mențiuni:

Prin pct. 15.1 alin. (1) din H.G. nr. 44 / 2004, așa cum a fost aceasta modificată prin H.G. nr. 1579 / 2007, cu aplicare de la 01.01.2008, au fost definite lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale, în sensul art. 133 alin. (2) lit. h) ca incluzând 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.

De asemenea, în cadrul aceluiași alineat (1), se face precizarea că expertizele privind bunurile mobile corporale cuprind examinarea unor bunuri mobile corporale în scopul stabilirii valorii acestora.

Astfel, după cum se precizează și prin adresa Ministerului Economiei și Finanțelor nr. ... / ..., emisă ca răspuns la o nouă solicitare formulată de către societatea contestatoare, în cazul în care serviciile prestate de către agentul economic în speță reprezintă mai mult decât examinarea unor bunuri mobile corporale în scopul stabilirii valorii acestora, vor fi încadrate, începând cu 01.01.2008, în vederea stabilirii locului prestării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în prevederile art. 133 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada anterioară datei de 01.01.2008, pentru serviciile prestate de societate, locul prestării în sensul taxei pe valoarea adăugată este stabilit conform prevederilor art. 133 alin. (2) lit. h) pct. 2, având în vedere principiul neretroactivității legii, invederat de Constituția României.

În concluzie, întrucât S.C. R S.R.L., prin obiectul său de activitate constând în prestări servicii de testări și analize geotehnice și chimice de laborator, prestează servicii către clienți din afara Uniunii Europene pentru care locul prestării se consideră a fi în România, conform art. 133 alin. 2 lit. h) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv nu beneficiază de scutire de TVA conform art. 143 alin. (1) lit. e) din același act normativ pentru serviciile în speță întrucât mostrele de rocă sunt distruse în urma testărilor efectuate, nemaipărăsind teritoriul României, rezultă că societatea are obligația colectării taxei pe

valoarea adăugată pentru prestările de servicii efectuate către clienți din afara Uniunii Europene, reținându-se în sarcina acesteia obligațiile suplimentare reprezentând TVA și accesorii, așa cum au fost acestea stabilite de către organele de inspecție fiscală.

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

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. R S.R.L. R... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - dobânzi TVA suplimentară.

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

DIRECTOR EXECUTIV,