

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR

CABINET SECRETAR DE STAT

Nr. 50446 / 14.02.2008

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI.....**

Urmare modificarilor legislative intervenite prin intrarea in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2008 a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 106/2007 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si a Hotararii Guvernului nr. 1579/2007 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, va transmitem forma actualizata a circularei nr.53422/15.11.2007 cu privire tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata al despagubirilor incasate si al bunurilor constatate lipsa pe timpul transportului, pe care va rugam sa le comunicati structurilor din subordinea dvs:

I. Tratamentul fiscal aplicabil in cazul in care societatile comerciale incaseaza despagubiri

Problema tratamentului fiscal aplicabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata in cazul despagubirilor incasate de agentii economici de la societatile de asigurari s-a schimbat radical dupa data de 1 iunie 2002, cand prin intrarea in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, a fost abrogata Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 ale carei norme de aplicare prevedeau ca despagubirile incasate contin si taxa pe valoarea adaugata si cei care incasau despagubiri erau obligati sa colecteze TVA asupra sumelor incasate.

In cazul operatiunilor de asigurare, societatile de asigurare sunt cele care realizeaza operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata in baza art. 141 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in timp ce agentii

economici despagubiti reprezinta beneficiari ai unor operatiuni scutite - practic pentru acestia despagubirile sunt operatiuni la "intrare", motiv pentru care nu este corect sa se colecteze taxa asupra despagubirilor incasate. Acelasi rationament se aplica si in cazul dobanzilor incasate de agentii economici pentru disponibilitatile din conturile bancare, care sunt beneficiarii unor operatiuni scutite de TVA prestate de banci. Datorita faptului ca atat operatiunile bancare cat si operatiunile de asigurare genereaza pe langa cheltuieli, dobanzi platite pentru operatiuni de creditare, comisioane bancare, prime de asigurare - si venituri in contabilitatea societatilor comerciale - despagubiri, dobanzi, diferente de curs valutar favorabile - acestea au suscitad numeroase interpretari din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, fiindca in mod obisnuit operatiunile la "intrare" genereaza de obicei cheltuieli.

Pe langa faptul ca despagubirile incasate, fiind operatiuni la "intrare", nu pot genera taxa pe valoarea adaugata, acestea nu constituie baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata in cazul bunurilor distruse, cum in mod eronat se mai procedeaza in practica.

Se intalnesc urmatoarele situatii cand o societate comerciala poate incasa despagubiri:

- pentru bunuri partial deteriorate sau degradate din diverse cauze si care necesita reparatii, dupa care pot fi utilizate;
- pentru bunuri complet distruse sau degradate, care nu mai pot fi utilizate, ori disparute - din cauze de forta majora sau calamitati naturale, precum si pentru bunuri pierdute ori furate, dovedite legal;
- pentru bunuri complet distruse, sau degradate ori disparute din alte cauze decat de forta majora sau calamitati naturale, care nu mai pot fi utilizate.

1. Bunuri partial deteriorate sau degradate din diverse cauze si care necesita reparatii, dupa care pot fi utilizate.

1.1. Daca reparatia este efectuata in ateliere proprii de persoana care este proprietara bunului, sau de utilizator ori societatea de leasing in cazul contractelor de leasing, se procedeaza astfel:

- se deduce TVA aferenta cumpararilor de bunuri si servicii necesare efectuării reparatiei realizate in ateliere proprii, in conditiile prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal;

- se intocmeste un deviz care cuprinde lucrarile efectuate si materialele utilizate, fara TVA care se deduce, conform art. 145-147 din Codul fiscal, pe baza caruia societatea de asigurare va face plata despagubirii. Important de retinut este faptul ca agentilor economici care isi realizeaza cu forte proprii reparatiile nu le este permis sa factureze aceste reparatii catre societatile de asigurare, intrucat nu este realizata o prestare de servicii catre societatea de asigurare.

1.2. Daca reparatia este efectuata de catre o alta unitate decat cea care este proprietara bunului (sau utilizator sau societate de leasing), in functie de intelegerile dintre societatile de asigurare si asigurati pot apare urmatoarele situatii:

a) societatea care face reparatia poate fi platita direct de societatea de asigurare, fara sa se realizeze decontari si prin societatea care detine bunul, situatie in care aceasta din urma nu inregistreaza nici un fel de fluxuri financiare legate de operatiunea respectiva;

b) reparatia poate fi facturata catre societatea care detine bunul de catre societatea care realizeaza reparatia, situatie in care pentru a obtine despagubirea de la societatea de asigurare proprietarul va depune originalul facturii de reparatii la societatea de asigurare si nu va deduce TVA din factura de reparatii, intrucat conform pct. 46 alin. (1) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, nu poate justifica taxa deductibila cu originalul facturii. Societatea de asigurare despagubeste detinatorul bunului inclusiv TVA din factura de reparatii.

c) daca societatile de asigurare accepta copii de pe facturi, platesc despagubiri fara sa acopere si TVA din facturile de reparatii in relatia cu firmele care sunt inregistrate ca platitori de TVA, deoarece acestea pot deduce taxa din facturile respective, in conformitate cu prevederile art. 145-147 din Codul fiscal. Intre

societatile de asigurare si firmele inregistrate ca platitori de TVA pot exista intelegeri potrivit carora nu este necesara prezentarea facturilor originale.

In toate situatiile mentionate, indiferent daca despagubirea este acordata inclusiv sau exclusiv TVA societatea care primeste despagubirea nu trebuie sa colecteze TVA aferenta asigurarii.

2. Bunuri complet distruse sau degradate, care nu mai pot fi utilizate, ori disparute - din cauze de forta majora, calamitati naturale, precum si bunuri pierdute sau furate, dovedite legal

Societatile asigurate incaseaza despagubiri pentru daune totale daca bunul este distrus in intregime si nu mai poate fi utilizat sau daca a disparut sau a fost pierdut din cauze de forta majora sau calamitati naturale (inundatii, razboaie, revolutii, incendii pentru care pompierii au constat ca sunt datorate exclusiv din alte cauze decat eroarea umana, s.a.), precum si pentru bunurile furate (bunuri lipsa din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabila poate prezenta dovada constatarii furtului de catre organele de politie).

Potrivit art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, bunurile constata lipsa din cauze de forta majora sau din calamitati naturale, precum si bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, nu constituie livrare de bunuri, deci societatea nu trebuie sa colecteze TVA, iar conform art. 145 alin. (3) din Codul fiscal, societatea isi pastreaza dreptul de deducere exercitat la achizitia bunului respectiv. Cu toate ca societatea in cauza incaseaza o despagubire pentru bunul constatat lipsa, aceasta nu constituie baza de impozitare pentru TVA, indiferent ca sunt bunuri de natura stocurilor sau bunuri de natura mijloacelor fixe.

Conform pct. 54 alin. (6) din normele metodologice, nu se vor face nici ajustari ale taxei in aceste situatii, indiferent daca bunurile de capital sunt bunuri imobile.

3. Bunurile complet distruse, sau degradate, care nu mai pot fi utilizate, ori disparute - din alte cauze decat forta majora sau calamitati naturale

3.1. In cazul mijloacelor fixe care sunt distruse si exista fizic, deci pot fi casate, conform pct. 6 alin. (4) din normele metodologice, se vor aplica ajustari conform art. 149 din Codul fiscal, daca sunt bunuri de capital obtinute dupa data aderarii (daca nu, atunci nu se fac ajustari).

3.2. In situatia in care mijloacele fixe nu mai exista fizic, prin urmare nu pot fi casate - acestea fiind lipsa din gestiune din alte motive decat cele prevazute la art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, respectiv calamitati naturale, cauze de forta majora, bunuri pierdute sau furate - potrivit art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, aceasta constituie o livrare de bunuri in sensul taxei pe valoarea adaugata, prin urmare trebuie colectat TVA. Aceasta operatiune este definita drept o autolivrare si autolivrarea este considerata tot o ajustare a taxei deduse initial. Baza de impozitare a acestei operatiuni asimilate unei livrari de bunuri se determina conform prevederilor de la art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal si pct. 18 alin. (4) din normele metodologice, respectiv:

a) daca lipsurile nu sunt imputabile, baza de impozitare este valoarea ramasa la care aceste bunuri sunt inregistrate in contabilitate, calculata in functie de amortizarea contabila. Daca mijloacele fixe sunt complet amortizate, baza de impozitare este zero;

b) daca lipsurile sunt imputabile, baza de impozitare este suma imputata, dar nu mai putin decat valoarea ramasa a mijlocului fix. Pentru mijloacele fixe complet amortizate, baza de impozitare este suma imputata.

3.3. Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi utilizate

nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal daca sunt indeplinite conditiile prevazute la pct. 6 alin. (9) din norme, respectiv:

a) nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada ca s-au distrus bunurile si nu mai intra in circuitul economic.

3.4. Daca bunurile sunt de natura stocurilor si acestea nu mai exista fizic fiind lipsa din gestiune din alte motive decat cele prevazute la art. 128 alin. (8) lit.a) din Codul fiscal - operatiunea este asimilata unei livrari de bunuri potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, prin urmare trebuie colectat TVA. Aceasta operatiune este definita drept o autolivrare si autolivrarea este considerata tot o ajustare a taxei deduse initial. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata conform art. 137 alin.(1) lit. c) din Codul fiscal este constituita din preturile de achizitie sau, în lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrării.

Societatile care s-au asigurat pentru astfel de situatii si incaseaza despagubiri de la societatile de asigurare, nu sunt obligate sa colecteze TVA, dar isi pastreaza dreptul de deducere exercitat initial, potrivit art. 145 alin.(3) din Codul fiscal.

II. Tratamentul fiscal aplicabil pentru bunurile constatate lipsa pe timpul transportului

Daca potrivit contractului incheiat intre transportator si beneficiarul transportului, societatea de transport este obligata sa-l despagubeasca pe beneficiar pentru contravaloarea bunurilor constatate lipsa pe timpul transportului, suma respectiva constituie o despagubire acordata pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale (respectiv a contractului de transport).

Potrivit art. 137 din Codul fiscal, aceste sume nu se cuprind in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Totusi, beneficiarul transportului, care este proprietarul bunurilor, va trebui sa colecteze TVA pentru bunurile lipsa pe timpul transportului, potrivit art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, aceasta operatiune reprezentand o autolivrare pentru care se va emite autofactura prevazuta la pct. 70 alin. (1) din norme. Taxa colectata, care în acest caz este o cheltuiala pentru proprietarul bunurilor, se va recupera de la societatea de transport prin includerea in contravaloarea despagubirii.

In practica economica, aceste despagubiri se factureaza catre societatile de transport pentru a avea un document justificativ pentru inregistrarea in evidentele contabile. Desi potrivit art. 155 alin. (1) din Codul fiscal nu este obligatorie facturarea separata a despagubirilor, nu se

interzice emiterea de facturi, dar se va tine cont ca aceste despagubiri nu se cuprind in baza impozabila a TVA, si prin urmare pe factura nu se va mentiona TVA.

Si in cazul bunurilor constatate lipsa pe timpul transportului, daca vreuna din partile implicate s-a asigurat si va incasa o despagubire de la societatile de asigurari, nu se va colecta TVA pentru aceste sume.

Secretar de stat
CATALIN DOICA