

XI. Teritorialitate

114. TVA aferentă importurilor de produse software.

În perioada martie 1997 - septembrie 2001, o societate comercială a realizat importuri de produse software, respectiv sisteme de operare, programe de prelucrare computerizată a datelor, achiziționate în principal de la o societate din Austria, vânzarea acestora realizându-se numai la intern. Organele de control fiscal au constatat că pentru importurile de soft realizate, societatea a înscris în declarația vamală de import la casuta 22 - "*moneda și valoare totală facturată*", valoarea totală a facturilor externe. Baza de calcul a impozitelor și taxelor datorate în vamă a cuprins numai valoarea suporturilor fizice și a manualelor, vânzarea soft-urilor realizându-se numai la intern.

Invocând prevederile Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, organele de control au constatat că soft-urile sunt bunuri mobile necorporale iar cesiunea acestora era considerată prestări de servicii. Pentru prestările de servicii realizate de prestatori cu sediul în străinătate, beneficiari fiind persoane juridice din România, pentru care locul impozitării se situează în România, TVA se plătea de către beneficiar concomitent cu plata sumei datorate prestatorului extern, în conformitate cu prevederile Deciziei nr. 8/1996. Pentru nerespectarea prevederilor pct. 11.18 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 și în conformitate cu prevederile art. 34 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și art. 8 din Decizia nr. 9/1997, organele de control au constatat că societatea datora majorări de întârziere din ziua imediat următoare expirării termenului de 7 zile de la data primirii facturii externe până la data depunerii decontului de TVA, în care operațiunile respective au fost reflectate.

În baza prevederilor art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, completată cu prevederile art. 8 din Decizia nr. 8/1996, art. 8 din Decizia nr. 9/1997, art. 8 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, art. 8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și art. 8 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, organele de control au calculat TVA datorată suplimentar, aferentă importurilor de soft, precum și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat anularea măsurilor dispuse de organele de control cu privire la importul de soft deoarece asimilarea făcută prin actul de control a fost contrară dispozițiilor art. 5 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. În cazul importurilor de soft analizate prin procesul verbal contestat operațiunile care interveneau, în sensul legislației privind TVA, se refereau la bunuri din import.

La data înregistrării declarației vamale potrivit Tariful vamal de import al României, bunurile importate au fost declarate și indicate valoric conform facturii externe. Societatea a susținut că Tariful vamal de import al României nu prevedea o poziție tarifară specifică pentru bunurile importate cu aceasta specificație. În consecință, aceste bunuri din import supuse vămuirii nu au fost supuse plății TVA. Contestatoarea a precizat că nu era beneficiar, utilizator al soft-ului și nu achita un tarif al prestării de serviciu, o redevență de cesiune sau concesiune a softului.

Societatea contestatoare a mai precizat că a achiziționat produse software ambalate în pachete sigilate care au fost vândute pe teritoriul României fără a fi desigilate, fără a le utiliza, instala sau multiplica. Produsele au fost înregistrate în contul 371 ca marfă, iar vânzarea acestora s-a făcut cu adaos comercial și cu TVA colectată, evidențiată și înregistrată în deconturile lunare de TVA.

Având în vedere cele de mai sus, societatea a susținut că operațiunea de import de produse software se comporta, în realitate, prin derularea ei ca o operațiune de import de bunuri corporale al căror tratament din punct de vedere al TVA nu a putut fi extins prin analogii nepermise de lege. Invocând prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, societatea a precizat că legiuitorul nu a asimilat programele informatice cu brevetele, licențele, know-how, mărcile de fabrică și de comerț și alte drepturi de proprietate industrială și intelectuală similare. Contestatoarea a invocat prevederile art. 13 și art. 14 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și active necorporale, cu modificările și completările ulterioare, precizând că bugetul statului nu a fost păgubit deoarece pe teritoriul României utilizatorul final a suportat TVA aferentă acestor softuri prin prețul plătit furnizorului.

Contestatoarea a susținut că și-a îndeplinit obligația fiscală și anume cea de evidențiere și de plată a TVA aferentă acestor operațiuni prin înscrierea pe facturile de vânzare a softurilor a TVA colectată și prin înscrierea în deconturile lunare de TVA a operațiunilor de vânzare.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea datorează suma stabilită în sarcina sa, în condițiile în care pentru importurile de produse software nu a calculat și virat TVA aferentă.

În drept, art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Pentru bunurile din import închiriate, precum și pentru operațiunile de publicitate, consulting, studii și cercetare, cesiuni sau concesiuni ale dreptului de autor, de brevete, de licențe, de mărci de fabrică și de comerț sau alte drepturi similare, efectuate de un prestator cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și folosite de beneficiari cu sediul sau cu domiciliul în România, taxa se plătește de către beneficiari”, iar art. 4 stipula că “prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, indiferent de locul unde este situat sediul sau domiciliul prestatorului.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art. 4 și art. 8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la data de 15.03.2000.

Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza la pct. 11.18 că *“taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de agenții economici plătitori de taxa pe valoarea adăugată cu prestatori cu sediul sau cu 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”, iar cap. IV pct. 4.1 preciza:*

“De regulă, locul prestării de servicii se consideră a fi locul unde prestatorul de servicii își are stabilit sediul activității economice, iar în lipsa acestuia, acolo unde este situat domiciliul stabil al prestatorului de servicii, cu excepția următoarelor servicii

pentru care locul prestării este:

î...ș

3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității economice sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al beneficiarului.

4.4. - În aceasta categorie se încadrează:

e) prelucrare de date și furnizare de informații;

î...ș”.

Aceleași prevederi au fost menținute atât prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cât și prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Prin Decizia nr. 9/1997, în vigoare de la data de 23.07.1997, privind aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările ulterioare, se preciza că *“agenții economici înregistrați ca plătitori de T.V.A. reflectă 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.”

Prin pct. 11.15 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la data de 11.09.1998 și prin pct. 7.7 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 a fost menținută prevederea legală precizată prin Decizia nr. 9/1997, mai sus menționată, referitoare la plata TVA aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul impozitării se situează în România, la organul fiscal teritorial sau la banca comercială în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că livrarea de produse software efectuată de firma din Austria, beneficiar fiind contestatoarea a reprezentat un serviciu contractat de o persoană juridică din România cu un prestator cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul impozitării se situează în România, chiar și în condițiile în care, așa cum a susținut contestatoarea, produsele importate au fost vândute pe teritoriul României fără a fi desigilate, fără a le utiliza, instala sau multiplica întrucât o dată cu produsele software livrate, persoana juridică străină a cedat societății contestatoare și dreptul de a folosi aceste produse, respectiv sisteme de operare, programe de prelucrare computerizată a datelor.

În consecință, întrucât pentru importurile de produse software realizate în perioada martie - iulie 1997, societatea avea obligația evidențierii TVA aferentă în decontul lunar, calculul TVA realizându-se conform reglementărilor referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor livrate și serviciilor prestate, iar începând cu luna septembrie 1998 obligația calculării și virării TVA aferentă importurilor mai sus menționate trebuia efectuată în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, organele de control în mod legal au stabilit în sarcina societății ca datorată TVA suplimentară.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că prin Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 nu era reglementat importul de produse software, aceasta nu a fost considerată întemeiată întrucât chiar dacă soft-ul nu era menționat expres de art. 8, acesta se încadra la *“alte drepturi similare”* prevăzute de art. 8 din cele două acte normative menționate anterior, iar la art. 4, explicat prin pct. 3.4 din normele de aplicare ale ordonanței preciza că *“prelucrarea de date și furnizarea de informații se impozitează la locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității”*. Prin urmare nu a fost vorba de o extindere a textului de lege având în vedere că soft-ul reprezintă un program sau serii de programe conținând instrucțiuni pentru un computer care sunt necesare fie pentru exploatarea computerului, soft operațional sau pentru realizarea altor sarcini, soft de aplicații. Acesta poate fi transferat prin mai multe mijloace, de exemplu, în scris, pe bandă magnetică sau disc sau pe un disc laser. Drepturile în legătură cu soft-ul computerului reprezintă o formă a proprietății intelectuale. Transferurile de drepturi se realizează în mai multe moduri cum ar fi înstrăinarea tuturor drepturilor pentru vânzarea unui produs care este supus unor restricții în legătură cu utilizarea acestuia.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia societatea a înregistrat în contabilitate atât importurile cât și vânzările de soft debitând contul 371 - *“mărfuri”*, respectiv creditând contul 371 - *“mărfuri”*, aceasta nu a avut relevanță în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum a rezultat din declarațiile vamale și din facturile externe anexate în copie la dosarul cauzei, societatea a tratat distinct valoarea suporturilor fizice și a manualelor pentru care a plătit TVA la valoarea în vamă, față de valoarea soft-ului pentru care societatea nu a evidențiat TVA, iar în susținerea contestației nu a prezentat documente din care să rezulte altă situație de fapt decât cea constatată de organele de control. Prin urmare **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

115. TVA pentru prestările de servicii constând în modificări pentru depășirea anului 2000 la echipamentul informatic

Organele de control fiscal au constatat că în perioada octombrie 1999 aprilie 2000, o regie, persoană juridică română a achitat o parte din contravaloarea serviciilor prestate de o firmă din Italia reprezentând modificări pentru depășirea anului 2000 la echipamentul din secțiunea A a Amendamentului 1 la Adiționalele 14 și 15 la contract. Cu declarația vamală de import, regia a importat părți sistem radar dirijare aeriană iar codul mărfurilor importate înscris în declarația vamală de import, respectiv 85.29.90.88 nu se regăsea în lista anexă la Ordonanța Guvernului nr. 50/1999. Astfel, din D.V.I. a rezultat că regia nu a beneficiat de scutirea de taxe vamale la bunurile importate. Serviciile în cauză au fost facturate de firma din Italia în baza secțiunii A a Amendamentului 1 la Adiționalele 14 și 15 la contract, echipamentele în care erau încorporate aceste servicii, după cum a susținut regia, se aflau la data facturării serviciilor în România însă din documentele prezentate de aceasta nu a rezultat data când s-au prestat și nici locul prestării serviciilor. Astfel, s-a stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, precum și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că modul de interpretare a Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 de către organele de control a fost eronat, acestea calculând pentru suma facturată de firma din Italia cu factură taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente, deși au fost prezentate documente

din care a rezultat că aceste servicii au fost executate în Italia, respectiv amendamentul nr. 1 la Actul adițional nr. 16 al contractului din data de 05.05.1999. Afirmăția organului de control potrivit căreia art. 6 din amendamentul nr. 1 la Actul adițional nr. 16 s-a limitat doar la software-ul menționat în amendamentul nr. 1 la Actele adiționale nr. 14 și nr. 15 a fost eronată întrucât prevederile art. 6 acopereau întreaga gamă de software achiziționată de contestatoare de la firma din Italia. Din documentele prezentate organelor de control a rezultat, în opinia contestatoarei, că serviciile facturate au constat în inscripționarea de către firma din Italia de memorii de tip EPROM cu programele modificate pentru prevenirea disfuncționalităților ce ar fi putut apărea la data de 31.12.1999. Motivația organelor de control s-a bazat doar pe faptul că în DVI era înscris, de către comisionarul vamal, codul de marfă 85.29.90.88, cod ce nu se regăsea în lista anexă la Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 50/1999. Acest cod a fost înscris în mod eronat, factura și documentele anexate ce au stat la baza întocmirii declarației vamale de import cuprinzând elemente înscrise atât în Anexa tehnică nr. 1 la Amendamentul nr. 1 la adendumurile 14 și 15 la contractul inițial cât și în anexa nr. 1 la Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 50/1999.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă contestatoarea avea obligația să evedențieze și să achite taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii constând în modificări pentru depășirea anului 2000 la echipamentul din secțiunea A a Amendamentului 1 la adiționalele 14 și 15 la contractul 001/06/91 - STN, servicii prestate de o firmă din Italia, în condițiile în care din documentele justificative nu a rezultat faptul că serviciile au fost prestate în Italia.

În drept, pct. 3.5 lit. d din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că pentru *“lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale”*, locul impozitării pentru serviciile utilizate în România se considera a fi *“locul unde serviciile sunt prestate efectiv”*.

Aceleași prevederi au fost menținute și prin pct. 3.5 lit. d 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, în vigoare de la data de 15.03.2000. De asemenea, art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 50/1999 privind scutirea de la plata taxelor vamale a unor produse ale tehnologiei informației precizează:

“Se aprobă scutirea de la plata taxelor vamale, până la data de 31 decembrie 1999 inclusiv, pentru importurile de produse ale tehnologiei informației, prevăzute în lista-anexă care face parte integrantă din prezenta ordonanță”,

iar art. 6 lit. B din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni: 1...ș

B. Operațiuni de import: a) bunurile de import care, prin lege sau prin hotărâri ale Guvernului, sunt scutite de taxe vamale; 1...ș”

Art. 10 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 29/1999 privind unele măsuri legate de trecerea la anul 2000 a sistemelor informatice și a sistemelor electronice microprogramate precizează:

“Sunt scutite de taxe vamale importurile de echipamente, componente și produse software destinate rezolvării problemei “Anul 2000”. Aceleași prevederi au fost

menținute și prin Ordonanța Guvernului nr. 50/1999 privind scutirea de la plata taxelor vamale a unor produse ale tehnologiei informației care a redefinit echipamentele, componentele și produsele software destinate rezolvării problemei “Anul 2000” în produse ale tehnologiei informației menționând în Lista Anexă la Ordonanță “memorii exclusiv de citire - EPROM” precum și pozițiile tarifare unde se încadrează acestea. Astfel, serviciile facturate cu factura în cauză au constat în inscripționarea de către firma din Italia de memorii de tip EPROM care au intrat în România odată cu echipamentele importate.

Analizând declarația vamală de import, s-a reținut faptul că regia a importat “*părți sistem radar dirijare aeriană*” încadrate la poziția tarifară 85.29.90.88, poziție tarifară ce nu se regăsea în Lista Anexă la Ordonanța Guvernului nr. 50/1999, astfel încât regia să beneficieze de scutirea la plata taxelor vamale și pe cale de consecință a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, afirmația regiei potrivit căreia comisionarul vamal a înscris codul mărfurilor în mod eronat nu a putut fi reținută în soluționarea cauzei întrucât conform art. 53 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României: “*Declarantul are dreptul să rectifice sau să retragă declarația vamală depusă î...ș*” iar din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut că regia nu a rectificat declarația vamală de import. Mai mult, aceasta a achitat atât taxele vamale aferente importului realizat cu DVI cât și taxa pe valoarea adăugată.

Ministerul Finanțelor Publice - direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat regiei să prezinte documente justificative din care să rezulte că prestațiile pentru care organele de control au aplicat cota de 19% de taxa pe valoarea adăugată au fost efectuate în Italia și nu în România, respectiv ordine de deplasare ale specialiștilor români în Italia, copii după pașapoartele acestora, rapoarte de activitate din care să rezulte în ce au constat modificările pentru depășirea anului 2000. Contestatoarea a prezentat adresa fax a societății din Italia prin care se preciza că upgrade la anul 2000 al echipamentului existent s-a realizat în Italia, însă aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în susținerea acestei afirmații regia nu a prezentat documente justificative.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din documentele prezentate de contestatoare atât la data controlului cât și în susținerea contestației nu a rezultat faptul că serviciile au fost prestate în Italia, ținând cont și de faptul că lucrarea constând în upgrade 2000 s-a făcut la (echipamentele) bunuri existente pe teritoriul României iar locul impozitării este locul unde serviciile sunt prestate efectiv, **s-a respins ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația.**

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia serviciile facturate au fost realizate conform pct. 6 din Amendamentul nr. 1 la actul adițional nr. 16 al contractului nr. 001/06/91 - STN, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pct. 6 din Amendamentul nr. 1 la actul adițional nr. 16 al contractului nr. 001/06/91 - STN făcea referire la “*software- ul menționat în Amendamentul nr. 1 la actele adiționale nr.14 și 15*” și care se regăsea la art.3, pct.3.3.1, litera b) III) “*Managementul de Program și Proiect, personalizarea software-ului și producția de software specializat*”, serviciile în cauză “*pentru conformitatea cu anul 2000*” regăsindu-se la art. 3 pct. 3.3.1 lit. b) IV) din Amendamentul nr. 1 la actele adiționale nr. 14 și 15 și nu rezultă din documentele anexate faptul că acestea ar însemna că erau legate strict de software.

116. Servicii impozabile din punct de vedere al TVA potrivit criteriilor de teritorialitate

În perioada martie - decembrie 1998, o societate a primit mai multe facturi externe din partea unei firme din Danemarca cu mențiunea "*cost of freight*" - cost transport maritim. Organele de control fiscal au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată, aferentă serviciilor prestate de furnizori externi, impozitate în România în conformitate cu prevederile pct. 3.4 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că facturile primite de la societatea străină reprezentau facturi de decontare privind transportul internațional efectuat de către această societate pentru diverși clienți și nu facturi privind transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri sau privind prestări de servicii, așa cum au considerat organele de control. Astfel, societatea a precizat că sumele menționate pe facturile în discuție, respectiv costul navlului reprezentau costul transportului internațional efectuat de firma străină și care, în loc să intre direct în contul acesteia, au intrat în contul contestatoarei și, pe baza facturilor de decont, au fost transmise beneficiarului lor de drept. Mai mult, societatea a considerat că prestările de servicii constând în transport internațional de mărfuri nu erau impozabile în România, invocând în acest sens prevederile pct. 3.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

De asemenea, societatea a precizat că nu a fost reprezentantul fiscal al firmei străine în România, astfel încât nu a putut fi obligată la plata unor eventuale obligații ale societății străine față de statul român.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă sumele facturate de societatea daneză reprezentau contravaloarea unor servicii impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform criteriilor de teritorialitate prevăzute de legislația în materie în vigoare în perioada verificată.

În drept, art. 4 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată preciza:

"Prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, indiferent de locul unde este situat sediul sau domiciliul prestatorului".

Astfel, pct. 4.1 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 preciza:

"De regulă, locul prestării de servicii se consideră a fi locul unde prestatorul de servicii își are stabilit sediul activității economice, iar în lipsa acestuia, acolo unde este situat domiciliul stabil al prestatorului de servicii, cu excepția următoarelor servicii pentru care locul prestării este:

î...ș 2. Locul unde se prestează transportul de persoane și de mărfuri î...ș"

De asemenea, pct. 4.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 se preciza:

"Pentru activitatea de transport de persoane și de mărfuri, locul prestării de servicii este locul unde se efectuează transportul în funcție de distanțele parcurse de la punctul de plecare la cel de sosire".

Aceste prevederi se regăseau, cu unele modificări de formă și la pct. 3.1 și pct. 3.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate

prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, aplicabile din data de 11.09.1998. Prin urmare, prestările de servicii constând în transporturi de persoane și/sau de mărfuri erau supuse taxei pe valoarea adăugată doar dacă aceste transporturi erau efectuate în România.

La dosarul cauzei au fost anexate în copie un număr de 5 facturi externe -invoice, emise de firma străină către contestatoare cu mențiunea "*cost of freight*" -cost transport maritim. S-a reținut însă că, pe de o parte, în actul de control nus-a făcut nici o referire cu privire la facturile emise de firma străină iar pe de altă parte, societatea a anexat o situație a facturilor externe primită în perioada respectivă, situație în care se menționează un număr de 9 facturi emise de firma străină. Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă toate facturile emise de firma străină în perioada verificată se refereau la costul transportului maritim - "*cost of freight*", așa cum a susținut contestatoarea, în condițiile în care organele de control nu au făcut nici o precizare în acest sens.

Mai mult, prin contestație, societatea a susținut că facturile în cauză reprezentau, în fapt, facturi de decontare pentru sumele încasate de contestatoare dar convenite firmei străine pentru serviciile de transport prestate de aceasta altor societăți. S-a reținut că aceste aspecte nu au putut fi verificate din documentele anexate la dosarul cauzei, iar organele de control nu au făcut nici o precizare în acest sens.

Pct. 3.4 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, invocat de organele de control preciza serviciile pentru care locul prestării se considera a fi "*locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității economice sau în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia*", respectiv:

- a) închirierea de bunuri mobile corporale;
- b) operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale și necorporale;
- c) cesiunile și concesiunile dreptului de autor, de brevete, de licențe, de mărci de fabrică și de comerț și alte drepturi similare;
- d) serviciile de publicitate;
- e) prestațiile consultantilor, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte prestații similare;
- f) prelucrarea de date și furnizarea de informații;
- g) operațiunile bancare, financiare, de asigurare și de reasigurare;
- h) punerea la dispoziție de personal;
- i) prestările intermediarilor care intervin în furnizarea serviciilor prevăzute la lit. a) - h) de mai sus".

S-a reținut faptul că în actul de control nu s-a precizat care au fost, în fapt, serviciile prestate de firma daneză și pentru care s-a stabilit că societatea avea obligația să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă, în baza prevederilor actelor normative mai sus citate, mai ales în condițiile în care, așa cum s-a reținut anterior, în cele 5 facturi externe - invoice anexate la dosarul cauzei, emise de firma străină către contestatoare s-a făcut mențiunea "*cost of freight*" - cost transport maritim și nu intermedierea unor servicii regăsite la pct. 3.4 lit. a) - h) din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, invocate de organele de control.

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art. 9 alin.

(3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat capitolul referitor la taxa pe valoarea adăugată**, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior. Astfel, prin noul act de control urma să se precizeze care au fost serviciile prestate de firma străină, care au fost beneficiarii acestora, unde au fost prestate aceste servicii și care a fost rolul societății contestatoare în derularea operațiunilor, pentru a se putea stabili dacă serviciile în cauză sunt impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Totodată urma să se analizeze și celelalte argumente din contestație cu privire la aceste aspecte.

117. TVA aferent serviciilor prestate de subantreprenori cu sediul în străinătate

În perioada iulie - decembrie 2000, o societate comercială a înregistrat în contabilitate un număr de 14 facturi externe aferente unor lucrări de construcții și amenajare, de la prestatori cu sediul în străinătate (subantreprenori) fără a achita TVA aferentă acestor facturi. Printr-o notă de constatare, organele de control au stabilit că societatea era obligată la plata TVA având în vedere prevederile art.4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, precum și cap.VII, pct 7.7 din Normele de aplicare ale aceleiași ordonanțe de urgență, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Astfel, s-a stabilit în sarcina societății o diferență de TVA de achitat precum și majorări de întârziere aferente

Prin contestația formulată, societatea a precizat că era antreprenorul general a unor lucrări de investiții (construcții) a căror beneficiară era o societate comercială. Lucrarile de investiții (construcții) au fost efectuate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu o societate din Tg.Mures și alți parteneri externi, agreeți de beneficiar. Finanțarea lucrărilor era asigurată de către o firmă străină și achitată integral în valută. Contestatoarea a adus ca argument faptul că facturile externe primite de ea de la subantreprenori au fost ulterioare momentului în care a facturat către beneficiar, considerând astfel ca aferent fiecărei lucrări recepționate s-a colectat întreaga valoare a TVA. Astfel TVA de colectat conține întreaga valoare a TVA de plată din care s-a dedus ulterior TVA deductibilă aferentă facturilor primite de la subantreprenori.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă serviciile prestate de subantreprenori cu sediul în străinătate erau impozabile în România din punct de vedere al TVA, conform criteriilor de teritorialitate și pe cale de consecință, dacă societatea contestatoare avea obligația de a achita TVA aferentă acestor servicii.

În drept art.4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prevedea:

“Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

În legătură cu prevederile din același articol, pct.3.2. din Normele de aplicare ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza:

”Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată lucrările de construcții-montaj executate pentru realizarea, repararea și întreținerea bunurilor imobile existente în România, indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului - în țară sau în

străinătate”.

Prin urmare, conform criteriilor de teritorialitate, serviciile constând în lucrări de construcție-amenajare prestate de subantreprenori cu sediul în străinătate erau impozabile în România din punct de vedere al TVA. În ceea ce privește obligația achitării TVA, pct7.7. din Normele de aplicare ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza:

“Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe”.

Având în vedere cele precizate mai sus, s-a reținut faptul că societatea avea obligația să achite TVA aferentă prestațiilor, la organul fiscal teritorial în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe motiv pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația.**

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia facturile externe primite de la subantreprenori erau ulterioare momentului în care a facturat către beneficiar și în acest caz TVA colectată conține întreaga valoare a TVA de plată din care se deduce ulterior TVA deductibilă, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât era vorba de două operațiuni distincte. Pe de o parte dreptul de deducere se exercită în urma operațiunilor de aprovizionare, când se achită TVA aferentă lucrărilor prestate de furnizorii externi și apoi se deduce TVA aferentă intrărilor de bunuri și servicii și pe de altă parte se colectează TVA aferentă livrărilor.