



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației depusă de S.C. S S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice Z–Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, prin adresa nr..., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. ...cu privire la contestația formulată de S.C. S S.A.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ..., încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice Z– Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii prin care s-a stabilit de plată suma totală de ...lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ...lei ca urmare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei.
- majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data luării la cunoștință a Deciziei de impunere nr. ..., respectiv ..., conform ștampilei aplicată de societate pe decizia de impunere și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice Z – Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, respectiv ..., așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții.

Societatea S S.A. mai depune la Direcția generală a finanțelor publice Z–Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii **contestația înregistrată sub nr...ce are ca obiect Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...și contestația înregistrată sub nr...ce are ca obiect Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de**

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S S.A. contestă Decizia de impunere nr... emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice Z–Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, precizând următoarele:

Societatea consideră că taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de ...lei este corect stabilită, iar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei de către organele de inspecție fiscală și majorările în sumă de ...lei sunt calculate eronat, prin interpretarea unilaterală a unor acte normative și prevederi contractuale, astfel:

1. **referitor la suma de ...lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată pentru avansurile primite de la Primăria Y, societatea contestatoare consideră că:

Suma primită în valoare de ...lei de la Primăria Y se compune din:

- suma de ...lei primită în perioada 23.10.2006-07.08.2008 de la Primăria Y, provenită din alocații bugetare, respectiv din fonduri nerambursabile primite de la Consiliul Județean Z conform H.G.nr.433/2006, H.G.nr.172/2007, H.G.nr.409/2007, H.G.nr.896/2007 și de la Autoritatea Română pentru Conservarea Energiei, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată, societatea consideră că se încadrează în prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la cap.IX operațiuni scutite, art.141 – scutiri pentru operațiuni din interiorul țării, punctul 2, litera a) poziția 6 „Administrarea de fonduri speciale de investiții”, că le-a înregistrat corect în contul 133 „Donații pentru investiții” și de aceea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată la data primirii lor.

Societatea precizează că aceste sume au fost transferate prin HCL nr..., HCL nr..., HCL nr..., HCL nr..., HCL nr..., HCL nr...și HCL nr...în contul S.C. S S.A. pentru derularea investiției privind reabilitarea sistemului de termoficare în Municipiul Y, unde societatea este parte în contractele de execuție și în contractul pentru implementarea investițiilor nr... în calitate de beneficiar al lucrărilor.

- suma de ...lei primită în data de ...de la Primăria Y provenită dintr-un credit extern, în care societatea S S.A. este beneficiară alături de Municipiul Y și pentru care societatea consideră că nu este purtătoare de taxă pe valoarea adăugată întrucât prin art.4 din contract nr..., pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în Județul Z”, încheiat

între Consiliul Județean Z și E S.A., în calitate de investitori și S.C. S S.A. și Consiliul Local Y în calitate de beneficiari, societatea contestatoare se obligă alături de Consiliul Local al Municipiului Y la rambursarea creditului, dobânzilor, comisioanelor, etc.

Contestatoare menționează faptul că sumele primite de Consiliul Local al Municipiului Y s-au datorat eforturilor depuse de către societatea S S.A. cu aprobarea Consiliului Local al Municipiului Y și au avut ca destinație investițiile pentru reabilitarea sistemului de termoficare în Municipiul Y și programul „Utilități și mediu la standarde europene” derulat de către societatea S S.A. în calitate de administrator de fonduri și gestionar al serviciilor.

2. **referitor la suma de ...lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată de către organul de inspecție fiscală ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor ce trebuiau întocmite către Primăria Y și taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de către S.C. S S.A. contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală au considerat eronat data primirii facturilor de către S.C. S S.A. de la antreprenori ca fiind data când obiectivele trebuiau predate proprietarului, respectiv Municipiului Y, întrucât fiind vorba de investiții foarte complexe ce cuprind lucrări de construcții, instalații, aparate de măsură și control, utilaje, rețele de transport și distribuție a agentului termic, recepția nu poate fi făcută de fiecare dată când se termină un tronson sau apare o factură.

Conform contractului nr...dintre Consiliul Județean Z, S.C. E și S.C. I S.R.L. și a actului adițional nr.2, la punctul 18 alineatul 18.4 (3) „plățile parțiale se efectuează de regulă la intervale lunare dar nu influențează responsabilitatea și garanția de bună execuție a executantului; ele nu se consideră de către achizitor ca recepție a lucrărilor executate”. Societatea menționează că recepția la terminarea lucrărilor se poate face numai atunci când toate lucrările sunt terminate și construcția cu instalațiile aferente pot fi puse în funcțiune.

Societatea contestatoare invocă faptul că potrivit Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente acestora aprobat prin HG.nr.273/14 iunie 1994, recepția la terminarea lucrărilor se poate face numai atunci când toate lucrările sunt terminate și construcția cu instalațiile aferente pot fi puse în funcțiune, fiind vorba de investiții foarte complexe ce cuprind lucrări de construcții, instalații, aparate de măsură și control, utilaje, rețele de transport și distribuție a agentului termic, recepția nu poate fi făcută de fiecare dată când se termină un tronson sau apare o factură. De asemenea, la terminarea lucrărilor executantul comunică investitorului data terminării lucrărilor prevăzute în contract printr-un document scris, iar acesta numește o comisie de recepție care va face recepția de la terminarea lucrărilor, apoi se va face predarea obiectivelor către Consiliul Local Y și facturarea acestora cu taxa pe valoarea adăugată.

3. **referitor la suma de ...lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr...emisă de S.C.E S.A. către S.C. S S.A., pe care organul fiscal a considerat că este fără drept de deducere, că nu are conținut economic, societatea menționează că factura respectivă conține transferul avansului dat de S.C. E S.A. la S.C. I S.R.L.

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere derularea operațiunilor și nici Convenția încheiată la ..., în sensul că S.C. I S.R.L. a colectat sumă de ...lei, S.C. E S.A. a dedus dar a și colectat suma de ...lei, iar acum pentru S.C. S S.A. se interzice dreptul de deducere de ... lei, fără a ține cont de faptul că societatea S S.A. la recepția lucrărilor va factura Primăriei Y și va fi obligată să colecteze suma.

Contestatoarea motivează că prin neacordarea deductibilității sumei de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată a facturii nr. ..., această sumă ar rămâne „atârnată”.

În susținerea contestației sale societatea invocă un răspuns dat pe site-ul Agenției Naționale Fiscale în care se precizează că societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate realizării bunurilor de capital în condițiile în care trecerea în patrimoniul autorității publice se face prin facturare cu TVA, chiar dacă acesta va factura proprietarului la finalizarea și punerea în funcțiune a investițiilor.

4. **referitor la sumă de ...lei**, reprezentând TVA aferentă unei facturi pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că se încadrează conform prevederilor legale la taxare inversă, contestatoarea consideră că întrucât furnizorul de servicii S.C. T, a emis factura fără taxare inversă, nu mai era necesar ca organul de inspecție fiscală să impună societății S S.A. să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, întrucât s-ar dubla colectarea.

5. **Referitor la suma de ...lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate de organele fiscale deoarece au existat diferențe între sumele înscrise în documentele primare, înregistrările în evidența contabilă, în evidențele speciale ale TVA și sumele înscrise în deconturile lunare de TVA, diferențe ce au fost reglate ulterior prin regularizări înscrise în deconturile de TVA, este contestată de societate fără a aduce argumente pentru acest capăt de cerere.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..., organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice Z– Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, au constatat următoarele:

Obiectivul inspecției fiscale a fost verificarea TVA în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare

nr...din data de Perioada supusă inspecției fiscale este 01.05.2006 - 31.08.2008 și suma solicitată la rambursare este ...lei.

1). S-a constatat că societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile factura nr...din data de...emisă de S.C. E S.A., în sumă de ...lei, din care TVA ...lei, ce avea înscris la rubrica – denumirea produselor - „c/v avans an I de execuție CET Y conform contract ...și convenția nr...și factura nr...”

SC I SRL a emis factura nr...către S.C. S S.A. în valoare de ...lei, din care TVA ...lei, reprezentând situație lucrări aferentă lunii iunie 2008. În aceeași factură se stornează suma de ...lei, din care TVA...lei cu explicația „storno avans facturat cu factura ...și refacturat de către S.C. E S.A. cu factura nr...”.

S-a solicitat și s-a efectuat controlul încrucișat cu societatea E S.A., ocazie cu care s-a întocmit procesul verbal nr..., prin care s-a constatat că facturile sus menționate erau înregistrate în evidența contabilă a societății E S.A.

În conformitate cu prevederile art.155 alin.(1), coroborate cu art.134² alin.2 lit.b, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei, întrucât factura nr...nu are conținut economic, deoarece societatea S S.A. nu a virat sume pentru avans investiții societății E S.A.

2). În perioada 23.10.2006-07.08.2008 societatea S S.A. a primit sume în valoare totală de ...lei de la Consiliul Local Y, pe care le-a înregistrat în contabilitate în contul 133 „donații pentru investiții”.

Societatea mai avea înregistrat în contul 231 „imobilizări corporale în curs de execuție” valoarea investiției în curs reprezentând reabilitarea rețelelor termice, punctelor termice și centrala termică de cogenerare, efectuate în Municipiul Y.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste investiții s-au efectuat asupra sistemelor de utilități publice care sunt parte componentă a infrastructurii tehnico-edilitare a unităților administrativ-teritoriale, sunt bunuri de interes și folosință publică și aparțin potrivit legii, domeniului public al unităților administrativ-teritoriale.

Calitatea de proprietar a Consiliul Local Y reiese și din faptul că:

- autorizațiile de construcție sunt pe numele Consiliul Local Y și sursele de finanțare sunt atrase de Consiliul Local Y;

- licitațiile sunt organizate de către Consiliul Județean Z;

- investiția este realizată pe domeniul public;

- beneficiarul sumelor alocate este Municipiul Y și în consecință S.C. S S.A. acționează din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca un cumpărător revânzător așa cum rezultă și din adresa emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor – Direcția generală legislație impozite indirecte.

Organele de inspecție fiscală au constatat din extrasele de cont de la bancă prezentate de societate că S S.A. a achitat lucrările efectuate de S.C. K S.A. și S.C. M S.A. cu sumele provenite din fondurile nerambursabile în valoare de ...lei și a achitat parțial lucrările de S.C. I S.R.L. cu suma de ...lei provenită din creditul extern.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele în valoare totală de ...lei transferate societății S S.A. de către Consiliul Local Y reprezintă avansuri acordate pentru plata facturilor emise de constructori pentru lucrările de investiții efectuate și în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(2) lit.b, au calculat TVA în valoare de ... lei.

Pentru neplata în termenele legale a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în valoare de ...lei, sumă constituită din ...lei și ...lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere de ...lei pentru perioada 25.11.2006 – 22.09.2008. La calculul majorărilor de întârziere pentru TVA s-a avut în vedere situația TVA de rambursat sau de plată înregistrată de societatea contestatoare în evidența contabilă.

3). Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit contractului nr. ..., înregistrat la S.C. S S.A. sub nr..., încheiat între Consiliul Județean Z, S.C. E S.A., S.C. S S.A. și Municipiul Y, societatea S S.A., pentru lucrările recepționate și plătite, avea obligația să le predea prin refacturare Primăriei Y și implicit să colecteze TVA și apoi să le preia în concesiune și să le înregistreze și evidențieze distinct, extracontabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ...lei, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor ce trebuiau întocmite către Primăria Y și taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate de către S.C. S S.A., potrivit prevederilor art.129 alin.(2), coroborate cu prevederile pct.8 alin.3 și pct.6 alin.2, pct.7 alin.1 din H.G. nr.44/2004, pentru care au calculat majorări de întârziere în valoare de ...lei.

4). Societatea a dedus suma de ...lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr...emisă de T SRL în valoare de ...lei.

În timpul controlului s-a constatat faptul că factura reprezintă reparații tâmplărie și învelitoare clădiri, operație ce se încadrează conform prevederilor legale la taxare inversă potrivit art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei. Pentru această sumă organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în valoare de ...lei.

5). Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între sumele de taxă pe valoarea adăugată înscrise în documentele contabile primare, înregistrările în evidența contabilă, în evidențele speciale ale TVA și sumele înscrise în deconturile lunare de TVA și întrucât s-a constatat că nu au fost respectate prevederile art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere în valoare de ...lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă sumele în valoare totală de ...lei încasate de societate de la Primăria Y pentru trecerea bunurilor de capital constând în lucrări de reabilitare a sistemului public de termoficare, în proprietatea publică, operațiune care reprezintă, în sensul TVA, livrare cu plată, reprezintă avansuri pentru care societatea era obligată să colecteze taxa pe valoarea adăugată la momentul încasării sau sunt subvenții sau donații pentru investiții scutite de taxa pe valoarea adăugată așa cum susține contestatoarea, în condițiile în care societatea s-a comportat ca un cumpărător revânzător de servicii, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată achitată prestatorilor pentru lucrările de investiții în termoficare facturate de aceștia.

În fapt, societatea contestatoare, respectiv S.C. S S.A. a cărui acționar unic este Consiliul Local Y, a primit în concesiune sistemul public de termoficare în baza art.25 alin.(2) din Legea nr.51/2006 și în baza contractului de concesiune, devenind astfel operatorul și gestionarul serviciului public de termoficare.

Investițiile de reabilitare a sistemului public de termoficare efectuate au avut la bază contractul nr...pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în Județul Z”, încheiat între Consiliul Județean Z și E S.A., în calitate de investitori și S.C. S S.A. și Consiliul Local Y în calitate de beneficiari.

În baza contractului de finanțare s-au încheiat contracte de antrepriză și acte adiționale aferente, între antreprenori, diverse societăți comerciale și Consiliul Județean Z în calitate de achizitor, urmare a licitațiilor organizate de Consiliul Județean Z. În actele adiționale se menționează că S.C. S S.A. și Consiliul Local Y devin parte în contract ca urmare a solicitării de lucrări suplimentare.

În perioada mai 2006 – august 2008 S.C. S S.A. a înregistrat în evidențele contabile facturi emise de furnizori în baza contractelor de antrepriză în valoare totală de ...lei, **din care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei**, situație care a determinat TVA de rambursat pentru care și-a exercitat opțiunea de rambursare.

În perioada 23.10.2006-07.08.2008 societatea S S.A. a primit de la Consiliul Local Y sume în valoare totală de ...lei pe care a le-a înregistrat în contabilitate în contul 133 „donații pentru investiții” și pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

În urma inspecției fiscale efectuată pentru soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, s-a constatat că societatea contestatoare a acționat în calitate de cumpărător revânzător de servicii din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală nu au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru facturile primite de la antreprenori, întrucât societatea contestatoare a acționat în calitate de cumpărător revânzător, **deducând taxa pe valoarea adăugată**, pentru investiții ce nu erau destinate realizării activității sale taxabile, pentru că aceste investiții au fost efectuate pentru bunuri de interes și folosință publică, care aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale. În conformitate cu prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că societatea avea obligația ca pentru lucrările recepționate de la antreprenori pentru care a primit facturi, le-a plătit și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă din facturile emise de antreprenori, să le refactureze cu TVA Consiliului Local Y, respectiv să colecteze taxa pe valoarea adăugată, ca apoi să le preia în concesiune, să le înregistreze și să le evidențieze distinct, extracontabil, în patrimoniul său.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele în valoare totală de ...lei transferate societății S S.A. de către Consiliul Local Y reprezintă avansuri acordate pentru plata facturilor emise de constructori pentru lucrările de investiții efectuate, și în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(2) lit.b, au calculat TVA în valoare de ... lei.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

coroborate cu prevederile art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

”Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. ”

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin.(1):

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri; ”

Până la 31.12.2006 sunt aplicabile prevederile privind exigibilitatea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.145 alin.3 lit. (a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile privind exigibilitatea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; ”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, speței în cauză îi sunt aplicabile și prevederile art.129 alin.(2) lit.e) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare până la 31.12.2006:

“(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

“(5) Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.”

Potrivit prevederilor pct.8 alin.3 din H.G. nr. 44/2004 privind Codul fiscal cu aplicare până la 31.12.2006:

“(3) Emiterea unei facturi în numele său de către orice comisionar care acționează în numele și în contul comitentului vânzător, în momentul vânzării către cumpărător, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 5. De asemenea, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile art.129 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

“(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

Coroborate cu prevederile pct.6 alin.2 și pct.7 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Codul fiscal cu aplicare de la 01.01.2007:

“6. (2) În sensul [art. 128](#) alin.(2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”

“ 7.(1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin.(2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin.(2) din Codul fiscal.”

Față de aceste prevederi legale rezultă că în drept comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din

punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, până la 31.12.2006, potrivit prevederilor art. 134 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003:

“(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.”

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile privind faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prevăzute la art. 134¹ alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

coroborate cu prevederile art.134² alin.1 și alin.2 lit.(b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.[...] Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

și cu prevederile art.155 alin.1 privind facturarea, din același act normativ:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie **să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate** în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține **că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data** livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege. Astfel, în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data **la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine și la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans** efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

Investițiile de reabilitare a sistemului public de termoficare efectuate au avut la bază contractul nr...pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în Județul Z”, încheiat între Consiliul Județean Z și E S.A., în calitate de investitori și S.C. S S.A. și Consiliul Local Y în calitate de beneficiari.

Obiectul contractului nr...îl reprezintă asigurarea finanțării de către investitori pentru execuția următoarelor obiective:

- rețele de termoficare în Municipiul Y,
- modernizare puncte termice în Municipiul Y,
- centrala termică de cogenerare, finanțarea lucrărilor fiind efectuată prin plata contravalorii acestora direct către executantul care a adjudecat lucrările în urma licitației organizate de către Consiliul Județean Z pentru Municipiul Y.

În ceea ce privește sursele de finanțare pentru realizarea obiectivelor, așa cum rezultă din dosarul cauzei, acestea sunt:

- alocații bugetare în valoare de ...lei primite de Consiliul Local Y de la Consiliul Județean Z conform H.G. nr.433/2006, H.G. nr.172/2007, H.G. nr.409/2007, H.G. nr.896/2007. Actele normative arată că beneficiarii acestor sume sunt unitățile administrativ teritoriale.

- fonduri nerambursabile în valoare de ...lei primite de Consiliul Local Y în baza documentației întocmită de societatea contestatoare, de la Autoritatea Română pentru Conservarea Energiei. Aceste sume vizau „Programul național pentru reducerea costurilor cu energia pentru populație,

prin creșterea eficienței energetice și utilizarea energiei regenerabile în anul 2007”.

- sume primite de Consiliul Local Y provenite dintr-un credit extern contractat de Consiliul Județean Z cu consiliile locale asociate, unități administrativ teritoriale, cu ... în valoare de ... lei.

În H.G.nr.484/16 mai 2002 privind aprobarea indicatorilor tehnico-economici ai obiectivelor de investiții cuprinse în Programul "Utilități și mediu la standarde europene în Județul Z", finanțat din împrumuturi externe contractate de Consiliul Județean Z sau de către acesta împreună cu consiliile locale asociate, cu garanția statului, se arată la art.5 că:

“Rambursarea împrumutului extern, plata dobânzilor, a comisioanelor și a altor costuri aferente se vor efectua din resursele financiare ale Consiliului Județean Z și ale consiliilor locale asociate, precum și din încasările de la beneficiarii serviciilor prestate.”

Consiliul Local Y a transferat sume către societatea S S.A. în perioada 23.10.2006-07.08.2008, sume pe care societatea le-a înregistrat în contabilitate în contul 133 „donații pentru investiții”, motivând că este beneficiara fondurilor alături de Consiliul Local Y și că aceste sume se încadrează în prevederile Legii nr.571/2003, cap.IX operațiuni scutite de taxă, art.141 – scutiri în interiorul țării, punctul 2, litera a) poziția 6 „Administrarea de fonduri speciale de investiții”, fapt pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că investițiile s-au efectuat asupra sistemelor de utilități publice care sunt parte componentă a infrastructurii tehnico-edilitare a unităților administrativ-teritoriale, sunt bunuri de interes și folosință publică și aparțin potrivit legii, domeniului public al unităților administrativ-teritoriale așa cum este prevăzut la art.7 alin.1 din contractul de finanțare nr..., menționat mai sus. Sistemele de utilități publice au fost concesionate conform art.25 alin.(2) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice către societatea S S.A., al cărui acționar unic este Consiliul Local Y. Societatea S S.A. este operatorul și gestionarul serviciilor de utilități publice în baza contractului de concesiune.

Suma totală de ...lei încasată de S.C. S S.A. de la Consiliul Local Y, reprezintă avansuri acordate pentru plata facturilor emise de constructori pentru lucrările de investiții efectuate, întrucât din această sumă s-au achitat lucrările efectuate de S.C. K S.A. și S.C. M S.A. în valoare de ...lei și parțial lucrările efectuate de S.C. I S.R.L. în valoare de ...lei.

Întrucât societatea S S.A în baza contractului de concesiune nr... a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Local Y pentru lucrările recepționate și plătite din surse publice, primind de la vânzătorii facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată devenind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător.

Se reține că acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:

1. Societatea S S.A poate să considere că lucrările de reabilitare a sistemului de termoficare, facturate cu TVA de prestatori, nu sunt destinate realizării activității sale taxabile și, prin urmare **să nu deducă taxa înscrisă în facturi. Dar în această situație societatea nu are nici obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată** aferentă sumelor primite de la Consiliul Local Y.

2. O altă abordare a acestei situații, este să se considere că societatea acționează din punct de vedere al TVA ca un cumpărător-revânzător de servicii și pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate prestatorilor de servicii trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local Y.

Având în vedere că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferente facturilor emise de constructori pentru lucrările de investiții efectuate și a încasat avansuri pentru aceste lucrări de la Consiliul Local Y, exigibilitatea taxei intervine la momentul încasării avansului.

Prin urmare, societatea avea obligația de a emite facturi cu TVA pentru avansurile încasate de la Consiliul Local Y, conform prevederilor art.155 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv până în cea de a 15-zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

În același sens s-a pronunțat pentru speța în cauză și Direcția de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa anexată la dosarul cauzei.

De asemenea, în același sens, într-o speță similară, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal prin Decizia nr.1155 din 03.03.2009.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție și contractul de finanțare nr...încheiat între Consiliul Județean Z, S.C. E S.A., S.C. S S.A. și Municipiul Y, S S.A., rezultă că societatea S ar avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată de pe facturile primite de la antreprenori numai dacă aceasta refacturează investițiile cu taxă pe valoarea adăugată către Consiliul Local Y pe măsură ce sunt executate, respectiv facturate de antreprenori. **Se**

reține că taxa pe valoarea adăugată colectată a fost stabilită pentru investiții finanțate din surse publice, întrucât S.C. S S.A. doar în aceste condiții ar beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2006 și prevederilor art.145 alin.(2) lit.(a) din același act normativ în vigoare începând cu 01.01.2007.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniu TVA, rezultă că societatea S S.A. a încasat în perioada 23.10.2006-07.08.2008 avansuri de la Consiliul Local Y, pe care trebuia să le înregistreze în contabilitate în contul 419 „Clienți-creditori” și potrivit prevederilor art.155 alin. (1) din Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația de a emite facturi cu TVA până în cea de-a 15-zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a refacturat lucrările de investiții către Consiliul Local Y și nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate de la Consiliul Local Y și nu a emis facturi cu TVA pentru aceste avansuri, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr...în valoare de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată sunt legal stabilite, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ...lei, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(2) lit.b, din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art.155 alin.(1) din același act normativ.

Se reține că potrivit prevederilor pct.35 alin.(15) din HG.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(15) În sensul art.141 alin. (2) lit. a) pct. 6 din Codul fiscal, fondurile speciale de investiții sunt următoarele:

a) organismele de plasament colectiv prevăzute la titlul III al Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, și în reglementările Comisiei Naționale de Valori Mobiliare emise în aplicarea acesteia. Aceste organisme de plasament colectiv includ atât organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, care fac obiectul cap. V din titlul III al Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, cât și alte organisme de plasament colectiv, care fac obiectul cap. VI din titlul III al Legii nr. 297/2004, cu modificările și completările ulterioare;

b) fondurile de pensii administrate privat și fondurile de pensii facultative;

c) fondurile comune de garantare a creanțelor.”

Potrivit prevederile legale mai sus menționate rezultă că este scutită din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată activitatea de administrare a fondurilor speciale de investiții, categorie în care nu se încadrează fondurile de investiții ce fac obiectul speței în cauză.

Astfel, argumentul societății că este beneficiara fondurilor alături de Consiliul Local Y și că aceste sume primite de la Consiliul Local Y în perioada 23.10.2006-07.08.2008 se încadrează la prevederile art.141 alin.(2) lit.a pct.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult de atât, se reține că sumele primite de la Consiliul Local Y au ca scop plata antreprenorilor pentru lucrările de reabilitare a sistemului public de termoficare și nu activitatea de administrare a fondurilor de investiții.

2. Referitor la suma de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ...lei ca diferență între taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei dedusă de societatea contestatoare pentru investițiile realizate din fonduri publice și suma de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă avansurilor pentru această investiție, conform celor reținute în capitolul III.1, în condițiile în care societatea s-a comportat ca un cumpărător-revânzător de servicii din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de antreprenori pentru lucrările de reabilitare a sistemului public de termoficare fără a le refactura către Consiliul Local Y.

În fapt, societatea S S.A. a înregistrat în contul 231 „imobilizări corporale în curs de execuție” valoarea investiției în curs reprezentând reabilitarea rețelelor termice, punctelor termice și centrala termică de cogenerare, efectuate în Municipiul Y, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei reprezentând lucrări ce trebuiau refacturate către Consiliul Local Y.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea S S.A. pentru lucrările recepționate de la antreprenori și plătite, avea obligația să le predea prin refacturare Primăriei Y, și implicit să colecteze TVA și apoi să le preia în concesiune și să le înregistreze și evidențieze distinct, extracontabil.

Întrucât au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei pentru întreaga investiție realizată în sistemul public de termoficare fără a refactura contravaloarea acesteia către Consiliul Local Y și fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă, au stabilit în

sarcina societății contestatoare taxa pe valoarea adăugată colectată și pentru diferența de valoare a investiției pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată și nu a primit contravaloarea lor de la Consiliul Local Y sub formă de avans, avans pentru care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei. Astfel, au calculat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei potrivit art.129 alin.(2), coroborate cu pct.6 alin.(2), pct.7 alin.(1), pct.8 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată din totalul facturilor ce trebuiau întocmite către Primăria Y și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor încasate de către societatea S S.A. de la Consiliul Local Y.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(2), lit.e) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederilor pct.8 alin.3 din H.G. nr.44/2004 privind Codul fiscal, cu aplicare până la 31.12.2006 și începând cu data de 01.01.2007 îi sunt aplicabile prevederile art.129 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.6 alin.2 și pct.7 alin.1 din H.G. nr.44/2004 privind Codul fiscal, menționate și citate la capitolul III.1.

Față de aceste prevederi legale rezultă că în drept comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

Se reține că pentru lucrările recepționate și plătite din surse publice societatea avea obligația să le refactureze cu taxa pe valoarea adăugată Consiliului Local Y și apoi să le preia în concesiune și să le înregistreze și evidențieze distinct, extracontabil.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În contractul de finanțare nr..., înregistrat la S.C. S S.A. sub nr... încheiat între Consiliul Județean Z, S.C. E S.A., S.C. S S.A. și Municipiul Y, se prevede la art.6 că investitorul se obligă să verifice calitatea și cantitatea lucrărilor efectuate, iar la art.7 se prevede că imediat după recepția obiectivelor, acestea devin proprietatea Consiliului Local Y, ce le înregistrează în inventarul domeniului public în conformitate cu prevederile Legii nr.213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia. Consiliul Local Y va concesiunea aceste obiective către S.C. S S.A. **pe măsură ce acestea vor fi executate de către antreprenori**, cu obligația acesteia din urmă să înregistreze în evidențele contabile separat, serviciul de termoficare.

În contractele de antrepriză, respectiv, contractul nr..., încheiat între Consiliul Local Z în calitate de achizitor și I SRL în calitate de executant, contractul nr..., încheiat între Consiliul Județean Z în calitate de achizitor și K

SA în calitate de executant, și contractul nr...încheiat între Consiliul Local Z calitate de achizitor și M SA în calitate de executant, se menționează:

- perioada de garanție a lucrărilor este de 24 de luni,
- plățile parțiale către antreprenori se efectuează, de regulă la intervale lunare,
- contractele nu vor fi considerate finalizate până când procesul verbal de recepție finală nu va fi semnat de comisia de recepție,
- procesele verbale de recepție finală pot fi întocmite și pentru părți din lucrare dacă acestea sunt distincte din punct de vedere fizic și funcțional,
- recepția finală va fi efectuată conform prevederilor legale, după expirarea perioadei de garanție.

Având în vedere prevederile contractuale, calitatea de proprietar a Consiliului Local Y asupra investițiilor efectuate rezultă și din faptul că autorizațiile de construire au fost emise pe numele Consiliului Local Y.

Întrucât societatea S S.A în baza contractului de concesiune nr...a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Local Y pentru lucrările recepționate și plătite din surse publice, primind de la vânzători facturi întocmite pe numele său pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției a devenit din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, având obligația de a le refactura către beneficiarii acestora și de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, se reține că societatea S S.A., pentru lucrările recepționate de la antreprenori și plătite, avea obligația să le predea prin refacturare Primăriei Y, și implicit să colecteze TVA și apoi să le preia în concesiune și să le înregistreze și evidențieze distinct, extracontabil.

Prin urmare, întrucât societatea S S.A. nu a refacturat investițiile cu taxă pe valoarea adăugată către Consiliul Local Y pe măsură ce au fost executate, respectiv facturate de antreprenori, rezultă că obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr...în valoare de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, stabilită de organele de inspecție fiscală ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată din totalul facturilor ce trebuiau întocmite către Primăria Y și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor încasate de către societatea S S.A. de la Consiliul Local Y, așa cum s-a reținut la capitolul III.1 din prezenta decizie, au fost în mod legal stabilite de organele de inspecție fiscală în raport cu legislația în vigoare motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ...lei în conformitate cu prevederile art.129 alin.2 lit.(e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate până la

31.12.2006 coroborate cu prevederile pct.8 alin.(3) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicarea a Codului fiscal, cu aplicabilitate până la data de 31.12.2006 și cu prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2007, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(2) și pct.7 alin.(1) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicarea a Codului fiscal.

Referitor la argumentul societății că recepția nu poate fi făcută de fiecare dată când apare o factura, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât S.C. S S.A. deține documente definitive pentru a putea preda lucrările efectuate, respectiv situații de lucrări vizate, pe baza cărora societatea trebuia să procedeze la predarea investițiilor către Consiliul Local Y.

3. Referitor la suma de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în factura de avans emisă de furnizor în condițiile în care conținutul facturii nu reflectă realitatea operațiunii privind tranzacția efectuată, respectiv nu reprezintă un avans plătit furnizorului, ci reprezintă transferul valorii obiectivului de investiții către societatea contestatoare, sume ce nu au fost refacturate Consiliului Local Y și pentru care organele de inspecție fiscală nu au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată când au stabilit valoarea investițiilor realizate ce trebuia refacturată Consiliului Local Y

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile factura nr...din data de ...emisă de S.C. E S.A., în sumă de ...lei, din care TVA...lei, ce avea înscris la rubrica – denumirea produselor - „c/v avans an I de execuție CET Y conform contract ...și convenția nr...și factura nr...”.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea S S.A. nu a virat nici un avans către S.C. E S.A., în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1), coroborat cu art.134² alin.(2) lit.b), nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei, înscrisă în factura nr...emisă de S.C. E S.A. către societatea S S.A., pe considerentul că nu are conținut economic.

Totodată, organele de inspecție fiscală când au stabilit suma investițiilor ce trebuiau refacturate Consiliului Local Y de către S S.A., nu au luat în calcul la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată, factura nr... din data de...emisă de S.C. E S.A., în valoare totală de ...lei, din care TVA ...lei, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr..., pagina 9.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.134² alin.1 și alin.2 lit.(b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:

*b) la data la care **se încasează avansul**, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator[...]*”

și cu prevederile art.155 alin.1 privind facturarea, din același act normativ:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar **pentru suma avansurilor încasate** în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege. Astfel, în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine și la data la care se încasează avansul, pentru **plățile în avans** efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru suma **avansurilor încasate** în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere:

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art.155](#) alin.(5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art.150](#) alin.(1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art.155](#) alin. (5) sau documentele prevăzute la [art.155](#)¹ alin.(1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Coroborate cu prevederile art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate[...]”,

Și cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art.155](#) alin. (5) din Codul fiscal,”

Totodată, se reține că prin DECIZIA V din data de 15.01.2007 emisă de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE - publicată în Monitorul Oficial nr.732 din 30 octombrie 2007 se prevede:

“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

Conform prevederilor art.1 alin.(1) din Ordinul nr.2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la [art.155](#) alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se efectuează cu factură fiscală care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5), **respectiv denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate.**

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Investiția de reabilitare a sistemului de termoficare din Municipiul Y în cadrul programului „Utilități și Mediu la Standarde Europene în Județul Z” s-a derulat în trei etape.

Derularea investiției a început prin contractarea unui credit extern și organizarea de licitații pentru atribuirea lucrărilor de către Consiliul Județean Z împreună cu S.C. E S.A.

Ulterior, a intervenit HCL nr...și Convenția din ...încheiată între Consiliul Județean Z, S.C. E S.A., S.C. S S.A. și Primăria Y prin care s-a convenit procedura de transfer a obiectivelor de investiții realizate și a diferențelor de credit în cadrul programului „Utilități și Mediu la Standarde Europene în Județul Z” până la acea dată în Municipiul Y.

Întrucât la acea dată era în derulare un contract încheiat cu S.C. I S.R.L. și o parte din bani erau dați de S.C. E S.A., ca investitor, către S.C. I S.R.L. din creditul repartizat lucrărilor din Municipiul Y în baza Convenției din ..., pentru regularizarea operațiunilor de transfer s-a considerat corect ca suma de ...lei, din care TVA ...lei, facturată de S.C. I S.R.L. ca avans încasat de la S.C. E S.A. să fie facturată mai departe de către S.C. E S.A. către S.C. S S.A. Astfel că pe data de ...S.C. E S.A. a emis factura nr...în sumă de ... lei, din care TVA ...lei, către S.C. S S.A. care conform Convenției din ...urma să preia investiția în derulare și diferența de credit rămasă.

Societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile factura nr...din data de ...emisă de S.C. E S.A., în sumă de ...lei, din care TVA ...lei, ce avea înscris la rubrica – denumirea produselor - „c/v avans an I de execuție CET Y conform contract ...și convenția nr...și factura nr....”.

S.C. S S.A. nu depune la dosarul contestației documente prin care să facă dovada plății avansului către S.C. E S.A. astfel că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu poate fi dovedită.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ...lei în conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.b), art.146 alin.(1) lit.a) și b), art.155 alin.(1) și alin.(5) lit.k), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG.nr.44/2004

privind Normele de aplicare a Codului fiscal, și cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul nr.2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Având în vedere situația de fapt, rezultă că societatea E S.A. în mod eronat a menționat pe factura nr... din...la rubrica – denumirea produselor - „c/v avans an I de execuție CET Y conform contract ...și convenția nr...și factura nr...”, întrucât, așa cum rezultă și din convenția din data de ..., privind procedura transferului obiectivelor realizate în cadrul Proiectului „Utilități și mediu la standarde europene în Județul Z”, încheiată între Consiliul Județean Z, SC E S.A., Municipiul Y și S S.A., factura conține de fapt transferul valorii „obiectivelor de investiții realizate de către SC E SA către S S.A.”

Referitor la argumentul societății contestatoare că prin neacordarea deductibilității sumei de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr... aceasta sumă ar rămâne „atârnată”, societatea contestatoare poate solicita societății E S.A. emiterea unei alte facturi pentru lucrările respective conform art.159 alin.(1) lit.b), privind corectarea facturilor, în care să se specifice corect operațiunea facturată, situație în care societatea S S.A. ar putea deduce taxa pe valoarea adăugată pentru aceste investiții numai în condițiile în care le refacturează cu TVA către Consiliul Local Y.

4. Referitor la suma de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare avea obligația să aplice măsurile de simplificare, respectiv “taxarea inversă” pentru lucrările de construcții montaj facturate de T SRL în condițiile în care furnizorul nu a menționat pe factură “taxarea inversă”, evidențiind taxa pe valoarea adăugată aferentă operației

În fapt, societatea S S.A., a dedus suma de ...lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr...emisă de T SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că factura nr...emisă de T SRL reprezintă reparații tâmplărie și învelitoare clădiri, operație ce se încadrează conform prevederilor legale la taxare inversă și potrivit prevederilor art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au colectat taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei și au calculat majorări de întârziere în valoare de ...lei.

În drept, potrivit prevederilor art.160 alin.1, alin.2 lit.(c), alin.3 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil de la 01.04.2007:

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) lucrările de construcții-montaj;”

“(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar. ”

“(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin.(3. ”

coroborate cu prevederile art.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“În condițiile și limitele prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct.82 alin.(3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

și cu prevederile pct.82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin.(9) și alin.(10) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(1) Condiția obligatorie prevăzută la [art.160](#) alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform [art.153](#) din Codul fiscal, și operațiunea

în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la [art.125²](#) din Codul fiscal. ”

“(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul [art.160](#) alin.(2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil. ”

“(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la [art.160](#) alin.(2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.”

“(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art.160](#) alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”

Din interpretarea prevederile legale prezentate mai sus rezultă faptul că beneficiarul, respectiv societatea contestatoare înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată avea obligația să aplice măsurile de simplificare privind lucrările de montaj conform prevederilor art.160 alin.(1), alin.(2) lit.c) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, avea obligația să aplice taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor și să îndeplinească obligațiile prevăzute de autolichidare a taxei pe valoarea adăugată.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

Societatea S S.A. a dedus suma de ..lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr...emisă de T SRL, prin care s-au

facturat contestatoarei servicii de reparații tâmplărie și învelitoare clădiri, operațiune pentru care se aplică măsuri de simplificare în conformitate cu prevederile legale.

Prin urmare, se reține că întrucât societatea S S.A. și furnizorul T SRL nu au procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj, obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr...sunt legal calculate în raport cu legislația în vigoare, fapt pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de ...lei în conformitate cu prevederile art.160 alin.1, alin.2 lit.(c), alin.3 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile pct.82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin.(9) și alin.(10) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la argumentul contestatoarei că furnizorul a colectat TVA, astfel că statul încasează de două ori aceleași impozite, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece de aplicarea măsurilor de simplificare sunt responsabili atât furnizorii cât și beneficiarii și prin urmare societatea contestatoare avea obligația să aplice taxarea inversă, să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată furnizorului.

De asemenea, speței i se aplică prevederile art.150 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

(3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.”

Întrucât potrivit prevederilor pct.58 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“În sensul art.150 alin.(3) din Codul fiscal, orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, **iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat**, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.”*

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat

să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina S.C. S S.A a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, aceasta datorează și suma de...lei cu titlu de majorări de întârziere reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principalem*”**.

Mai mult, societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală pentru suma totală de ...lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, care cuprinde și suma de ...lei, reprezentând majorări de întârziere aferente diferențelor între sumele de TVA înscrise în evidențele contabile primare, înregistrările în evidența contabilă și sumele înscrise în decontul de TVA, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere formulată de S.C. S S.A urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de obligații fiscale precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin Dispoziția nr... organele de inspecție fiscală au dispus facturarea de către S.C. S S.A. până la 12.01.2009 către Primăria Municipiului Y a investițiilor din cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în Județul Z”, respectiv reabilitarea rețelelor termice, punctelor termice și centrala de cogenerare, efectuate în Municipiul Y, investiții înregistrate în contul 231 „imobilizări corporale în curs de execuție” în baza facturilor emise de K SA, M SA și I SRL în conformitate cu prevederile legale de predare pentru înregistrarea în contabilitate a bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ teritoriale.

În drept, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este competentă să soluționeze:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală [...]”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Potrivit prevederilor punctului 5.2 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, și întrucât măsurile dispuse în sarcina S.C. S S.A. prin Dispoziția nr...nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice Z, Activitatea de control financiar fiscal în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.127 alin.(2), art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.c), art.129 alin.(2),

134¹, art.134² alin.1 și alin.2 lit.(b), art.145 alin.2 lit.(a) și alin.3 lit.(a), art.150 alin.(3), art.155 alin.(1), art.159 alin.(1) lit.b) și art.160 alin.(1), alin.2 lit.(c), alin.(3) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6 alin.(2), pct.7 alin.(1), pct.8 alin.(3), pct.35 alin.(15) și pct.82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin.(9) și alin.(10) din HG.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, prevederile pct. 5.2 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.209 alin.(1) și art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. S S.A. împotriva Deciziei de impunere nr...pentru suma totală de plată de ...lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ...lei ca urmare a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ...lei.

- majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

2) Transmiterea contestației formulată de S.C. S S.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..., Direcției generale a finanțelor publice Z – Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii spre competența soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Z sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării.