

## XVI. Alte cauze privind TVA

### 138. TVA aferentă contractelor de asociere în participațiune

Societatea «X», la data unui control fiscal, avea în derulare un număr de 4 contracte de asociere în participațiune. Conform acestor contracte, contribuția societății contestatoare era spațiul pus la dispoziția asociaților și pentru care societatea urma să primească un procent de 50% din beneficiile rezultate în urma asocierii, însă nu mai puțin de o anumită sumă fixă minimă prevăzută în contract.

Organele de control au constatat faptul că veniturile minime prevăzute în contractele de asociere și cu care societatea s-a înregistrat nu reprezintă profit rezultat din activitatea de asociere, ci suma reprezentând contravaloarea utilizării spațiului pus la dispoziție de societate. Prin urmare, având în vedere faptul că între asociați nu s-au transmis deconturi lunare, a rezultat că, potrivit prevederilor pct.

11.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată și ale art. 25 lit. C din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea avea obligația de a calcula și vira la bugetul de stat TVA pentru sumele respective.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că nu datorează debitele stabilite deoarece acestea reprezintă *“sume calculate de organele de control pentru beneficiile din asocierile în participațiune pe care societatea nu le-a încasat și pentru care nu a primit deconturi de venituri și cheltuieli de la asociatul care avea obligația ținerii contabilității asocierii”*. În opinia contestatoarei, aceste debite nu erau stabilite conform prevederilor actelor normative în materie de TVA, respectiv

*“sumele datorate de asociați în baza contractelor de asociere în participațiune și neachitate către contestatoare.î...ș nu reprezintă sume decontate între părți”*.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru sumele minime lunare cuvenite contestatoarei în baza unor contracte de asociere în participațiune, în condițiile în care nu s-au transmis deconturi de venituri și cheltuieli la sfârșitul perioadei.**

În drept, art. 251 din Codul Comercial precizează:

*“Asociațiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț”*.

În ceea ce privește contractele de asociere în participațiune, art.34 din Legea nr.15 din 7 august 1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale precizează:

*“Contractul de asociere va cuprinde următoarele:î...ș*

*e) modalitatea de împărțire a rezultatelor activităților economice comune*

*desfășurate”.*

*Din cele de mai sus a rezultat că trasătura definitivă a asocierilor în participațiune este împărțirea rezultatelor, respectiv a beneficiilor și pierderilor.*

*Din analiza contractelor încheiate de contestatoare cu cele 4 societăți rezultă că părțile nu au prevăzut o cota de participare la venituri și cheltuieli.*

*Art. 101 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704 din 22 decembrie 1993 precizează:*

*“Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.*

*La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate, în funcție de natura lor, se transmit pe baza de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie”.*

S-a reținut, de asemenea, și faptul că deși prin aceste contracte era prevăzut că una din părți va ține contabilitatea acestei asocieri, totuși nu au fost contabilizate distinct veniturile și cheltuielile înregistrate de asociație, pe baza de decont lunar, pentru a fi înregistrate în contabilitatea proprie prin contul 458 “decontări din operații în participație”.

Mai mult, pct 11.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se preciza:

*“Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor din contractul de asociere.*

*Drepturile și obligațiile prevăzute de reglementările legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează cheltuielile și veniturile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit, pe bază de decont, fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.*

*Sumele decontate între părți fără respectarea prevederilor menționate la alineatul precedent se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.”*

Aceste prevederi se regăseau și la art. 25 lit.C, pct.d din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu 15.03.2000.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând cont că operațiunile contabile înregistrate nu au respectat prevederile legale referitoare la asociere, a rezultat că organele de control în mod legal au reținut în sarcina contestatoarei obligația plății taxei pe valoarea adăugată pentru sumele convenite pentru spațiul pus la dispoziția asociaților, conform cap. 2 art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care precizau:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:*

a) *livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale; î...ș*”

De asemenea, pct. 1.4 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv pct. 1.3 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

*“Prin prestare de servicii impozabilă, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de o persoană fizică sau juridică și care nu reprezintă transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile sau imobile.”*

Astfel, având în vedere cele reținute anterior și ținând cont de faptul că la dosarul cauzei nu se aflau anexate deconturi de venituri și cheltuieli din care să rezulte *“cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi”* transmise de asociați, conform prevederilor art. 101 din Regulamentul de aprobare a Legii contabilității nr. 82/1991, a rezultat că societatea contestatoare nu a respectat prevederile legale privitoare la condițiile asocierii în participațiune.

Așa cum a rezultat din documentele anexate la dosarul cauzei, contestatoarea nu a primit de la nici o societate deconturi de asociere și nu a emis facturi pentru sumele cuvenite ca urmare a punerii la dispoziție a spațiilor către diverse societăți.

Referitor la anexa întocmită de societate, privind modul de calcul al sumelor datorate bugetului de stat și din care rezulta că societatea datorează TVA doar pentru sumele minime contractuale încasate, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată apare la data prestării serviciilor, în cazul în speță la data punerii la dispoziție a spațiului și respectiv a utilizării acestuia de către asociați și nu la data încasării sumelor prevăzute în contracte, conform prevederilor art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, respectiv art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv:

*“Obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare și prestării serviciilor...ș”*

De asemenea, nu a avut relevanță în soluționarea cauzei nici afirmația contestatoarei potrivit căreia suma datorată pentru perioada 01.01.2001 -31.10.2002 de societatea cu care contestatoarea avea încheiat contractul de asociere în participațiune, transformat în contract de leasing imobiliar cu clauză irevocabilă de vânzare va fi încasată de contestatoare în perioada 01.12.2002 -01.11.2005 întrucât, la data controlului aceasta sumă era încă datorată contestatoarei de către respectiva societate, în baza contractului de asociere în participațiune încheiat între cele 2 societăți.

Față de aceste considerente **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată de societate.

### **139. Cesiunea obligației de plată a TVA datorată la import și suspendată pe**

## **baza certificatului eliberat de Ministerul Finanțelor Publice**

Pentru importul de pesticide și fungicide efectuat de o societate comercială, în perioada aprilie - mai 2000, o societate comercială a obținut de la Ministerul Finanțelor Publice un certificat prin care s-a suspendat plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, pentru o perioadă de 60 de zile, în conformitate cu prevederile art.25, lit.D- b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Printr-un contract de cesiune, contestatoarea a cedat obligația de plată a datoriei către o altă societate, aceasta urmând a plăti în numele contestatoarei facturile externe, motiv pentru care societatea contestatoare nu a mai achitat taxa pe valoarea adăugată suspendată la plata în vamă.

Organele de control fiscal au calculat taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în declarația vamală de import de la data întocmirii formalităților vamale de import și până la data plății efective a sumei datorate întrucât societatea nu a respectat prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, în sensul ca nu a respectat termenul de plată a taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată în vamă, aferentă importurilor de pesticide și fungicide din Germania, pentru care a obținut certificat de amânare pentru 60 de zile, aceasta a fost înregistrată în contabilitate în debitul contului 4428 "*TVA neexigibilă*" și în creditul contului 446 "*alte impozite și taxe*". Aceste operațiuni nu s-au evidențiat în declarațiile lunare până la data de 30.07.2000, când a expirat perioada de amânare la plată, acordată prin certificat. La data de 31.10.2000, societatea menționează că a achitat o parte din taxa pe valoarea adăugată în vamă, dar nu a preluat în contabilitate și în decontul de taxa pe valoarea adăugată această sumă, nebeneficiind astfel de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă consumului propriu pentru produsele importate.

Totodată, în aceasta perioadă, societatea a precizat că prin vânzarea produselor importate a colectat taxa pe valoarea adăugată fără a-și exercita dreptul de deducere.

Contestatoarea a susținut că produsele importate erau destinate activității agricole, iar în anul 2000 producția a fost calamitată în proporție de 80% și prin urmare s-a întocmit și înaintat la Ministerul Agriculturii documentația în vederea acordării de despăgubiri, astfel încât, la data expirării perioadei de amânare la plată a taxei pe valoarea adăugată datorată în vamă, societatea avea de plata: taxa pe valoarea adăugată în vamă neachitată, credite acordate și dobânzile aferente și era în imposibilitatea de a obține o producție care să producă efectul scontat precum și în imposibilitatea de a încasa contravaloarea produselor livrate producătorilor agricoli.

Pentru aceste motive, în urma negocierilor purtate cu partenerul străin s-a încheiat un contract de cesiune, prin care o altă societate a plătit în contul contestatoarei o sumă, având ca destinație taxa pe valoarea adăugată de plată în vamă și impozit pe venit. Urmare contractului de cesiune, valoarea produselor importate a fost facturată către societatea cu care s-a încheiat acest contract, operațiunea fiind purtătoare de taxa pe

valoarea adăugată. În acest context, societatea contestatoare a considerat că nu datorează taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente.

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată suspendată la plata în vamă conform unui certificat în condițiile în care a cesionat obligația de plată a datoriei unei alte societăți, ulterior expirării perioadei de suspendare a plății taxei pe valoarea adăugată datorate în vamă.**

În drept, 25 lit. D. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată precizează:

*“Î...ș De asemenea, se suspendă plata taxei pe valoarea adăugată la organele vamale, pe termen de 60 de zile, pentru materiile prime care nu se produc în țară sau sunt deficitare, importate în vederea realizării obiectului de activitate.Î...ș”*

Pct. 8 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 566/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice cu privire la modul de atestare a suspendării plății taxei pe valoarea adăugată la organele vamale, emis în conformitate cu art. 25 lit. D b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 precizează:

*“Până la expirarea perioadei de suspendare importatorii sunt obligați să achite taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în Declarația vamală de import, la organul fiscal la care sunt înregistrați ca plătitori sau la banca comercială, după caz.”*

Prin urmare, contestatoarea avea obligația achitării în vamă a taxei pe valoarea adăugată, la data expirării perioadei de suspendare, respectiv 60 de zile de la data acordării.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia prin contractul de cesiune au fost returnate cantitățile de produse rămase ca neconsumate partenerului extern, acesta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât art. 93 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României precizează:

*“Titularul aprobării este obligat să informeze de îndată autoritatea vamală asupra oricăror modificări care influențează derularea operațiunii sub regimul vamal aprobat.”*

Potrivit art. 141 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 *“Debitorul datoriei vamale este considerat titularul declarației vamale acceptate și înregistrate.”*

Având în vedere că societatea contestatoare nu a făcut demersurile necesare la autoritatea vamală pentru cesionarea operațiunii, fapt care ar fi dat naștere la un nou raport juridic între autoritatea vamală și noul titular și ar fi stins în același timp raportul juridic cu vechiul titular, s-a reținut că societatea contestatoare era titularul operațiunii și ca atare avea obligația achitării taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, din analiza contractului de cesiune rezultă că cea de a doua societate s-a angajat **să preia și să plătească datoria** pe care contestatoarea o avea față de partenerul extern și prin urmare nu a putut fi vorba de un reexport sau de o returnare a mărfurilor importate așa cum a susținut în mod nejustificat contestatoarea.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată a fost dublată atât prin contractul de cesiune cât și prin taxa pe valoarea adăugată în vamă, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a

cauzei întrucât contractul de cesiune a fost încheiat după expirarea perioadei de suspendare a plății taxei pe valoarea adăugată datorate în vamă. De asemenea, în ceea ce privește motivația contestatoarei privind erorile din evidența contabilă și omisiunile de înregistrare a sumelor în decontul de taxa pe valoarea adăugată, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în conformitate cu prevederile art. 25 lit. C a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, contribuabilii au obligația:

*“să țină evidența contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată pentru taxa pe valoarea adăugată și pe cale de consecință pentru majorările de întârziere aferente.

La Curtea Supremă de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de societatea comercială «X» împotriva sentinței civile a Curții de Apel Cluj-Secția comercială și de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar, instanța Supremă a constatat următoarele:

Prin sentința civilă Curtea de Apel -Secția comercială și de contencios administrativ a respins cererea formulată de societatea „X” în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice ca nefondată.

Instanța de fond a reținut că reclamanta în perioada aprilie - mai 2000 a efectuat un import de pesticide și fungicide din Germania pentru care s-a suspendat plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, reclamanta neachitând după expirarea perioadei de suspendare, TVA-ul aferent importurilor efectuate. Or obligația de plată a TVA este o obligație legală stabilită în sarcina reclamantei și generată de faptul importării bunurilor cu caracter definitiv.

Contractul de cesiune încheiat de reclamantă cu societatea comercială «Y» și invocat în susținerea cererii nu are valoarea unui retur al mărfii la furnizor întrucât returul presupune tranzitarea frontierei cu reîntoarcerea mărfii la locul său inițial de origine și cu respectarea dispozițiilor specifice (Codul Vamal și Regulamentul Vamal). Or, din facturile întocmite de societatea «X» a rezultat că reclamanta a vândut marfa către o terță persoană juridică, TVA-ul fiind datorat și pentru cea de-a două operațiune juridică.

Împotriva acestei soluții a declarat recurs reclamanta-societatea comercială „X”.

În critica formulată recurenta a susținut în esență că a fost obligată la plata diferenței de TVA prin procesul verbal din 27 iunie 2001 fără nici o fundamentare legală și economică. A precizat că atât organele de control cât și instanța de fond neacceptând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată suspendată în vamă la expirarea celor 60 de zile de amânare a plății, au încălcat dispozițiile OUG nr. 17/2000 (art.18) și HG nr.401/2000 (pct.10.1) în acest mod societatea dublându-și obligația de plată a TVA-ului. Recurenta a invederat că litigiul a intervenit ca urmare a înregistrării incorecte în

contabilite a TVA suspendat în vamă la TVA colectat iar experții nu au răspuns obiectivului expertizei cu privire la stabilirea valorii reale a TVA, rezumându-se doar la stabilirea obligației privind taxa pe valoarea adăugată suspendată în vamă, care este aferentă unei singure operațiuni din ansamblul activității.

În fine recurenta a mai arătat că la stabilirea obligației nu s-a avut în vedere compensarea ca modalitate de stingere a obligației care este permisă prin OMF nr.566/2000 pct.10.2 și OG nr.11/1999.

Recursul a fost considerat nefondat din următoarele motive:

În perioada aprilie -mai 2000 a importat din Germania pesticide și fungicide pentru care a obținut suspendarea plății în vamă a taxei pe valoarea adăugată pentru o perioadă de 60 de zile, în conformitate cu prevederile art.25 lit.D b alin.2 teza a li-a din OUG nr.17/2000.

La expirarea perioadei de suspendare reclamanta era obligată să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import înscrisă în declarația vamală de import, la organul vamal, așa cum rezultă din dispozițiile art.25 lit. Db alin.1 din OUG nr.17/2000.

Punctul de vedere al recurenteii că nu datorează TVA aferentă mărfurilor cesionate societății „Y”, nu a putut fi primit pentru nici unul din motivele expuse de aceasta.

Obligația de plată a TVA este o obligație legală, stabilită în sarcina reclamantei în baza art.2 lit.c din OUG nr.17/2000 precum și a art.25 lit.Db din aceeași ordonanță și generată de faptul importării mărfii. Nefiind vorba de o dublă impozitare cu aceeași taxă.

Vânzarea ulterioară către o terță persoană nu exonerează reclamanta de plata TVA la import. Sunt două operațiuni juridice distincte (importul mărfii și vânzarea ei ulterioară); se datorează TVA pentru prima operațiune care este într-adevăr TVA deductibilă și se colectează TVA pentru cea de-a doua operațiune juridică cum de altfel s-a și evidențiat în facturile de vânzare. În soluționarea pricinii nu a avut relevanță modul de înregistrate în contabilitate a TVA deductibil și TVA colectat întrucât obiectul litigiului a fost obligația de plată a TVA la import pentru toată marfa importată și înscrisă în declarația vamală de import. Nu au putut fi avute în vedere nici criticile formulate în recurs care au vizat îndeosebi dreptul de deducere al TVA datorat și posibilitatea compensării cu TVA colectat, pentru același motiv că aceste aspecte nu au reprezentat obiectul contenciosului fiscal dedus judecării, organul fiscal determinând obligația de plată a TVA suspendat, în vamă, obligație corect stabilită.

Datorând TVA la import în suma prevăzută de organul de control în baza dispozițiilor pct.3 lit.b din Normele de aplicare a OUG nr. 17/2000 aprobate prin HG nr.401/2000 s-a stabilit că reclamanta datorează și majorările de întârziere în cuantumul stabilit

În consecință, Instanța Supremă a respins recursul declarat de societatea «X» împotriva sentinței civile a Curții de Apel Cluj-Secția comercială și de contencios administrativ, ca nefondat.

#### **140. TVA aferentă operațiunilor de export de bunuri sau operațiuni de transfer al dreptului de proprietate a unor bunuri aflate pe teritoriul altui stat.**

În perioada iunie - septembrie 2000, o societate irlandeză a transmis materii prime și materiale în vederea prelucrării acestora și obținerii de produse textile în regim de perfecționare activă de către o firmă „X” din România. Produsele obținute au fost livrate unei societăți franceze, iar contravaloarea manoperei a fost facturată unei societăți olandeze. După ce produsele în cauză au părăsit teritoriul României, societatea irlandeză a facturat materiile prime iar societatea olandeza a refacturat contravaloarea manoperei împreună cu un comision către firma „X”. În final, contestatoarea a facturat contravaloarea produselor către societatea franceză.

Toate aceste operațiuni au fost efectuate în baza unui contract de livrare a materiilor prime încheiat în data de 01.04.2000 între societatea „X” și societatea irlandeză, unui contract de subtratat încheiat în data de 11.04.2000 între contestatoare și societatea română prelucrătoare, unui contract de comision încheiat în data de 25.04.2000 între contestatoare și societatea olandeză și unui contract de livrare a produselor finite încheiat în aprilie 2000 între contestatoare și societatea franceză.

Societatea „X” a considerat că aceste operațiuni reprezentau achiziții și revânzări de bunuri aflate pe teritoriul altui stat, care nu intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în timp ce organele de control au stabilit că aceste operațiuni reprezintă livrări de bunuri la extern pentru care societatea nu beneficiază însă de cota zero de TVA deoarece nu dovedește cu documente realitatea exportului.

Astfel, în procesul verbal de control s-a consemnat că în data de 01.04.2000, firma „X” a încheiat cu o societate irlandeză un contract cadru de livrare materiale tricotate pentru confecționarea de articole de îmbrăcăminte. La data de 11.04.2000, contestatoarea a încheiat cu o societate prelucrătoare din România un contract de subtratat privind confecționarea produselor la cea de-a doua societate, pe baza materiilor prime furnizate de contestatoare. Printr-un amendament la contractul cadru din 01.04.2000 s-a convenit că societatea irlandeză să livreze materialele direct către societatea prelucrătoare, pentru procesare și să factureze materialele către societatea „X”, urmând ca aceasta din urma să achite contravaloarea materialelor către societatea irlandeză. În data de 25.04.2000, contestatoarea a încheiat cu o societate olandeză un contract în care se preciza că aceasta din urma va acționa ca un comisionar pentru contestatoare, achitând contravaloarea serviciilor prestate de societatea prelucrătoare din România și facturând către contestatoare sumele achitate, precum și comisionul aferent.

În luna aprilie 2000, firma „X” a încheiat cu o societate franceză un contract de livrare a produselor finite. În baza contractelor menționate anterior, în perioada iunie - septembrie au avut loc următoarele operațiuni: societatea prelucrătoare din România a importat materia primă pentru procesare, în regim de import temporar, a prestat serviciile de prelucrare, pe care le-a facturat către societatea olandeză, iar produsele finite au fost transmise direct către societatea franceză. Societatea „X” a evidențiat în contabilitatea proprie cheltuielile cu materiile prime facturate de societatea irlandeză, costul procesării



materiilor prime, facturat de societatea olandeză, împreună cu comisionul convenit acestei societăți precum și veniturile obținute din vânzarea mărfurilor, facturate către societatea franceză. Pentru aceste livrări de mărfuri către societatea franceză, contestatoarea a întocmit o factura externă și o factură internă, pe care nu a trecut însă cota zero de TVA. Deoarece societatea nu a prezentat declarații vamale de export și declarații de încasare valutară, aceasta nu a putut justifica aplicarea cotei zero de TVA, astfel încât s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada iunie - septembrie 2000.

În contestația formulată, societatea „X” a arătat că organele de control în mod eronat au stabilit taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor efectuate în perioada iunie - septembrie 2000, precizând că acestea nu reprezentau *“livrări la export”* ci vânzări de produse finite aflate pe teritoriul altei țări. Societatea a precizat că în data de 01.04.2000 a încheiat un contract cadru cu o firmă irlandeză, care s-a obligat să furnizeze materiale în vederea confecționării de lenjerie destinată exportului. Deoarece la acea data contestatoarea nu deținea capacități proprii de producție, s-a încheiat un contract de subtratat cu o firmă prelucrătoare din România, în vederea confecționării produselor de lenjerie în cadrul acestei societăți, cu materiale provenite de la furnizori desemnați de contestatoare. În acest sens, în data de 29.04.2000, contestatoarea a încheiat un amendament la contractul cadru cu firma irlandeză, prin care se prevedea că materiile prime vor fi transmise spre procesare direct către societatea prelucrătoare din România.

Tot în luna aprilie, contestatoarea a încheiat un contract de livrare cu o firmă franceză, precum și un amendament la acest contract, prin care se menționa că transferul dreptului de proprietate urma să aiba loc de îndată ce produsele vor fi exportate din România.

De asemenea, contestatoarea a încheiat un contract de comision cu o firma olandeză, prin care aceasta din urma s-a angajat să achiziționeze serviciile de procesare de la societatea prelucrătoare, în contul contestatoarei.

În baza acestor contracte, firma irlandeză a trimis materialele însoțite de factura pro formă în vederea prelucrării de către societatea din România; acestor materiale li s-a acordat un regim vamal suspensiv - import temporar în regim de perfecționare activă. Unitatea prelucrătoare a obținut produsele compensatoare pe care le-a exportat unor beneficiari desemnați de contestatoare; după efectuarea formalităților de export în vederea încheierii regimului de perfecționare activă, unitatea prelucrătoare a facturat contravaloarea manoperei către firma olandeză. Aceasta a facturat către contestatoare sumele plătite către societatea prelucrătoare, reprezentând contravaloarea manoperei. După efectuarea formalităților de export de către societatea prelucrătoare, respectiv după ce produsele au părăsit teritoriul României, firma irlandeză a facturat către contestatoare contravaloarea materiilor prime. Contestatoarea a facturat beneficiarilor externi valoarea produselor finite exportate de unitatea prelucrătoare.

Societatea „X” a considerat astfel că la momentul vânzării, respectiv la momentul transferului dreptului de proprietate asupra produselor, acestea nu se mai aflau pe teritoriul României și, prin urmare, această operațiune nu era impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, societatea a considerat că a procedat corect prin neînregistrarea facturilor de vânzare a produselor finite în

Jurnalul de vânzări întrucât acest document servea numai la înregistrarea de operațiuni impozabile pe teritoriul României.

Societatea a precizat și faptul că la calculul impozitului pe profit a aplicat cota de impozit de 25% și nu cea de 5%, ceea ce demonstrează că societatea nu a considerat niciodată operațiunile în cauză ca reprezentând export de bunuri.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea a efectuat operațiuni de export de bunuri sau operațiuni de transfer al dreptului de proprietate a unor bunuri aflate pe teritoriul altui stat.**

În drept, art. 4 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA preciza:

*“Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată operațiunile referitoare la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor situate pe teritoriul României”.*

În ceea ce privește exporturile de bunuri, pentru care se aplica cota zero de TVA, pct. 9.2 alin. (1) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza că *“exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export”*, în condițiile în care pct. 1.1 din actul normativ menționat preciza că *“livrarea de bunuri mobile constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora”*.

Prin urmare, pentru a putea stabili dacă operațiunile efectuate de societate erau sau nu impozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ar fi trebuit analizat, din punct de vedere juridic, momentul la care și, respectiv, modul în care s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor în cauză către contestatoarele și, respectiv, de la aceasta către beneficiarul extern. Urmare celor de mai sus și având în vedere că organele de control nu au analizat acest aspect, s-a dispus **desființarea actului de control contestat**, în vederea refacerii acestuia.

#### **141. Majorări de întârziere datorate pentru TVA neinclus în decont**

O societate comercială în baza unui contract de leasing încheiat cu o firmă din SUA, cu reprezentanță în Ungaria pentru achiziționarea unui vehicul a achitat în perioada 06.02.1997-01.07.1998 un avans și rate iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe primite, societatea trebuia să constituie obligații de plată privind taxa pe valoarea adăugată aferentă și să demonstreze achitarea efectivă a acesteia în termen de 7 zile de la primirea facturilor sau cel mai târziu până la data depunerii decontului de TVA.

Din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut că societatea nu a inclus în deconturile întocmite pentru perioada februarie 1997-iulie 1998 taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe, atât la vânzări cât și la cumpărări, pentru a achita

astfel prin compensare taxa pe valoarea adăugată datorată.

Prin procesul verbal contestat, s-a constatat că pentru ratele de leasing plătite în perioada 06.02.1997 - 01.07.1998 contestatoarea nu a achitat prin compensare taxa pe valoarea adăugată datorată prin includerea în deconturile de TVA a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe, atât la vânzări cât și la cumpărări. Ca urmare a faptului că s-a constatat nerespectarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată coroborate cu prevederile pct. 11.18 din Normele privind aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, organele de control au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a invocat în susținerea acesteia faptul că eronat organele de control au stabilit măsura privind virarea la bugetul statului a majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care nu au verificat cererea de rambursare a TVA de la buget.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru neinclusiunea în decontul lunar la taxa pe valoarea adăugată colectată cât și la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă prestărilor de servicii contractate cu prestatori cu sediul în străinătate se datorau majorări de întârziere, calculate conform pct. 11.18 din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996.**

În drept, în conformitate cu art.8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, modificat prin Ordonanța Guvernului nr. 21/1996, TVA datorată bugetului pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate se plătește de către persoanele juridice sau fizice cu sediul sau domiciliul stabil în România.

Pct. 11.18 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 preciza că: *"Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de agenții economici plătitori de taxa pe valoarea adăugată cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se situează în România, potrivit prevederilor cap. IV din prezentele norme, se include în decontul lunar și se supune aceluiași reglementări ca și taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate și serviciilor prestate."*

Prin Decizia nr. 9/1997 cu soluții privind aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, referitor la art. 8, se preciza că: *"Pentru serviciile de natura celor prevăzute de cap. IV pct.*

*4.4 din normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1178/1996, contractate cu parteneri care au sediul sau domiciliul în străinătate, T.V.A. se datorează de beneficiarii cu sediul sau domiciliul în România, în condițiile prevăzute la pct.*

*11.18 din normele menționate mai sus.*

*Agenții economici înregistrați ca plătitori de T.V.A reflecta operațiunile de mai sus în decontul lunar la rândurile 3 și 13. Pentru plătitorii de T.V.A. care nu au respectat prevederile pct.11.18 alin 1 din norme, calculul majorărilor de întârziere reglementat de art. 34 din ordonanță se face din ziua lucratoare imediat următoare expirării termenului de 7 zile de la data primirii facturii externe sau, după caz, de la data efectuării plății prestatorului extern până la data depunerii decontului de T.V.A. În care operațiunile*

*respective au fost reflectate”.*

Drept urmare, în cazul în speță, pentru serviciile efectuate de persoane juridice nerezidente încadrate în prevederile de mai sus, se aplicau prevederile pct.

4.4 cap. IV, pct. 9.2, lit. C., cap. IX și pct. 11.18 cap. XI din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996.

Întrucât s-a reținut că societatea nu a respectat prevederile pct.11.18 cap. XI din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import introduse în țară în regim de leasing nu a fost inclusă în decontul lunar la T.V.A. colectată cât și la T.V.A. deductibilă, a rezultat că în acest caz se datorau majorări de întârziere calculate din ziua lucratoare imediat expirării termenului de 7 zile de la data efectuării plății prestatorului extern până la data depunerii decontului de TVA în care operațiunile respective au fost reflectate, în conformitate cu soluția referitoare la aplicarea art.8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, adoptata prin Decizia nr. 9/1997. Prin urmare, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia nu s-a dat curs soluționării cererii de rambursare TVA fapt care ar genera penalități în contul statului Ministerul Finanțelor Publice nu s-a putut pronunța asupra acestui aspect întrucât societatea nu a depus în susținere cererea invocată.

#### **142. TVA aplicabilă livrărilor de echipamente medicale în luna mai 1998**

În luna mai 1998, o societate a întocmit o factură, reprezentând diferența de 10% din valoarea unui electrocardiograf, livrat Ministerului Muncii și Protecției Sociale, în baza unui contract pentru bunuri finanțate din fonduri PHARE, factura fiind întocmită cu cota zero TVA. Organele de control fiscal au constatat neîndeplinirea condițiilor pentru aplicarea cotei zero TVA, prin nerespectarea de către contestatoare a condițiilor prevăzute de Ordinul Ministrului Finanțelor nr.517/1998, cap.III, pct.4, lit.c), stabilind un debit reprezentând taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 22 % la valoarea facturii.

664

Prin contestația formulată, societatea a contestat suma reprezentând diferența între taxa pe valoarea adăugată stabilită prin actul de control prin aplicarea cotei de TVA de 22% și suma însușită de societate ca fiind datorată, prin aplicarea cotei de TVA de 11%.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă pentru livrarea în luna mai 1998 de echipamente medicale se aplică cota de 11% de TVA sau cota de 22%.**

În drept, potrivit pct.4, lit.g) din Ordonanța Guvernului nr. 2/20.01.1998 privind modificarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA, aparatura de

tehnică medicală, care a făcut și obiectul facturii în cauză era supusă cotei reduse de taxa pe valoarea adăugată în procent de 11%. Prin urmare, eronat organele de control au aplicat pentru livrarea din factură cota de 22%, legal aparatura de tehnică medicală fiind supusă cotei reduse de taxa pe valoarea adăugată în procent de 11%.

Având în vedere cele precizate mai sus și luând în considerare ca baza de calcul pentru TVA urma să se modifice ca urmare a desființării unui alt capitol referitor la TVA, **s-a desființat procesul verbal** contestat, organul de control urmând să recalculeze taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii în cauză, în funcție de cele precizate în decizie.