



**DECIZIA NR.**

privind soluționarea contestației formulate de **SC X**, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii

Obiectul contestației îl constituie:

- 1). - suma de **lei**, stabilită în **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.** reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr.
- 2). - suma de **lei**, stabilită în **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.**, reprezentând:
  - **lei** – diferență taxa pe valoare adăugată,
  - **lei** – majorări de întârziere aferente diferenței de taxa pe valoare adăugată, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr..

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., având la baza constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., având la baza constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. au fost emise de organele de inspecție fiscală ale Biroului de Control Financiar din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii

Împotriva Deciziei de impunere nr., având la baza constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. și a Deciziei de impunere nr., având la baza constatările din Raportul de inspecție fiscală nr., **SC X SA** formulează și depune contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere faptul că actele administrative fiscale de mai sus, au fost comunicate contestatorului, prin adresa nr..

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de **SC X SA**

I. 1). **SC X SA** contestă suma de **lei**, stabilită în **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.**, reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr., în motivarea căreia invocă următoarele:

- sumele încasate de **SC X SA** de la **SC SA** până la data 20.09.2007 reprezintă împrumuturi și se cuprind în sfera operațiunilor scutite din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată conform art.141,alin.(2), lit a), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Contestatoarea susține că la data de 20.09.2007 a fost finalizat contractul de cooperare între **SC X SA** și **SC SA**, iar pentru sumele încasate până la încheierea acestuia,

nu a avut nici o obligație contractuală sau de natură comercială, existând numai un acord încheiat între cele două societăți de restituire a sumelor avansate în cazul nefinalizării contractului de cooperare;

- contestatoarea afirmă că „(...) prin contractul de cooperare finalizat pe data de 20.09.2007 închiriază bunuri imobile, clădiri și terenuri iar în temeiul art.141,alin.(2), lit. e) din Legea nr.571/2003 sunt scutite de taxă operațiuni de arendare de bunuri imobile. În conformitate cu prevederile art.134<sup>2</sup>, lit. (b) exigibilitatea taxei nu intervine la data încasării avansului pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile”;

- în contextul celor relatate, contestatoarea susține că „emiterea facturii de stornare nr. prin care se stornează avansurile încasate în perioada 01.06.2007-31.07.2007 în sumă totală Lei din care lei TVA, a fost efectuată corect”.

- totodată contestatoarea precizează că a depus în luna octombrie 2007, notificarea privind opțiunea pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.141,alin.(2), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar în data de 23.10.2007 a emis factura nr. pentru suma de lei (în care a fost inclusă și suma de lei ), din care TVA în sumă de lei.

Argumentația juridică a contestatorului:

- art.134<sup>2</sup>, lit. (b) ; art.141,alin.(2), lit a), pct.1; art.141, alin.(2), lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**2). SC x SA** contestă suma de lei, stabilită în **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.**, reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr., în motivarea căreia invocă următoarele:

- contestatoarea consideră că, redevența minieră încasată în avans nu poate fi confundată cu încasarea avansului pentru plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării acestora și în consecință organele de inspecție fiscală, au procedat greșit majorând baza de impozitare cu suma de lei și greșit au stabilit taxa pe valoare adăugată suplimentar de plată în sumă de lei, invocând art.44 și art. 45 din Legea nr.85/2003.

- contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală, au procedat greșit la majorarea bazei de impozitare cu suma de lei precum și la colectarea taxei pe valoare adăugată în sumă de lei, deoarece pe factura emisă de către furnizor a fost înscrisă taxa pe valoare adăugată fără a se menționa “taxare inversă”, invocând astfel prevederile art.3 din Ordinul 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.

Argumentația juridică a contestatorului:

- art.44 și 45 din Legea nr.85/2003,

- art.3 din Ordinul nr. 155/ 2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevazute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- art.160, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**II. 1).** Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. contestate, organele de inspecție fiscală ale Biroului de Control Financiar din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii , au constatat următoarele :

Inspecția fiscală parțială s-a efectuat în baza decontului de taxa pe valoare adăugată depus și înregistrat de către SC x SA la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii sub nr. și a adresei nr. emisă de administrația sus amintită, pentru rambursarea soldului sumei negative de TVA, la data de 31.08.2007, în sumă de lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.06.2007-31.08.2007.

În data de 08.06.2007 între S.C. x și SC SA în calitate de reprezentant al Consorțiului format din SC SA, SC SA i și SC SA, s-a încheiat Contractul de cooperare pentru exploatarea perimetrului minier Cariera de Banatite în care erau prevăzute anumite condiții suspensive pe care SC x SA, avea obligația să le îndeplinească. Perioada de finalizare a condițiilor suspensive a fost stabilită până la data de 28.08.2007. În data de 28.08.2007, între cele două societăți se încheie un Acord în baza Contractului de cooperare prin care se prelungește perioada de finalizare până cel târziu la 30.11.2007, iar în situația încetării contractului de cooperare ca urmare a neîndeplinirii condițiilor până la data finalizării, SC xSA va returna toate sumele încasate de la SC SA, în termen de 30 zile de la data încetării acestuia. În data de 20.09.2007 cele două societăți confirmă îndeplinirea tuturor condițiilor suspensive și certifică data finalizării. Conform contractului cadru –pct.15, investitorul se angajează să garanteze realizarea contribuției pentru investiții aferente fiecărui an investițional prin scrisoare de garanție bancară, astfel că în perioada de finalizare SC SA, menține valabilă scrisoarea de garanție bancară nr. emisă în data 21.03.2007, prelungită succesiv până la data finalizării. Conform Acordului privind prelungirea perioadei de finalizare contractului cadru “Orice plăți achitate de SC SA în contul Societății, prin trageri din scrisoarea de garanție bancară efectuată în avans pe baza convenției părților, vor reduce în mod corespunzător valoarea scrisorii de garanție bancară...”

Din verificarea modului de constituire a bazei de impozitare pentru operațiuni taxabile realizate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SA, în perioada 01.06.2007- 31.07.2007, facturează către SC SA, avansuri în sumă totală de 1700.000lei (factura nr. în sumă de lei din care TVA în sumă de lei și factura nr. în sumă de 900.000 lei din care TVA în sumă de lei), reprezentând contravaloare contract avans cooperare, sume pe care le și încasează.

Facturile de mai sus, au fost înscrise în jurnalul de vânzări, iar în contabilitatea societății s-au efectuat următoarele înregistrări contabile:

411 "Clienți" = 472 "Venituri înregistrate în avans"

411 "Clienți" = 4427 " Taxa pe valoare adăugată colectată"

5121 " Conturi curente la bănci "= 411 "Clienți"

În luna august 2007, prin factura nr., SC x SA, stornează avansurile încasate în perioada 01.06.2007- 31.07.2007, în sumă totală de lei, din care TVA în sumă totală de lei, fără a returna și sumele încasate către SC SA, rezultând astfel un sold creditor al contului 411 "Clienți" în sumă totală de lei. Suma de lei, reprezentând TVA aferent avansurilor încasate, este înscrisă în Decontul de taxă pe valoare adăugată la rândul 12 " regularizări taxa colectată " cu semnul minus.

Astfel că, prin stornarea facturilor de avans, organele de inspecție fiscală, constată că nu se colectează TVA aferentă acestora, încalcându-se prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au stabilit că nu se justifică stornarea în luna august 2007 a TVA colectată în sumă totală de lei, fapt pentru care au procedat la aplicarea TVA în cotă de 19% asupra avansurilor încasate.

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală, au respins la rambursare suma de lei.

**2).** Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. contestate, organele de inspecție fiscală ale Biroului de Control Financiar din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, au constatat următoarele :

Inspecția fiscală parțială s-a efectuat în baza decontului de taxă pe valoare adăugată depus și înregistrat de către SC x SA la Administrația Finanțelor Publice pentru

Contribuabilii Mijlocii sub nr. și a adresei nremisă de administrația sus amintită, pentru rambursarea soldului sumei negative de TVA, la data de 30.09.2007, în sumă de lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.09.2007-30.09.2007.

Din verificarea modului de constituire a bazei de impozitare pentru operațiuni taxabile realizate, organele de inspecție fiscală au constatat:

a) SC xSA, în data de 18.09.2007, conform extrasului de cont nr., încasează de la SC SA avans redevență în sumă totală de lei, din care TVA suma de lei.

Conform punctului 4.1 din Contractul de cooperare pentru exploatarea perimetrului minier Cariera de Banatite încheiat între SC x SA și SC SA în calitate de reprezentant al Consorțiului format din SC SA, SC SA București și SC f SA, investitorul se obligă să plătească lunar și **anticipat** redevența proporțional cu cantitatea de produse miniere realizate.

SC MOLDOMIN SA, înregistrează avansul încasat în evidența contabilă astfel:

411 "Clienți" = 472 "Venituri înregistrate în avans"

512.1 "Conturi curente la bănci" = 411 "Clienți"

fară a colecta taxa pe valoare adăugată aferentă acestui avans, încălcându-se prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoare adăugată în sumă de lei, aferentă avansului încasat.

b) În luna septembrie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări factura nr. emisă de către SC SRL, în valoare totală de lei din care taxa pe valoare adăugată, reprezentând contravaloare utilaje (buldozer) cu personal deservire.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții montaj, procedând doar la deducerea TVA aferentă acestor lucrări, fără a colecta taxa pe valoare adăugată la nivelul taxei deductibile, încălcându-se prevederile art.160, alin. (2), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor Ordinului nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, diviziunea "Construcții" include și "Închirierea utilajelor de construcții și demolare, cu personal de deservire aferent".

Conform prevederilor art.2, alin.(1) din Ordinul 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 se prevede:

" (1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN,.....".

Organele de inspecție fiscală, urmare celor de mai sus au procedat la colectarea TVA în sumă de lei aferentă lucrărilor de construcții- montaj înscrise în factura nr., emisă de către SC SRL.

Pentru diferențele de TVA în sumă totală de lei (, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru perioada 26.10.2007- 05.11.2007, în sumă de lei, conform art.120, alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de către contestatoare și organul de inspecție fiscală, se reține:**

1). Referitor la contestația formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.** , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă TVA solicitată la rambursare de SC x SA a fost respinsă în mod legal de organul de inspecție fiscală în condițiile în care contestatoarea nu a colectat taxa pe valoare adăugată aferentă avansurilor facturate către SC L SA și încasate de la acesta.

**În fapt**, societatea a solicitat prin decontul de taxă pe valoare adăugată depus și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii sub nr., rambursarea soldului sumei negative de TVA la data de, în sumă de lei.

În baza acestei solicitări organele de inspecție fiscală ale Biroului de Control Financiar, din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii , și a adresei nr. emisă de administrația sus amintită, au efectuat inspecția fiscală parțială, întocmind Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr., prin care față de suma de lei solicitată la rambursare, au aprobat la rambursare suma de lei și au respins la rambursare suma de lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.06.2007-31.08.2007.

Din verificarea modului de constituire a bazei de impozitare pentru operațiuni taxabile realizate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SA, în perioada 01.06.2007- 31.07.2007, facturează către SC SA, avansuri în sumă totală de lei (factura nr. în sumă de lei din care TVA în sumă de lei și factura nr. în sumă de lei din care TVA în sumă de lei), reprezentând contravaloare contract avans cooperare, sume pe care le și încasează. Conform contractului cadru –pct.15, investitorul se angajează să garanteze realizarea contribuției pentru investiții aferente fiecărui an investițional prin scrisoare de garanție bancară, astfel că în perioada de finalizare SC SA, menține valabilă scrisoarea de garanție bancară nr. emisă în data 21.03.2007, prelungită succesiv până la data finalizării. Conform Acordului privind prelungirea perioadei de finalizare a contractului cadru “Orice plăți achitate de SC SA în contul Societății, prin trageri din scrisoarea de garanție bancară efectuată în avans pe baza convenției părților, vor reduce în mod corespunzător valoarea scrisorii de garanție bancară...”

Facturile de mai sus, au fost înscrise în jurnalul de vânzări, iar în contabilitatea societății s-au efectuat următoarele înregistrări contabile:

411 "Clienți" = 472 "Venituri înregistrate în avans"

411 "Clienți" = 4427 " Taxa pe valoare adăugată colectată"

5121 " Conturi curente la bănci " = 411 "Clienți"

În luna august 2007, prin factura nr. SC x SA, stornează avansurile încasate în perioada 01.06.2007- 31.07.2007, în sumă totală de lei, din care TVA în sumă de lei, fără a returna sumele încasate de la SC SA, rezultând astfel un sold creditor al contului 411 "Clienți" de lei. În luna august 2007, suma de lei, reprezentând TVA aferent avansurilor încasate, este înscrisă în jurnalul de vânzări (poziția) și Decontul de taxă pe valoare adăugată la rândul 12 " regularizări taxa colectată " cu semnul minus.

Organele de inspecție fiscală constată că prin stornarea facturilor de avans nu se colectează taxa pe valoare adăugată aferentă acestora, încălcându-se prevederile

art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au stabilit că nu se justifică stornarea în luna august 2007 a TVA colectată în sumă totală de lei, fapt pentru care au procedat la aplicarea TVA în cotă de 19% asupra avansurilor încasate.

Urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei reprezintă TVA care nu se justifică la rambursare astfel că, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr., contestată de societate, la pct.2.2.1.” Soluționarea decontului de taxă pe valoare adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare” au respins la rambursare această sumă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.134, alin.(1), alin. (2); art. 134<sup>2</sup>, alin.(1), alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ ART. 134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(...)

ART. 134<sup>2</sup>

(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. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. contestate, se reține că, în data de 08.06.2007, între SC x SA și SC SA, s-a încheiat Contractul de cooperare pentru exploatarea perimetrului minier Cariera de Banatite, în care erau prevăzute anumite condiții suspensive pe care SC x SA, avea obligația să le îndeplinească. Perioada de finalizare a condițiilor suspensive a fost stabilită până la data de 28.08.2007, dată la care între cele două societăți se încheie un Acord în baza Contractului de cooperare, prin care se prelungește perioada de finalizare până cel târziu la 30.11.2007, iar în situația încetării contractului de cooperare ca urmare a neîndeplinirii condițiilor până la data finalizării, SC x SA va returna toate sumele încasate de la SC SA, în termen de 30 zile de la data încetării acestuia. De menționat este faptul că, în data de 20.09.2007 cele două societăți confirmă îndeplinirea tuturor condițiilor suspensive și certifică data finalizării, astfel că **până la data de 31.08.2007** Contractul de cooperare **nu a fost reziliat**, termenul pentru îndeplinirea condițiilor suspensive **nu a fost expirat**, iar perioada supusă inspecției fiscale este 01.06.2007-31.08.2007.

Având în vedere cele menționate mai sus, conform dispozițiilor legale și înregistrărilor în evidența contabilă de către societate, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele înregistrate în contul 411 “Clienți” reprezintă avansuri încasate de la client

pentru care societatea datorează taxa pe valoare adăugată, mai mult de atât, taxa pe valoare adăugată a devenit exigibilă la data încasării avansului.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei, potrivit căreia, pe de o parte "Toate sumele încasate de la SC SA până la data 20.09.2007 reprezintă împrumuturi și se cuprind în sfera operațiunilor scutite conform art.141,alin.2, lit a), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal", iar pe de altă parte, că stornarea avansurilor încasate în luna august 2007, pentru perioada 01.06.2007-31.07.2007, a fost efectuată corect și că "SC x SA prin contractul de cooperare finalizat **în data de 20.09.2007**, închiriază bunuri imobile, clădiri și terenuri", invocând art.141,alin.(2), lit e) și art.134<sup>2</sup>, lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente care să susțină argumentul invocat în contestație, iar perioada supusă inspecției fiscale este 01.06.2007-31.08.2007.

Mai mult de atât, organele de inspecție fiscală au solicitat în timpul inspecției fiscale punerea la dispoziție a contractului de împrumut încheiat între cele două societăți, fără ca acesta să fie prezentat până la finalizarea verificărilor.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal și corect au stabilit pentru sumele încasate de la SC SA taxa pe valoare adăugată colectată și au respins la rambursare suma de lei, motiv pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neântemeiată.

**2).** Referitor la contestația formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Finanțelor Publice prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă TVA suplimentar de plată a fost stabilit în mod legal de organul de inspecție fiscală în condițiile în care contestatoarea nu a colectat taxa pe valoare adăugată pentru avansul încasat de la SC SA și nu a aplicat taxarea inversă pentru lucrările de construcții montaj cuprinse în factura emisă de către SC SRL.

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.09.2007-30.09.2007.

Inspeția fiscală parțială s-a efectuat în baza decontului de taxă pe valoare adăugată depus și înregistrat de către S.C. x SA la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii și a adresei nr. emisă de administrația sus amintită, pentru rambursarea soldului sumei negative de TVA, la data de 30.09.2007, în sumă de lei.

#### **În fapt,**

a) În data de 18.09.2007, societatea încasează de la SC SA, conform extrasului de cont nr.297/18.09.2007 avans redevență minieră în sumă totală de lei din care taxa pe valoare adăugată în sumă de lei.

Conform punctului 4.1 din Contractul de cooperare pentru exploatarea perimetrului minier Cariera de Banatite încheiat între S.C. x SA și SC SA, investitorul se obligă să plătească lunar și **anticipat** redevența proporțional cu cantitatea de produse miniere realizate.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează avansul încasat în evidența contabilă, fără a colecta taxa pe valoare adăugată aferent acestui avans, încălcându-se prevederile art.134<sup>2</sup>, alin.(2), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoare adăugată în sumă de 111.765 lei, aferentă avansului încasat.

b) În luna septembrie 2007, societatea înregistrează în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări factura nr. emisă de către SC SRL, în valoare totală de lei din care

taxa pe valoare adăugată lei, reprezentând contravaloare utilaje (buldozer) cu personal deservire.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții montaj, procedând doar la deducerea TVA aferentă acestor lucrări, fără a colecta taxa pe valoare adăugată la nivelul taxei deductibile, încălcându-se prevederile art.160, alin. (2), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **coroborate** cu prevederile Ordinului nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN și a prevederilor art.2, alin.(1) din Ordinul 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.

Organele de inspecție fiscală, urmare a celor de mai sus au procedat la colectarea TVA în sumă de lei, pentru lucrările de construcții-montaj cuprinse în factura nr., emisă de către SC SRL.

Urmare a celor prezentate, întrucât organele de inspecție fiscală, au colectat suplimentar taxa pe valoare adăugată în sumă totală de lei, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr., contestată de societate, au stabilit că această sumă reprezintă TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată.

Pentru diferențele de TVA în sumă totală de, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere pentru perioada 26.10.2007- 05.11.2007, în sumă de lei, conform art.120, alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

#### **În drept,**

a) sunt aplicabile prevederile art. 134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ ART. 134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(...)

ART. 134<sup>2</sup>

(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. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Din conținutul prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. contestate, se reține faptul că S.C. x SA, în 18.09.2007, încasează de la SC SA, suma totală de lei din care taxa pe valoare adăugată suma de lei, reprezentând contravaloare avans redevență minieră, conform Contractul de cooperare



pentru exploatarea perimetrului minier Cariera de Banatite, care la pct 4.1 prevedea că investitorul se obligă să plătească lunar și anticipat redevența proporțional cu cantitatea de produse miniere realizate.

Întrucât avansul în cauză încasat de SC xSA, nu se încadra în nici una din excepțiile prevăzute în textul de lege menționat mai sus, societatea avea obligația de a evidenția și de a colecta taxa pe valoare adăugată aferentă acestui avans.

În aceste condiții, se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei aferent avansului încasat de societate de la SC SA.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia, consideră că suma în cauză reprezintă redevența minieră încasată în avans și nu poate fi confundată cu încasarea avansului pentru plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor efectuate înainte de data livrării sau prestării acestora, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece aceasta nu se încadrează în nici una din excepțiile prevăzute în textul de lege menționat mai sus.

b) sunt aplicabile prevederile art.160, alin.(1) și alin. (2), lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(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;

(...)”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.2, alin.(1) din Ordinul 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, care preved:

„(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.”

De asemenea, conform prevederilor Ordinului nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, diviziunea “Construcții “ include și „Închirierea utilajelor de construcții și demolare, cu personal de deservire aferent ”.

Potrivit prevederilor legale în speță atât furnizorul cât și beneficiarul înregistrați în scopuri de taxă pe valoare adăugată, aveau obligația de a aplica măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții –montaj.

De asemenea, atât furnizorul cât și beneficiarul aveau obligația de a aplica prevederile art.160 alin (3) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.82, alin.(5) și (6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

- art.160 alin. (3) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (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)".

- pct.82, alin.(5) și (6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxa și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei platite 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 cumparator 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.”

Din cadrul legislativ mai sus enunțat, rezultă că contestatoarea avea obligația ca pentru lucrările de construcții –montaj să aplice taxarea inversă, să nu efectueze plata taxei către furnizor, să înscrie taxa aferentă pe factură precum și jurnalul de cumpărări și să o evidențieze atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA.

Din raportul de inspecție fiscală întocmit de organele de inspecție fiscală, evidența contabilă, jurnalul de cumpărări rezultă că contestatoarea a înscris taxa pe valoare adăugată doar ca deductibilă, fără a colecta TVA la nivelul taxei deductibile.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au colectat taxa pe valoare adăugată la nivelul taxei deductibile în sumă de lei , aferentă lucrărilor de construcții- montaj cuprinse în factura emisă de către SC SRL.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată anterior, contestația se va respinge ca neântemeiată pentru suma totală de reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată.

Majorările de întârziere în sumă de lei sunt aferente diferenței de taxa pe valoare adăugată în sumă totală de lei și au fost calculate pentru perioada 26.10.2007- 05.11.2007, conform art.120, alin.(1),(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

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

Ca urmare, suma de de lei, stabilită cu titlu de majorări de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar și potrivit principiului de drept

conform căruia “accesoriul urmează principalul”, se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere.

Se reține că, prin contestația formulată, societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.134, alin.(1), alin. (2); art. 134<sup>2</sup>, alin.(1), alin.(2), lit.b); 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.82, alin.(5) și alin.(6) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; Ordinul nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională, art. 209; art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestației formulată de SC x SA, ca neântemeiată pentru suma totală de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată, respinsă la rambursare, stabilită în **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

**2.** Respingerea contestației formulată de SC x, ca neântemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - diferență taxa pe valoare adăugată,

- lei - majorări de întârziere aferente diferenței de taxa pe valoare adăugată, stabilită în **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..