

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 356 din 16.09.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC GM SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2010, inregistrata sub nr.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC GM SRL, transmisa prin posta in data de2010 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010 si comunicate sub semnatura in data de2010.

Suma totala contestata, asa cum a fost precizata de societate prin adresa inregistrata sub nr.2010 este de **C lei** reprezentand:

- R lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare;
- M lei majorari de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC GM SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC GM SRL pentru perioada 01.08.2007-31.05.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de P lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei si o diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de S lei.

De asemenea, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010.

II. Prin contestatia formulata SC GM SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere contestate pentru TVA stabilita suplimentar in suma de R lei si a majorarilor de intarziere in suma de M lei, aratand urmatoarele:

Raportul de inspectie fiscala a fost intocmit intr-un mod greu de inteles, iar in decizia de impunere temeiul de drept invocat este eronat, intrucat actele normative mentionate nu sunt aferente perioadei controlate.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de M lei societatea sustine ca acestea nu trebuiau calculate pana la data de 30.04.2010 deoarece in data de 25.06.2009 a depus decontul de TVA cu optiune de rambursare, iar in actele atacate nu se mentioneaza nici temeiul legal, nici metoda de calcul a majorarilor de intarziere.

Referitor la suma de S1 lei colectata suplimentar pentru lucrarile/serviciile executate pentru diversi beneficiari (S11 lei - SC H SRL, S12 lei - SC PI SRL, S3 lei - SC MC SRL si S4 lei - SC IP SRL), in raport de temeiurile legale invocate de organele de inspectie, societatea sustine ca nu a executat lucrarile cu titlu gratuit deoarece a incasat avansuri pentru care a colectat taxa, prin dispozitia de masuri s-a dispus intocmirea facturii si a situatiei de lucrari aferente soldului contului 332 "Lucrari in curs de executie", iar celelalte temeiuri legale invocate nu sunt aplicabile situatiei de fapt. Societatea sustine ca obtine venituri din efectuarea de lucrari de constructii de la proiectare pana la predarea la cheie si din vanzarea de servicii si/sau materiale de constructii, motiv pentru care nu avea obligatia refacturarii serviciilor si materialelor pe masura primirii lor de la subcontractori, ci la data semnarii devizelor si situatiilor de lucrari de catre beneficiar, cand intervine faptul generator conform art. 134¹ alin. (4) din Codul fiscal.

Referitor la suma de S2 lei reprezentand TVA colectata aferenta facturii nr./.....2009 emisa catre SC PI SRL si neinregistrata, contestatoarea arata ca factura reprezinta avans si a fost inregistrata in jurnalul de vanzari in luna iunie 2009 si declarata in decontul acestei luni, nefiind inregistrata in luna aprilie 2009 datorita unei omisiuni. Ca atare, SC GM SRL sustine ca nu datoreaza TVA suplimentara in suma de S2 lei, in conditiile in care suma nu a influentat pe cumulata situatia TVA, iar din verificarea efectuata ar rezulta ca suma trebuia platita la bugetul statului de 3 ori, avand in vedere cele dispuse la pct. 6 din dispozitia de masuri.

In mod eronat au procedat organele de inspectie fiscala si in ceea ce priveste colectarea TVA in suma S3 lei in anul 2007, deoarece furnizorul SC ET SRL a livrat si montat tamplarie PVC si nu a efectuat lucrari de constructii, pentru care sa se aplice masurile de simplificare prevazute de art. 160 alin. (2) din Codul fiscal si O.M.F.P. nr. 155/2007.

Referitor la suma de S4 lei neacceptata la deducere, societatea arata ca a fost instiintata in cadrul discutiei finale ca TVA aferenta unor declaratii vamale de import nu este acceptata la deducere deoarece nu s-a prezentat originalul sau duplicatul documentelor respective, dar ca nu i s-a adus la cunostinta ca data de 31.05.2010 este ultima zi in care poate prezenta duplicatele. Societatea sustine ca detine duplicatul DVI nr. 22913/29.10.2007, acesta fiind anexat contestatiei in copie.

SC GM SRL arata ca intelege sa conteste partial dispozitia de masuri nr. yyy/tt.tt.2010, cu privire la masurile dispuse la pct. 4-8 din dispozitie.

In sustinerea contestatiei societatea arata ca depune, in copie, facturi, contracte, declaratii vamale si deconturi de TVA.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC GM SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../....., detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de

Perioada verificata: **01.08.2007-31.05.2009.**

Obiectul inspectiei fiscale partiale concretizate in raportul de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010 l-au constituit controlul ulterior al decontului de TVA nr./.....2007 (in baza caruia i-a fost rambursata societatii TVA in suma de W lei) si controlul anticipat al decontului de TVA nr./.....2009 (pentru TVA solicitata la rambursare in suma de V lei).

In urma inspectiei fiscale a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- diferenta suplimentara de TVA de plata de P lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei (pentru perioada 01.08.2007-30.09.2007, acoperita de decontul nr./.....2007);

- diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, cu consecinta respingerii la rambursare a TVA in suma de S lei si a aprobarii la rambursare a TVA in suma de A lei (pentru perioada 01.10.2007-31.05.2009, acoperita de decontul nr./.....2009).

De asemenea, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010.

Prin contestatia formulata SC GM SRL contesta, in parte, sumele stabilite prin decizia de impunere nr. xxx/tt.tt.2010 si masurile dispuse prin dispozitia de masuri nr. yyy/tt.tt.2010.

3.1. Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de M lei

Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare este investit sa se pronunte daca societatea datoreaza majorari de intarziere pentru o suma rambursata necuvenit, stabilita ca diferenta in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care in cadrul aceleiasi inspectii s-a stabilit si dreptul de rambursare al societatii pentru o suma mai mare decat cea necuvenita.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr. xxx/tt.tt.2010 organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de M lei, aferente diferentei suplimentare de TVA in suma de P lei ce a facut obiectul decontului de TVA cu control ulterior nr./.....2007 si a fost rambursata necuvenit in data de 18.03.2008.

Majorarile de intarziere au fost calculate incepand cu data rambursarii necuvenite a sumei 18.03.2008 si pana la data de 30.04.2010 inclusiv.

SC GM SRL sustine ca in decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala nu se mentioneaza nici temeiul legal si nici metoda de calcul a majorarilor de intarziere, care nu a tinut cont ca in data de 25.06.2009 societatea a depus un alt decont de TVA cu optiune de rambursare.

In drept, potrivit art. 24, art. 119, art. 120 si art. 122 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare:

"Art. 24. - **Creantele fiscale se sting prin incasare, compensare, executare silita, scutire, anulare, prescriptie si prin alte modalitati stabilite de lege.**"

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si **pana la data stingerii** acesteia inclusiv.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"Art. 122. - (1) **In cazul creantelor fiscale stinse prin compensare, majorarile de intarziere se datoreaza pana la data stingerii inclusiv**, astfel:

a) pentru compensarile la cerere, data stingerii este data depunerii la organul competent a cererii de compensare;

b) pentru compensarile din oficiu, data stingerii este data inregistrarii operatiei de compensare de catre unitatea de trezorerie teritoriala, conform notei de compensare intocmite de către organul competent;

c) **pentru compensarile efectuate ca urmare a unei cereri de restituire sau de rambursare a sumei cuvenite debitorului, data stingerii este data depunerii cererii de rambursare sau de restituire.**

(2) In cazul in care in urma exercitarii controlului sau analizei cererii de compensare s-a stabilit ca suma ce urmeaza a se compensa este mai mica decat suma cuprinsa in cererea de compensare, majorarile de intarziere se recalculeaza pentru diferenta ramasa de la data inregistrarii cererii de compensare".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca suma solicitata de societate prin decontul de TVA cu control ulterior nr./.....2007 a fost virata societatii in data de 18.03.2008, iar in urma verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a beneficiat necuvenit de rambursarea sumei de P lei, aspect necontestat de societate.

De asemenea, se retine ca in anexa nr. 18 la raportul de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010 si la pct. 2.1.3 (subpct. 2) din decizia de impunere nr. xxx/tt.tt.2010 sunt prezentate atat modul de calcul al majorarilor de intarziere, cat si temeiul de drept aplicabil, astfel ca sustinerile societatii contestatoare in aceasta privinta sunt neintemeiate.

Se retine insa ca intemeiata motivatia societatii cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. 3323414/25.06.2009, in conditiile in care acest decont a fost supus verificarii in cadrul aceleiasi inspectii fiscale si din suma solicitata de V lei organele de inspectie fiscala au respins suma de S lei si au aprobat la rambursare in suma de A lei, suficienta pentru compensarea integrala a debitului de P lei aferent celuilalt decont. Totodata, din anexa nr. 18 rezulta ca, in urma controlului, societatea a inregistrat pe intreaga perioada verificata TVA de rambursat in cuantum mai mare decat debitul in suma de P lei.

Avand in vedere ca, in cazul compensarilor operate ca urmare a unei cereri de rambursare a contribuabilului, asa cum este decontul de TVA cu optiune de rambursare, conform art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal, majorarile de intarziere se calculeaza pana la data depunerii decontului, rezulta ca societatea datoreaza majorari de intarziere pentru perioada 18.03.2008 - 25.06.2009 in suma de P lei x 465 zile intarziere x 0,1% = **F lei**, nedatorand diferenta pana la concurenta sumei stabilite de organele de inspectie fiscala in suma de M lei - F lei = G lei.

In consecinta, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de F lei si admisa pentru majorarile de intarziere in suma de G lei.

3.2. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de S1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea in calitate de antreprenor datoreaza TVA colectata pentru lucrarile de constructii-montaj executate, in conditiile in care

nu a emis situatii de lucrari si nu a colectat taxa de la beneficiari, pe masura prestarii serviciilor.

In fapt, conform deciziei de impunere nr. xxx/tt.tt.2010 si raportului de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma cumulata de **H1 lei** pentru lucrarile/serviciile de constructii-montaj executate pentru diversi beneficiari (SC H SRL, SC PI SRL, SC MC SRL, SC IP SRL, SC V SRL, CM, SC N SRL si SC PK SRL) si nefacturate pana la data de 31.05.2009 (sfarsitul perioadei supusa verificarii), prin incalcarea prevederilor art. 129 alin. (4) lit. b), art. 133 alin. (2) lit. a) si art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 13.(4) lit. a) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand punctual situatia fiecarui beneficiar, organele de inspectie fiscala au constatat ca, desi lucrarile de lucrari constructii-montaj erau executate, inclusiv prin intermediul unor subantreprenori, societatea nu a emis si nu a facurat situatii de lucrari, respectiv nu a refacturat serviciile pe masura primirii de la subcontractori a facturilor cu lucrarile executate sau a emis facturi ulterior datei de 31.05.2009.

In consecinta, tinand cont de situatia lucrarilor executate si nefacturate evidentiate in soldul contului 322 "Lucrari si servicii in curs de executie" la data de 31.05.2009, in baza art. 134, art. 134¹ alin. (1) si alin. (4), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 133 alin. (2) lit. a) si art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma de H lei.

Prin contestatia formulata SC GM SRL contesta doar suma de S1 lei, aferenta beneficiarilor SC H SRL, SC PI SRL, SC MC SRL si SC IP SRL, sustinand ca a incasat avansuri pentru care a colectat TVA aferenta si ca nu avea obligatia refacturarii serviciilor si materialelor pe masura primirii lor de la subcontractori, ci la data semnarii devizelor si situatiilor de lucrari de catre beneficiar, cand intervine faptul generator.

In drept, spetei îi sunt aplicabile prevederile art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 137 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

"Art. 134¹. - (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.**

[...]

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".**

"Art. 134². - (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

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

a) *la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;*

b) *la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator.* Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezinta plata

partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora [...]"

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; [...]"

"Art. 155. - (1) **Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.** De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa".

Din dispozitiile legale precitate rezulta ca pentru lucrarile de constructii-montaj decontate pe baza de situatii de lucrari faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari ori la data la care aceste situatii de lucrari sunt acceptate de beneficiar, baza de impozitare constituind-o din toata contrapartida pe care prestatorul o obtine sau urmeaza sa o obtina de la beneficiar si pentru care prestatorul are obligatia emiterii facturilor aferente.

Se retine ca in decizia de impunere sunt mentionate la rubrica 2.2.3 "Temeiul de drept" actul normativ (Legea nr. 571/2003), articolele, alineatele, literele care au stat la baza stabilirii diferentelor, astfel ca sustinerea contestatoarei privind mentionarea eronata a actelor normative este fara niciun suport factic.

De asemenea, se retine ca **obligatia colectarii TVA de catre furnizori sau prestatori intervine la momentul nasterii faptului generator, adica la momentul livrarii bunurilor sau prestarii serviciilor, in speta la momentul decontarii lucrarilor de constructii-montaj pe baza de situatii de lucrari care atesta prestarea serviciilor, faptul generator determinand si obligatia furnizorilor sau prestatorilor de a emite factura si de a colecta taxa de la beneficiari sau consumatori pentru bugetul statului, conform dispozitiilor legale antecitate.** Numai in situatia in care furnizorii sau prestatorii emit facturi sau incaseaza avansuri inainte de data la care are loc faptul generator, exigibilitatea taxei intervine la aceste date anterioare, intervenind exceptia prevazuta la art. 134² alin. (2) din Codul fiscal. Altminteri, data la care autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei de la furnizorii/prestatorii obligati la colectarea ei este data la care loc faptul generator, conform regulii generale instituite de art. 134² alin. (1) din Codul fiscal.

Prin urmare, in materia taxei pe valoarea adaugata, colectarea acesteia si emiterea facturii nu depind de momentul platii contravalorii bunurilor livrate si serviciilor prestate, ci de momentul livrarii bunurilor si al prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute anume de lege, dovada fiind si faptul ca baza de impozitare e constituita nu numai din contrapartida obtinuta (sumele incasate), ci si din cea care urmeaza a fi obtinuta in schimbul bunurilor livrate si serviciilor prestate.

Astfel, cu privire la fondul cauzei, din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. pentru lucrarile executate pentru beneficiarul SC H SRL:

- intre contestatoare si beneficiar s-a incheiat contractul de antrepriza nr./01.06.2006, al carui obiect il constituie executarea unui imobil cu destinatia de birouri si show-room, conform proiectului din anexa nr. 1 si graficului de executie si plati din anexa nr. 2;

- pretul lucrarilor de executie a imobilului este de E1 euro fara TVA, nu este ferm si va fi achitat conform graficului din anexa nr. 2, in baza facturilor de avans emise de contestatoare in calitate de antreprenor;

- antreprenorul se obliga sa semneze cu utilizatorul (nenominalizat) si cu dirigentele de santier, pentru fiecare etapa de lucrari finalizata, procese-verbale de receptie partiala;

- beneficiarul sau utilizatorul (nenominalizat) se obliga, in cazul intreruperii lucrarilor din culpa sa, sa achite contravaloarea lucrarilor executate si a materialelor aprovizionate de antreprenor, la valoarea din deviz;

- in data de 04.08.2008 partile au incheiat actul aditional la contract prin care au stabilit ca pana la data receptiei finale a imobilului beneficiarul va achita sume antreprenorului pe baza facturilor de avans, iar termenul de executie se prelungeste datorita expirarii autorizatiei de construire, beneficiarul urmand sa obtina o noua autorizatie in termen de 18 luni;

- in nota explicativa reprezentantul societatii precizeaza ca pana la data de 31.03.2010 lucrarea nu s-a finalizat intrucat beneficiarul urmeaza sa obtina prelungirea autorizatiei, s-au facut si receptii partiale si s-au facturat avansuri in suma de D1 lei, iar valoarea lucrarilor in curs este de D2 lei, care include si lucrarile executate de subantreprenorii SC BS SRL si SC EC SRL pana in luna august 2008;

- in punctul de vedere inregistrat sub nr./.....2010 societatea precizeaza ca in perioada ulterioara celei supuse inspectiei fiscale a mai emis facturi de avans in suma de D3 lei, inclusiv TVA si ca receptia finala urmeaza a se face in iunie 2010;

- organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis doar doua facturi pentru situatii de lucrari cu receptie partiala, restul fiind facturi de avans si au colectat TVA in suma de S11 lei aferenta sumei de D4 lei reprezentand contravaloarea materialelor inregistrate in soldul contului 322 "Lucrari si servicii in curs de executie" diminuata cu valoarea avansurilor si ramasa nefacturata pana la data de 31.05.2009;

2. pentru lucrarile executate pentru beneficiarul SC PI SRL:

- in contractele nr./02.09.2008 si nr./02.09.2008 antreprenorul s-a angajat sa execute beneficiarului un imobil cu destinatia de locuinte, precum si lucrari de vopsitorii, zidarie si instalatii;

- pretul lucrarilor de executie a imobilului este de E2 euro (respectiv E3 euro) fara TVA, nu este ferm si va fi achitat pe baza facturilor de avans si a situatiilor de lucrari emise de antreprenor, plata urmand a fi efectuata astfel: din fiecare situatie de lucrari beneficiarul achita 40% si antreprenorul va suporta diferenta de 60% din fiecare situatie de lucrari (anexa nr. 2 la contracte);

- organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis numai facturi de avans si au colectat TVA in suma de C lei aferenta sumei de D5 lei reprezentand contravaloarea materialelor inregistrate in soldul contului 322 "Lucrari si servicii in curs de executie" diminuata cu valoarea avansurilor si ramasa nefacturata pana la data de 31.05.2009;

3. pentru lucrarile executate pentru beneficiarul SC MC SRL:

- intre cele doua parti a fost incheiat contractul nr./10.04.2008 prin care antreprenorul s-a angajat sa asigure beneficiarului executia unui foraj de apa si turnarea unei pardoseli de beton, valoarea lucrarilor fiind de E4 lei fara a include TVA;

- lucrarile au fost realizate de subantreprenorul SC EGT SRL in lunile octombrie si noiembrie 2006, la care s-au adaugat diverse materiale achizitionate direct de contestatoare de la diversi furnizori;

- societatea a prezentat fotocopia facturii nr./05.04.2010 pentru suma de E4 lei plus TVA S13 lei, precum si devizul-receptie, nedatat, dar semnat de ambele parti, din care rezulta un sold al lucrarilor executate la 31.12.2008 de E41 lei plus profit de E42 lei, in total E4 lei fara TVA;

- organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de S13 lei aferenta sumei de E42 lei reprezentand contravaloarea lucrarilor si materialelor inregistrate in soldul contului 322 "Lucrari si servicii in curs de executie" nefacturata pana la data de 31.05.2009;

4. pentru lucrarile executate pentru beneficiarul SC IP SRL:

- obiectul contractului de antrepriza il constituie realizarea unor lucrari diverse de constructii-montaj mentionate in anexa, la sediul beneficiarului, in termen de 160 de zile;
- pretul lucrarilor este de E5 euro fara TVA si va fi achitat prin ordin de plata, bilete la ordin sau cec;
- societatea a prezentat fotocopia facturii nr./.....06.2009 pentru suma de D6 lei plus TVA D7 lei pentru lucrari executate conform contract nr./01.01.2008 si deviz anexat la contract, precum si fotocopia OP nr......./01.03.2010 prin care beneficiarul achita suma de D8 lei in contul facturii nr./26.02.2009;
- din nota explicativa a reprezentantului societatii rezulta ca lucrarile pentru acest beneficiar au fost realizate cu ajutorul subcontractorului SC CD SRL in lunile iunie si iulie 2008;
- organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de S14 lei aferenta sumei de D9 lei reprezentand contravaloarea lucrarilor si materialelor inregistrate in soldul contului 322 "Lucrari si servicii in curs de executie" nefacturata pana la data de 31.05.2009.

Din analiza celor anterior prezentate se constata ca societatea contestatoare, desi presteaza servicii constand in lucrari de constructii-montaj, **nu deconteaza serviciile prestate pe baza de situatii de lucrari emise pe masura prestarii serviciilor**, asa cum prevede art. 134¹ alin. (4) din Codul fiscal, altminteri invocat in sustinerea contestatiei. Astfel, in contractele incheiate cu beneficiarii, **nu sunt inserate clauze cu privire la decontarea lucrarilor prestate pe baza de situatii de lucrari, emise pe masura realizarii lor, ci, dimpotriva, exista clauze conform carora decontarile dintre parti se fac pe baza facturilor de avans, contrar prevederilor art. 5 din Codul civil, conform carora nu se poate deroga de la lege prin invoiala partilor dintr-un contract.**

Punctual, pentru contractele incheiate cu beneficiarii nominalizati se constata ca:

- pentru beneficiarul SC H SRL societatea nu a emis decat doua situatii de lucrari cu procese-verbale de receptie partiala, restul decontarilor fiind efectuate doar pe baza de facturi de "avans";
- desi lucrarile sunt intrerupte pe o perioada lunga de timp datorita expirarii autorizatiei de construire a beneficiarului, care nu o reinnoise nici la data realizarii inspectiei, societatea nu a emis devize pentru lucrarile executate si materialele aprovizionate (reflectate in soldul contului 322 "Lucrari si servicii in curs de executie", luat in considerare de organele de inspectie fiscala), dupa cum se prevede chiar in contractul incheiat de parti;
- in contractele incheiate cu SC PI SRL nu s-a emis nicio situatie de lucrari si s-au facturat doar "avansuri";
- mai mult, s-a convenit contractual cu beneficiarul ca acesta sa achite 40% din fiecare situatie de lucrari si antreprenorul sa suporte diferenta de 60% si cum facturile de "avans" s-au emis pe masura achitarii sumelor rezulta ca societatea nu factura situatiile de lucrari emise, ci 40% din contravaloarea lor, contrar reglementarilor legale altminteri invocate in sustinerea contestatiei si prevederilor art. 5 din Codul civil;
- nefacturarea lucrarilor de constructii-montaj pe masura executarii lor este evidenta in cazul beneficiarului SC MC SRL, unde la factura emisa in data de 05.04.2010 s-a anexat un deviz-receptie, nedatat, dar semnat de ambele parti, de unde rezulta ca este vorba, in realitate, de lucrari executate cu mult inainte si existente in sold la data de 31 decembrie 2008;
- pentru SC IP SRL nu s-a intocmit nicio situatie de lucrari, iar lucrarile au fost prestate prin intermediul unui subantreprenor inca din lunile iunie si iulie 2008, dar s-au facturat in data de 26.06.2009, in conditiile in care beneficiarul indica in documentele de plata drept data de facturarii data de 26.02.2009, perioada in care organele de inspectie fiscala nu au constatat ca, in fapt, societatea a emis factura catre acest beneficiar.

Rezulta ca societatea contestatoare **nu a emis facturile si nu a colectat taxa pe masura executarii lucrarilor de constructii-montaj, nu a intocmit si nu a emis situatii de**

lucrari pe masura executarii acestora sau, dimpotriva, din situatiile prezentate rezulta ca, in fapt, lucrarile au fost executate cu mult inainte de facturarea lor.

Faptul ca unele prestatii implicau efectuarea de lucrari de constructii de la proiectare pana la predarea la cheie a imobilelor construite **nu echivaleaza cu stabilirea datei faptului generator la momentul receptiei finale a constructiilor**, asa cum incearca sa sustina contestatoarea, in conditiile in care reglementarile legale in materie stabilesc ca faptul generator intervine la data prestarii serviciilor, asa cum rezulta din situatiile de lucrari care atesta acest lucru. De altfel, prevederile art. 134 alin. (6) din Codul fiscal, care dadeau posibilitatea antreprenorilor generali de a opta pentru exigibilitatea taxei la data receptiei finale a bunurilor imobile au fost abrogate din momentul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, respectiv incepand cu data de 1 ianuarie 2007. **Cum data la care intervine exigibilitatea TVA nu este nici data emiterii facturilor ori incasarii avansurilor, in conditiile in care aceasta este ulterioara datei executarii efective a lucrarilor, nici data receptiei finale a lucrarilor, prin neemiterea situatiilor de lucrari si nedeterminarea contravalorii lor pe masura executarii societatea isi invoca propria culpa in nerespectarea dispozitiilor legale in materie fiscala si, in baza principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, aceste sustineri nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei.**

In conditiile in care lucrarile de constructii-montaj nu au fost decontate pe baza situatiilor de lucrari intocmite in conformitate cu prevederile legale in materie, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA tinand cont de lucrarile efectiv prestate pana la sfarsitul perioadei verificate (31.05.2009), asa cum rezulta din propria evidenta contabila a contestatoarei. Faptul ca, ulterior datei de 31.05.2009, societatea a mai emis facturi catre beneficiarii respectivi nu echivaleaza cu anulara obligatiei colectarii taxei la momentul prestarii serviciilor intrucat momentul exigibilitatii TVA se stabileste conform legii, nefiind lasat la latitudinea persoanelor impozabile.

In consecinta, contestatia SC GM SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de S1 lei.

3.3. Referitor la TVA in suma de S2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferenta suplimentara de TVA pentru luna aprilie 2009, in conditiile in care taxa a fost inscrisa intr-o factura emisa in aceasta luna, iar societatea nu a colectat taxa prin decontul aferent lunii aprilie 2009, ci printr-un decont ulterior, care nu a facut obiectul inspectiei fiscale.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr. xxx/tt.tt.2010, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S2 lei reprezentand taxa inscrisa in factura nr. GMC/17.04.2009, neinregistrata in jurnalul de vanzari si in evidenta contabila aferenta lunii aprilie 2009 si incasata in data de 24.04.2009, incalcandu-se prevederile art. 134, art. 134¹ si art. 134² din Codul fiscal.

Din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010 rezulta ca, in urma analizei punctului de vedere exprimat de societate conform careia omisiunea inregistrarii facturii in luna aprilie 2009 a fost corectata prin inregistrarea acesteia in luna iunie 2009, care nu face obiectul verificarii, organele de inspectie fiscala au emis si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010.

In drept, conform art. 134, art. 134¹, art. 134² si art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) **Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.**

(3) **Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".**

"Art. 134¹. - (1) **Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol".**

"Art. 134². - (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

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

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora [...]"

"Art. 156². - (1) Persoanele inregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva.

(2) **Decontul de taxa intocmit de persoanele inregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei pentru care se exercita dreptul de deducere, in conditiile prevazute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a carei exigibilitate ia nastere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei colectate care nu a fost inscrisa in decontul perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea taxei, precum si alte informatii prevazute in modelul stabilit de Ministerul Finantelor Publice.**

(3) *Datele inscrise incorect intr-un decont de taxa se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare si se vor inscrie la randurile de regularizari".*

Prin urmare, conform dispozitiile legale precitate, rezulta ca persoanele impozabile sunt obligate sa cuprinda in decontul de TVA suma taxei colectate din facturile emise in perioada de raportare, data emiterii facturii determinand si data la care autoritatea fiscala devine indreptatita sa solicite plata taxei de la aceste persoane.

In speta, exigibilitatea taxei in suma de S2 lei a intervenit la data emiterii facturii nr. 112, respectiv in data de 17 aprilie 2009, organele fiscale fiind indreptatite sa solicite plata taxei prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2009, cu termen de depunere la data de 25 mai 2009. Faptul ca factura respectiva a fost inregistrata ulterior in jurnalul de vanzari si decontul lunii iunie 2009 nu schimba data exigibilitatii TVA in suma de S2 lei, care ramane la data emiterii facturii (17 aprilie 2009) intrucat, in caz contrar, ar insemna eludarea de catre contribuabili a dispozitiilor legale referitoare la exigibilitatea taxei si exigibilitatea platii taxei.

Astfel, contestatoarea datoreaza TVA suplimentara in suma de S2 lei la sfarsitul perioadei verificate (31.05.2009), organele fiscale fiind indreptatite sa stabileasca diferentele fata de creantele fiscale declarate aferente perioadei verificate 01.08.2007-31.05.2009, perioada ulterioara nefacand obiectul inspectiei fiscale analizate.

Sustinerea contestatoarei privind plata taxei la buget de 3 ori este vadit neintemeiata, in conditiile in care pentru luna iunie 2009 contestatoarea nu a fost supusa inspectiei fiscale si, ca atare, decontul de TVA aferent acestei luni poate fi supus corectiei, in conformitate cu prevederile art. 156² alin. (3) din Codul fiscal, iar prin dispozitia de masuri nr. yyy/tt.tt.2010 organele de inspectie fiscala au indrumat societatea in acest sens (pct. 5 din dispozitie).

In consecinta, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de S2 lei.

3.4. Referitor la TVA in suma de S3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in anul 2007 s-au aplicat corect masurile de simplificare pentru achizitia unor lucrari de tamplarie facturate global de furnizor, in conditiile in care contestatoarea nu aduce dovezi privind incadrarea acestor lucrari in categoria excluderilor stipulate la sectiunea F - Constructii, diviziunea 45 din Clasificatia CAEN.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de S3 lei aferenta facturii de achizitie nr./03.10.2007 emisa de SC ET SRL, reprezentand lucrari de tamplarie PVC, aluminiu si manopera, pentru care nu s-au aplicat masurile de simplificare in vigoare in anul 2007.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006, in vigoare pentru anul fiscal 2007:

"(1) **Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol.** Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) **Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:**

a) deseurile si materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile ulterioare;

b) cladirile, partile de cladire si terenurile de orice fel, pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare;

c) **lucrarile de constructii-montaj;**

d) bunurile si/sau serviciile livrate ori prestate de sau catre persoanele aflate in stare de faliment declarata prin hotarare definitiva si irevocabila;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa inscrie mentiunea «taxare inversa», fara sa inscrie taxa aferenta. **Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor inscrie taxa aferenta, pe care o evidentiaza atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa. Pentru operatiunile supuse masurilor de simplificare nu se face plata taxei intre furnizor si beneficiar.**

(5) **De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atat furnizorii/prestatorii, cat si beneficiarii.** In situatia in care furnizorul/prestatorul nu a mentionat «taxare inversa» in facturile emise pentru bunurile/serviciile care se incadreaza la alin. (2), **beneficiarul este obligat sa aplice taxare inversa**, sa nu faca plata taxei catre furnizor/prestator, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea «taxare inversa» in factura si sa indeplineasca obligatiile prevazute la alin. (3)".

Conform pct. 82 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2007:

"Prin lucrari de constructii-montaj, in sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se inteleg lucrarile de constructie, reparare, modernizare, transformare si demolare legate de un bun imobil".

De asemenea, art. 1 si art. 2 din O.M.F.P. nr. 155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii-montaj prevazute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"Art. 1. - In conditiile si limitele prevazute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se aplica masuri de simplificare pentru lucrarile de constructii-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 Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca lucrarile de constructii-montaj cuprind lucrarile de constructie, reparare, modernizare, transformare si demolare legate de un bun imobil.

Art. 2. - (1) **Se aplica masurile de simplificare prevazute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru lucrarile stipulate la sectiunea F "Constructii", diviziunea 45 din anexa la Ordinul presedintelui Institutului National de Statistica nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAEN, cu respectarea conditiilor impuse si tinandu-se seama de excluderile prevazute in cadrul grupelor si claselor acestei diviziuni.**

(2) **Lucrarile de reparatii, transformare si modernizare a unui bun imobil vor fi supuse masurilor de simplificare in masura in care acestea sunt cuprinse in prevederile de la alin. (1)".**

Prin urmare, pentru anumite categorii de bunuri si servicii, inclusiv pentru lucrarile de constructii-montaj, legiuitorul a prevazut in mod expres aplicarea unor masuri de simplificare in domeniul TVA, obligatorii atat pentru furnizori/prestatori, cat si pentru beneficiari, care presupun in esenta inscrierea mentiunii <<taxare inversa>> in factura, aplicarea taxarii inverse de catre beneficiar prin formula contabila 4426 = 4427 si evidentierea corespunzatoare in decontul de taxa, precum si neplata taxei pe relatia furnizor-beneficiar.

In vederea incadrarii serviciilor in categoria lucrarilor de constructii-montaj pentru care se aplica masurile de simplificare, se are in vedere Clasificatia CAEN elaborata de Institutul National de Statistica, acestea aplicandu-se doar pentru lucrarile stipulate la sectiunea F "Constructii", diviziunea 45, cu respectarea conditiilor impuse si tinandu-se seama de excluderile prevazute in cadrul grupelor si claselor acestei diviziuni.

Prin contestatia formulata SC GM SRL sustine ca furnizorul SC ET SRL nu a efectuat lucrari de constructii-montaj, ci a livrat si montat tamplarie PVC, activitati ce se incadreaza la codul CAEN 2812, ce corespunde obiectului de activitate al acestui furnizor, motiv pentru care nu exista obligatia aplicarii masurilor de simplificare.

Astfel, potrivit Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAEN Rev. 1, actualizata prin Ordinul presedintelui I.N.S. nr. 601/2002:

"Sectiunea D - Produse ale industriei prelucratoare

Asamblarea partilor componente ale produselor prelucrate este considerata industrie prelucratoare, cu exceptia cazurilor in care activitatea este clasificata in mod corespunzator, in orice clasa a diviziunii 45 (Constructii).

Granitele dintre sectorul de prelucrare si celelalte sectoare ale sistemului de clasificare pot fi, oarecum neclare. Activitatea de prelucrare este angajata in transformarea materialelor in produse noi. Rezultatul este un produs nou. Dar definitia a ceea ce reprezinta un produs nou poate fi, oarecum, subiectiva. Pentru clasificare, in cadrul CAEN sunt considerate drept prelucrare, urmatoarele activitati: [...]

Dimpotriva, exista activitati care sunt considerate uneori drept prelucrare, dar care, pentru CAEN, sunt clasificate in alta sectiune (adica, nu sunt clasificate drept prelucrare). Acestea includ: [...]

Construirea de structuri si operatiunile de prelucrare efectuate pe santierul de constructii, clasificate in sectiunea F (Constructii).

Sectiunea F - Constructii

Lucrarile de instalatii pentru cladiri includ instalarea tuturor tipurilor de utilitati care fac constructia sa functioneze. Aceste activitati sunt, de obicei, efectuate la locul constructiei,

desi parti ale lucrarii pot fi executate intr-un atelier. Sunt incluse activitati ca lucrarile tehnico-sanitare, instalarea sistemelor de incalzire si de aer conditionat, antene, sisteme de alarma si alte lucrari electrice, sisteme de aspersoare, lifturi si scari rulante etc. Sunt de asemenea incluse lucrarile de izolatii (hidro si termo-izolatii, izolatii fonice), lucrarile de instalatii frigorifice comerciale, instalarea iluminatului si a sistemelor de semnalizare pentru drumuri, cai ferate, aeroporturi, porturi etc. Sunt incluse, de asemenea, reparatiile la lucrarile mai sus mentionate.

Aceasta diviziune exclude: [...]

*- instalarea elementelor de tamplarie sau dulgherie **autofabricate** este clasificata in categoria industriala relevanta, in functie de materialul folosit de ex. in cazul lemnului in 20.30 (Fabricarea de elemente de dulgherie si tamplarie pentru constructii)".*

Rezulta ca **incadrarea unor activitati in categoria lucrarilor de constructii-montaj depinde de natura contractului incheiat intre parti**, respectiv daca este un contract de livrare de bunuri autofabricate de furnizor, care prevede doar in subsidiar si montajul acestora in bunul imobil, caz in care nu se aplica masurile de simplificare sau daca este un contract care presupune montarea tamplariei realizata cu materialul celui care face montajul, fara sa se specifice ca are loc o livrare de bunuri, chiar daca materialele folosite sunt inscrise in situatii anexe la contract, furnizorul realizand o prestare de servicii cu materialele proprii, caz in care sunt aplicabile masurile de simplificare.

In speta, din raportul de inspectie fiscala nr. zzz/tt.tt.2010 rezulta ca in factura emisa de furnizorul SC ET SRL nu sunt specificate cu valori distincte valoarea bunurilor (tamplariei) livrate si valoarea manoperei aferente montajului, furnizorul realizand o prestare de servicii de natura lucrarilor de constructii-montaj pentru care sunt aplicabile masurile de simplificare, prevazute de art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, aplicabile in anul 2007.

Motivatia societatii contestatoare privind incadrarea celor facturate de furnizor in codul 2812 din clasificatia CAEN nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila intrucat nu este sustinuta de niciun document in acest sens. Simpla afirmatie precum ca obiectul de activitate al furnizorului include activitati din clasa 2812 nu este suficienta, in conditiile in care, asa cum se explicita chiar in Clasificatia CAEN, departajarea dintre sectoarele sistemului de clasificare - productie si constructii - depinde in buna masura de modul in care se desfasoara propriu-zis activitatea. Astfel, pentru a dovedi ca, intr-adevar, lucrarile de tamplarie realizate de furnizorul SC ET SRL sunt lucrari excluse de la diviziunea 45, contestatoarea avea obligatia sa prezinte contractul incheiat cu furnizorul, precum si orice alte documente din care sa rezulte daca tamplaria era chiar fabricata de acest furnizor ("autofabricata" cum se precizeaza in Clasificatie), iar montajul era doar o operatiune accesorie.

Cum societatea nu a adus nicio dovada din care sa rezulte ca elementele de tamplarie montate, pentru care s-a perceput un tarif global de catre furnizor, au fost autofabricate de acesta, excluderea prevazuta de clasificatia CAEN nu poate fi aplicata, in virtutea principiului de drept *exceptio est strictissimae interpretationis et applicationis*, astfel ca societatea avea obligatia legala a aplicarii masurilor de simplificare din proprie initiativa, responsabilitatea revenind in egala masura atat furnizorilor, cat si beneficiarilor.

In consecinta, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de S3 lei.

3.5. Referitor la TVA in suma de S4 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate deduce taxa pe valoarea adaugata achitata in vama pe baza copieii declaratiei vamale de import, in conditiile in care nu a prezentat originalul sau duplicatul acestui document justificativ.

In fapt, suma de S4 lei a fost respinsa la deducere intrucat societatea nu a prezentat originalul declaratiei vamale de import pentru importul realizat de la furnizorul extern VF din Turcia (DVI nr./29.10.2007), in temeiul art. 146 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 si pct. 46(1) si 81(2) din Normele metodologice.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

[...]

c) **pentru taxa achitata pentru importul de bunuri**, altele decat cele prevazute la lit. d), **sa detina declaratia vamala de import** sau actul constatator emis de organele vamale, care sa mentioneze persoana impozabila ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, **precum si documente care sa ateste plata taxei de catre importator** sau de catre alta persoana in contul sau".

Potrivit pct. 46 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal** sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala".

*Astfel, in cazul importurilor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de **detinerea cumulativa, in original**, atat a declaratiei vamale de import, cat si a documentului care atesta plata taxei.*

SC GM SRL sustine ca detine duplicatul DVI nr./29.10.2007 pe care l-a anexat in copie la contestatie, dar ca nu i s-a la cunostinta ultima zi in care poate aplica duplicatele.

Se retine ca in punctul de vedere prezentat cu privire la constatările inspectiei fiscale inregistrat sub nr./21.05.2010, societatea afirma ca a intrat in posesia duplicatelor celor doua declaratii vamale de import (DVI nr./29.10.2007 - S4 lei si DVI nr./31.10.2008 - SX lei), constatate a fi prezentate initial in copie, dar a prezentat organelor de inspectie fiscala doar un singur duplicat (cel al DVI nr./31.10.2008).

Prin urmare, se constata ca societatea avea cunostinta cu privire la obligativitatea prezentarii originalelor sau duplicatelor declaratiilor vamale de import, **dar nu a prezentat in sustinerea contestatiei duplicatul DVI nr./29.10.2007, ci o copie.**

Cum exercitarea dreptului de deducere este conditionata de detinerea exemplarului original al declaratiei vamale de import, ca document justificativ prevazut de lege, iar contestatoarea cunostea pozitia organelor fiscale cu privire la caracterul incomplet al documentelor prezentate, aceasta nu a inteles sa uzeze de dreptul sau de justificare a deducerii pe baza prezentarii unui duplicat, pe parcursul desfasurarii inspectiei sau in sustinerea prezentei contestatii. *Or, in virtutea principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**, contestatara nu poate sa opuna organelor fiscale propria vinovatie si **lipsa de diligenta** in aplicarea prevederilor legale in materie de deductibilitatea a taxei pe valoarea adaugata.*

Ca atare, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de S4 lei.

3.6. Referitor la dispozitia de masuri nr. yyy/tt.tt.2010

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010, organele de inspectie fiscala au dispus SC GM SRL diverse masuri cu privire la emiterea facturilor si a situatiilor de lucrari catre diversi beneficiari, repunerea veniturilor aferente si depunerea declaratiei rectificative privind impozitul pe profit.

Societatea contesta masurile dispuse la pct. 4-8 din dispozitia de masuri nr. yyy/tt.tt.2010.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) **Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a **masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri**, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pana la 3 milioane lei; [...]"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"**Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina societatii nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masura de diminuare a pierderii fiscale, in conditiile in care impozitul pe profit nu a facut obiectul inspectiei fiscale partiale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134, art. 134¹ alin. (4), art. 134² alin. (2) lit. a), art. 137, art. 146 alin. (1) lit. c), art. 155 alin. (1) si art. 156² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 160 alin. (1), (2), (3) si (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile in vigoare pentru anul fiscal 2007, pct. 82 alin. (3), (5), (9) si (10) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006, pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 si art. 2 din O.M.F.P. nr. 155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii-montaj prevazute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 24, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), (2) si (7), art. 122 alin. (1) lit. c), art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia SC GM SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/tt.tt.2010, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de R lei si pentru majorarile de intarziere aferente de TVA in suma de F lei.

2. Admite contestatia si anuleaza in parte decizia de impunere nr. xxx/tt.tt.2010 pentru majorarile de intarziere aferente TVA in suma de G lei.

3. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspecție Fiscala contestatia formulata de SC GM SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. yyy/tt.tt.2010.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.