

DECIZIA NR.81 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Deva, prin adresa nr. .../2008, înregistrată sub nr. .../2008 asupra contestației formulată de **SC X SRL din DEVA**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../2008 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr. .../2008 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Deva.

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Decizia de impunere nr. .../2008 emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Deva, a fost primită de petentă în data de2008, potrivit celor menționate în contestație.

Contestația a fost depusă de **SC X SRL** la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Deva, fiind înregistrată sub nr. .../2008.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL .

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

În fapt petenta arată că în perioada2008 -2008 s-a efectuat o inspecție fiscală parțială a TVA la societatea **SC X SRL**, unitate care este principalul furnizor pentru societatea Y SRL. Perioada supusă controlului fiscal a fost ...2008 -...2008.

Societatea petentă execută pentru clientul respectiv lucrarea " Modernizare și extindere Z", conform contractului de Antrepriză nr. ... /2007. Lucrarea, de mare amploare, cuprinde mai multe faze, legate de modernizarea și extinderea aceluiași imobil.

Petenta arată că prin contract sunt prevăzute plăți în avans, sume necesare pentru procurarea materialelor, utilajelor necesare. În acest scop sunt întocmite facturi de avans care sunt stornate în momentul facturării lucrării respective, pe faze. Pentru avansurile facturate în anul 2007 s-a aplicat "taxare inversă ", conform art. 160 din Legea nr. 571/2003.

Cele trei facturi emise în luna ... 2007:

- Factura nr. .../...2007 în valoare de ... lei
- Factura nr. .../...2007 în valoare de ... lei
- Factura nr. .../...2007 în valoare de ... lei

au fost stornate în luna . 2008, prin factura nr. ... / ..2008 în valoare de ... lei, factură care cuprinde numai stornarea avansului, conform art. 155 Pct. 69, alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

Situațiile de lucrări sunt întocmite de specialiști în construcții, utilizând un program informatic cadru, care calculează automat și TVA, mai ales că legislația referitoare la " taxarea inversă" pentru lucrările de construcții - montaj a suferit modificări numeroase și la intervale scurte. Este obligația contabililor să întocmească corect facturile, respectând legislația în vigoare, așa cum se precizează în art. 10, alin. (4) din Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991.

Întrucât este în cauză aceeași lucrare de construcții - montaj, care cuprinde mai multe faze, corespunzător facturilor de avans completate "Avans Consolidare Z, conform Contract nr. ...", potrivit Art. 160, Pct. 82, alin. (12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au facturat cu " taxare inversă " lucrări de "Infrastructură extindere" - factura nr. ... / ...2008 în valoare de ... lei, respectiv factura nr. ... / ..2008 reprezentând "Suprastructura rezistentă extindere" în valoare de ... lei, totalizând ... lei.

Petenta consideră că avansul acordat trebuia stornat și pentru suma respectivă să se factureze lucrări de construcții - montaj aferente aceluiași contract, respectiv lucrări aferente aceluiași obiectiv. Mai mult, conform punctului de vedere al Dirigintelui de Șantier, d-na ing. L. L., autorizat de I.S.C. : "Devizele ... - Infrastructura și ... - Suprastructura reprezintă consolidarea stâlpilor în zonele de colț prin realizarea de contravânturi metalice pe ambele direcții, și extinderea din zona fațadei principale existente și pe verticala ambelor corpuri de clădiri."

Petenta menționează că toată lucrarea și fazele acesteia se referă la o construcție existentă, deja ridicată, și care are în componență "Infrastructura " și "Suprastructura"; conform DEX-ului : infrastructura = sub structura, ansamblul elementelor care susțin partea principală a unei construcții, care o fixează de teren și care transmite acesteia forțele; suprastructura = totalitatea elementelor unei construcții care alcătuiesc parte utilă a acesteia.

II. În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice a municipiului Deva au efectuat o inspecție fiscală parțială, întrucât **SC X SRL** este principalul furnizor pentru societatea Y SRL. Perioada supusă controlului fiscal a fost2008 -....2008.

Urmare a verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile luate astfel:

SC X SRL, emite 3 facturi de avans în luna ... 2007 (nr. .../2007, nr. .../2007, nr. .../2007) către **SC Y SRL** Deva în valoare totală de ... lei, reprezentând "avans consolidare complex comercial central conf. contract nr...". Facturile emise sunt întocmite cu mențiunea "taxare inversă", în conformitate cu art. 160 din Legea 571 / 2003.

În data de2008, **SC X SRL** întocmește factura nr..../2008 prin care stornează cele trei facturi enumerate mai sus, cu mențiunea "storno fact avans" .

În data de ..., **SC X SRL** emite 3 facturi către **SC Y SRL**:

- 1)fact. .../2008 în valoare totală de ... lei (cu mențiunea taxare inversă) reprezentând infrastructura extindere;
- 2)fact. .../2008 în valoare totală de ... lei (cu mențiunea taxare inversă) reprezentând suprastructura rezistentă extindere;
- 3)fact. .../2008 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei reprezentând suprastructura rezistentă extindere .

Societatea a prezentat următoarele situații de lucrări astfel:

- 1) Situație de lucrări din luna ... 2008 reprezentând infrastructura fundații în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- 2) Situație de lucrări din luna ... 2008 reprezentând infrastructura fundații în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- 3) Situație de lucrări din luna ... 2008 reprezentând suprastructura în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- 4) Situație de lucrări din luna ... 2008 reprezentând suprastructura în valoare totală de ...lei din care TVA ...lei.

Din aspectele prezentate rezultă următoarele:

- societatea și-a stornat avansul acordat pe o factură distinctă deoarece avansul în sumă de ... lei a fost acordat pentru lucrări de consolidare (lucrări cuprinse la poziția 3 din graficul de execuție investiție), iar lucrările efectuate în luna ... 2008 reprezintă lucrări de suprastructura (acestea fiind cuprinse în graficul de execuție la poziția 4 și 5)
- situațiile de lucrări prezentate sunt calculate cu TVA la totalul general deviz;
- facturile emise în luna . 2008 (... și ...) cu mențiunea "taxare inversă" nu îndeplinesc condițiile de taxare inversă care sunt menționate în art. 160 al. 12 din Normele de aplicare a Legii 571/2003 referitoare la construcții montaj.

În concluzie, condițiile pentru întocmirea facturilor cu taxare inversă la construcții-montaj în anul 2008 sunt prezentate cu exemple concrete în funcție de data executării lucrărilor, de avansul acordat de data semnării lucrărilor de execuție, etc în Normele de aplicare nr. 44 / 2003 a Legii nr. 571 / 2003 la art. 160 al.12.

Facturile nr. ... și ... / 2008, nefiind întocmite în conformitate cu precizările de mai sus, nu îndeplinesc condițiile de taxare inversă și în consecință ele se încadrează la art 140 alin. 1 din Legea 571/2003, respectiv se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile. În consecință pentru cele două facturi s-a stabilit TVA suplimentară în valoare totală de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL, cu sediul în Deva, bd. ..., ..., et. 2, jud. Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr. J.../.../..., CIF ..., reprezentată prin dl. S. G., în calitate de administrator.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității măsurii dispusă de organul de control privind stabilirea TVA suplimentară în valoare totală de ... lei.

În fapt, societatea comercială Y SRL a încheiat cu **SC X SRL** contractul de antrepriză – contract pe preț global - cu nr. ... / 2007 - denumire obiectiv Modernizare Z.

SC X SRL emite, în luna . 2007, către SC Y SRL Deva 3 facturi de avans cu mențiunea **“taxare inversă”**, în valoare totală de ... lei, reprezentând **“avans consolidare Z conf. contract nr. ...”**, astfel :

- Factura nr. .../2007 în valoare de ... lei
- Factura nr. .../2007 în valoare de ... lei
- Factura nr. .../2007 în valoare de ... lei

În data de ...2008, **SC X SRL** întocmește factura nr. .../2008 prin care stornează cele trei facturi enumerate mai sus, cu mențiunea **“storno fact avans”** .

În data de2008, **SC X SRL** emite 3 facturi către SC Y SRL:

- 1) fact. .../2008 în valoare totală de ... lei (cu mențiunea taxare inversă) reprezentând infrastructura extindere;
- 2)fact. .../2008 în valoare totală de ... lei (cu mențiunea taxare inversă) reprezentând suprastructura rezistentă extindere;
- 3)fact. .../2008 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei reprezentând suprastructura rezistentă extindere .

În drept, în speță 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.1 și art.2, alin.(1) din ORDINUL MINISTERULUI FINANTELOR PUBLICE Nr. 155 din 31 ianuarie 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:

„ART. 1

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.

ART. 2

(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.

(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).

ART. 3

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care nu au aplicat prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările prevăzute la art. 2 din prezentul ordin, vor proceda la corectarea facturilor emise conform prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

ORDINUL INSTITUTULUI NAȚIONAL DE STATISTICĂ Nr. 601 din 26 noiembrie 2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN la grupa 45 construcții se prevede :

„45 Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și

modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.”

Construcțiile generale reprezintă realizarea de clădiri integrale, clădiri pentru birouri, magazine și alte clădiri publice și utilitare, clădiri pentru ferme etc., construcții ingineresti (sau de geniu civil), ...

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate, practic, pot fi efectuate de către subcontractori.

Construcțiile speciale includ construcția unor părți ale clădirilor și lucrărilor de geniu civil, sau pregătirea în acest scop. De obicei, este vorba de specializarea într-un singur aspect comun diferitelor structuri, necesitând calificare sau echipament specializat. Sunt incluse activități ca: fixarea pilonilor, lucrări de fundații, forarea puțurilor, lucrări de armare, lucrări de betoane, zidării, fixarea elementelor prefabricate, schelărie, fixarea acoperișului etc. Aici este inclusă realizarea structurilor de oțel, cu condiția ca piesele componente să nu fie produse de aceeași unitate.

În majoritatea cazurilor, construcțiile speciale sunt executate prin subcontractare, iar reparațiile de construcții sunt efectuate, în special, pentru posesorul proprietății.

Lucrările de instalații pentru clădiri includ instalarea tuturor tipurilor de utilități care fac construcția să funcționeze. Aceste activități sunt, de obicei, efectuate la locul construcției, deși părți ale lucrării pot fi executate într-un atelier. Sunt incluse activități ca lucrările tehnico-sanitare, instalarea sistemelor de încălzire și de aer condiționat, antene, sisteme de alarmă și alte lucrări electrice, sisteme de aspersoare, lifturi și scări rulante etc. Sunt de asemenea incluse lucrările de izolații (hidro și termo-izolații, izolație fonică), lucrările de instalații frigorifice comerciale, instalarea iluminatului și a sistemelor de semnalizare pentru drumuri, căi ferate, aeroporturi, porturi etc. Sunt incluse, de asemenea, reparațiile la lucrările mai sus menționate.

Activitățile de finisare a clădirilor cuprind acele activități care contribuie la finalizarea sau finisarea unei construcții, cum ar fi: montări de geamuri, tencuieli, vopsitorie, zugrăveli, pardoseli sau căptușirea pereților cu plăci de ceramică sau cu alte materiale, ca: parchet, tapet, mochetă etc.; lustruirea pardoselilor, lucrări de dulgherie fină, lucrări acustice, curățarea exteriorului etc. Sunt incluse de asemenea reparațiile la lucrările mai sus menționate.”

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.

Mai mult, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, care nu au aplicat prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aveau

obligatia să procedeze la corectarea facturilor emise, conform prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.”

Potrivit pct. 82, alin. (12) din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la art. 160 precizează :

„ (12) În cazul lucrărilor de construcții-montaj pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar faptul generator de taxă intervine în anul 2008, respectiv data la care sunt emise situații de lucrări și, după caz, acestea sunt acceptate de beneficiari, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea lucrărilor pentru care faptul generator de taxă intervine în anul 2008 și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv...” .

Astfel, **SC X SRL** a emis, în luna ... 2007, către SC Y SRL Deva **3 facturi de avans cu mențiunea “taxare inversă”**, în valoare totală de ... lei, reprezentând **“avans consolidare Z conf. contract nr. ...”**, astfel :

- Factura nr. .../2007 în valoare de ... lei
- Factura nr. .../2007 în valoare de ... lei
- Factura nr. .../2007 în valoare de ... lei.

În data de ...2008, **SC X SRL** întocmește factura nr. .../2008 prin care stornează cele trei facturi enumerate mai sus, cu mențiunea **“storno fact avans”** cu suma de ... (taxare inversă).

În data de ...2008, **SC X SRL** emite 3 facturi către SC Y SRL, din care 2 facturi cu taxare inversă:

- 1) factura nr. .../2008 în valoare totală de ... lei (cu mențiunea taxare inversă) reprezentând infrastructura extindere;
 - 2) factura nr. .../2008 în valoare totală de ... lei (cu mențiunea taxare inversă) reprezentând suprastructura rezistentă extindere, totalizând ... lei la nivelul avansului încasat inițial în anul 2007, sumă care se încadrează la taxare inversă,
- iar pentru factura nr. .../2008 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei reprezentând suprastructura rezistentă extindere, în mod corect petenta a facturat cu TVA, neîncadrându-se la taxare inversă, pentru această valoare nefiind emisă anterior o factură de avans, ea reprezentând o operațiune efectuată în 2008 și pentru care nu se aplică taxarea inversă.

În concluzie, petenta în mod legal a facturat cu “taxare inversă”, **lucrări de construcții – montaj aferente aceluiași obiectiv**, respectiv lucrări de “Infrastructură extindere” și “Suprastructura rezistentă extindere” – lucrări efectuate în baza contractului de antrepriză – contract pe preț global - cu nr. ... /2007 - denumire obiectiv Modernizare Z”, documente care au putere de lege între părți; facturile fiscale emise de societate au la

bază acest act menționate mai sus, document justificativ, care angajează răspunderea părților.

Mai mult, conform punctului de vedere al Dirigintelui de Șantier, d-na ing. L. L., autorizat de I.S.C. – autorizație nr. . /2004 : "Devizele - Infrastructura și ... - Suprastructura reprezintă consolidarea stâlpilor în zonele de colț prin realizarea de contravânturi metalice pe ambele direcții, și extinderea din zona fațadei principale existente și pe verticala ambelor corpuri de clădiri."

Având prevederile actelor normative mai sus enumerate, organul de soluționare a contestației concluzionează că în cauza supusă soluționării se aplică taxarea inversă pentru avansul încasat în anul 2007, întrucât reprezintă o operațiune pentru care au fost emise facturi de avans în regim de taxare inversă, până la 31.12.2007, iar executarea operațiunii a intervenit în 2008. Dacă între valoarea avansurilor și valoarea lucrării ar fi fost diferențe, numai pentru acestea s-ar fi aplicat regimul normal de taxare.

Față de cele prezentate mai sus, pentru suma de ... lei taxă pe valoarea adăugată, contestația va fi admisă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Admiterea contestației formulată de SC X SRL din DEVA pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și anularea totală a Deciziei de impunere nr. .../2008 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr. .../2008 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Deva.