

DECIZIA NR.308

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice Brasov-Activitatea de Control Fiscal, privind solutionarea contestatiei formulata de catre **SC X SRL Brasov**.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratia Finantelor Publice Brasov-Activitatea de Control Fiscal in Deciziile de impunere si in Rapoartele de inspectie fiscala privind suma de ... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, 206 si 207 din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, DGFP Brasov este investita sa solutioneze contestatia formulata de catre petent.

**I. SC X SRL**, contesta Deciziile de impunere si Rapoartele de inspectie fiscala, motivand astfel:

Prin Deciziile .... DGFP Brasov a decis desfiintarea a doua decizii anterioare ale organelor de control fiscal privind suma de .... lei, reprezentand TVA colectata suplimentar si suma de .... lei reprezentand TVA colectata suplimentar.

Petenta precizeaza ca "*noile comisii de control au emis noi decizii care cuprind aceleasi constatari si aceleasi dispozitii ca si predecesoarele deciziilor desfiintate.Ceea ce este de asemenea surprinzator, in sens negativ, este faptul ca, cele doua noi rapoarte de inspectie fiscala sunt avizate de catre aceeasi persoana (functionar public) care le avizase si pe cele anterior desfiintate.In mod evident, aceasta maniera de a reanaliza/rejudeca speta fiscala este viciata sub aspectul impartialitatii rejudecarii precum si a echitatii procedurii.*", exprimandu-si rezerva in ceea ce priveste principiul independentei, unicitatii, autonomiei, ierarhizarii, teritorialitatii si descentralizarii

a)In ceea ce priveste raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008

Petenta precizeaza ca operatiunile retinute de organul de control fiscal nu sunt in concordanta cu regimul juridic si reglementarile specifice privind taxa pe valoare adaugata, referitor la:

- factura nr..../02.10.2007 - aferenta contract nr..../2007 incheiat cu SC Y SRL -valoare ... lei; coroborata cu factura avans -..../17.09.2007- valoare .... lei.

-factura nr..../10.10.2007- aferenta contract nr..../2007 incheiat cu Z SRL Bucuresti - valoare .... lei, coroborata cu factura avans ..../17.09.2007- valoare ... lei.

b) In ceea ce priveste raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008

Petenta precizeaza ca operatiunile retinute de organul de control fiscal care nu sunt in concordanta cu regimul juridic si reglementarile specifice privind taxa pe valoarea adaugata sunt:

-factura nr. .../23.11.2007- aferenta contract nr.../15.10.2007 incheiat cu Q SA Timisoara - valoare ... lei, coroborata cu factura avans -.../17.10.2007 - valoare .... lei.

Petenta sustine ca pentru a decide daca operatiunile realizate se incadreaza sau nu in prevederile legale mentionate, respectiv art.160 din Codul fiscal si art.2 alin.(1) din OMF nr.155/2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii-montaj prevazute de art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala trebuia sa analizeze urmatoarele:

1) Care este natura operatiunilor atestate de contractele/devizele si facturile examinate. Daca operatiunile efectuate au natura livrarii de bunuri sau a prestarii de servicii.

2) Daca aceste activitati pot fi incluse in exceptiile prevazute limitativ la art.160 din Codul fiscal si respectiv OMF nr.155/2007.

Petenta arata ca analizand punctual conditiile de aplicabilitate a regimului de "taxare inversa" trebuie retinute urmatoarele:

a) taxarea inversa se aplica atat livrarilor de bunuri cat si prestarilor de servicii, iar art.160 alin 2 cod fiscal cat si OMF nr.155/2007 mentioneaza foarte clar acest lucru: "Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:(...)."

Petenta sustine ca teza constanta a organului de inspectie fiscala potrivit careia societatea a livrat bunuri si prin urmare nu ii sunt aplicabile dispozitiile mai sus mentionate nu sunt *de plano* de acceptat.

Totodata petenta precizeaza ca: "prevederile art.160 din C.Fiscal si ale OMF 155/2007 nu exclud livrarile de bunuri de la aplicabilitatea regimului de "taxare inversa".

Mai mult, OMF 155/2007 nu face altceva decat sa joace rolul unei "Instrucțiuni speciale" de detaliere a operatiunilor ce intra in sfera art.160 C. Fiscal. Intrucat OMF face trimitere la domeniul CAEN -45 Constructii - petenta considera ca sfera de aplicabilitate a regimului de taxare inversa trebuie analizata prin prisma activitatilor prevazute la domeniul CAEN mentionat. Or, in cadrul acestui domeniu se regasesc din plin activitati de constructii-montaj de genul celei desfasurate de catre noi, activitati ce presupun in mod absolut necesar si operatiuni de livrare de materiale.

b) Petenta sustine ca chiar daca regimul bunurilor s-ar aplica in mod absolut exclusiv prestarii de servicii, trebuie analizat de la caz la caz daca avem de-a face cu o livrare de bunuri in sensul dispozitiilor Codului fiscal sau cu o prestare de servicii de natura complexa.

In cadrul activitatii prestate de catre societatea subscrisa, esential este faptul ca orice livrari de materiale sunt adiacente, subsidiare, fiind inglobate in activitatea definitorie de prestari servicii - lucrari de constructie.

Bunurile sunt livrate in mod obligatoriu ca urmare a utilizarii si transformarii acestora pe parcursul procesului de construire-montare.

Din punct de vedere al beneficiarului, este evident ca ceea ce solicita acesta nu este o operatiune de livrare de piese, materiale sau bunuri ci inglobarea acestora (privite

ca produse intermediare sau incidentale) in produsul final care este lucrarea de constructii-montaj.

c)In ceea ce priveste natura obligatiilor cuprinse in contractele mentionate si in facturile analizate.

Petenta arata ca din lectura celor trei contracte se observa ca obligatiile principale ale subscrisei in calitate de executant (insusi denumirea subliniaza natura operatiunii - prestari servicii) sunt de montare si punere in functiune, autorizare a functionarii instalatiei de incalzire cu module radiante.

Petenta precizeaza ca organul de inspectie fiscala a constatat ca s-a aplicat in mod corect regimul de "taxare inversa" pentru unele operatiuni realizate cu aceiasi cocontractanti.

Petenta sustine ca este eronata concluzia organului de inspectie fiscala potrivit careia pentru cele trei facturi (plus facturile de avans) este pura livrare de bunuri care se bazeaza strict pe interpretarea ad literam a cuvintelor (nu operatiunilor) cuprinse in facturile mentionate.

De asemenea petenta sustine ca ii sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aratand totodata ca daca organul de inspectie fiscala ar fi analizat cu atentie operatiunile realizate de catre societatea subscrisa, ar fi fost in masura sa observe ca petenta a realizat:

- lucrari de constructii montaj
- lucrari de transformare si finisare
- operatiuni in legatura cu livrarea de bunuri mobile incorporate intr-un bun imobil astfel incat bunurile mobile devin bunuri imobile prin natura lor.

d)Petenta sustine ca organul de inspectie fiscala a emis concluzii eronate si prin prisma faptului ca si-a limitat cercetarea numai la acele documente tehnice pe care le-a obtinut in prima faza a cercetarii, fara a solicita toate devizele/procesele-verbale de punere in functiune intocmite intre societatile semnatare ale celor 3 contracte.

Pornind de la dispozitiile art.134 alin.1 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal in ambele rapoarte de inspectie fiscala se retine ca societatea subscrisa a emis facturi distincte pentru livrarile de bunuri si facturi distincte pentru lucrarile de montaj.

Petenta precizeaza ca organul de inspectie fiscala limitandu-se la ultima situatie de lucrari a concluzionat gresit ca restul facturilor care cuprind pozitii precum "modul, tablou, sistem" sunt facturi de livrari de bunuri, cand in realitate in spatele acestor facturi se gasesc activitati complexe de prestari servicii, pornind de la realizarea proiectarii de ansamblu a viitoarei lucrari si pana la transformarea efectiva a subansamblelor si punerea in functiune a produselor finite.

e)Petenta precizeaza ca in perioada anterioara celei ce a format obiectul verificarii, s-au mai realizat la societate controale fiscale privind cererile de rambursare a TVA, iar organele de control au considerat in exact aceleasi situatii, pe baza aceluiasi tip de contracte si de facturi ca societatea a aplicat in mod corect regimul taxarii inverse.

Pentru considerentele aratate petenta solicita admiterea contestatiei si desfiintarea deciziilor contestate impreuna cu rapoartele de inspectie fiscala.

II. Prin Deciziile de impunere nr. ... /30.06.2008 si nr.... /30.06.2008 si Rapoartele de inspectie fiscala nr. ... /30.06.2008 si nr. .... /30.06.2008, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

2.1) Referitor la Raportul de inspectie fiscala nr. .... /30.06.2008 si Decizia de impunere.... /30.06.2008.

2.1.1) Cu factura nr.... /02.10.2007 petenta livreaza catre SC Y SRL Bucuresti-punct de lucru Z parti componente ale instalatiei de incalzire (6 module tip Novo 5011; 6 sisteme prindere; 6 sisteme evacuare; 1 tablou plus automat), in valoare de ... lei.

In urma verificarii documentelor care stau la baza facturii mentionata anterior -contract incheiat cu beneficiarul lucrarii, anexa nr.1, la contract, desfasurator cu privire la materialele si manopera aferente obiectului din contract, devizul lucrarii de montaj si continutul facturilor, organul de inspectie fiscala retine urmatoarele:

In devizul de "lucrari constructii-montaj/Instalatie de incalzire cu module radiante" in valoare totala de ... lei, care insoteste aceasta factura sunt inscrise numai materialele, respectiv:

- modul tip Novo 50U - valoare : ... lei
- sistem de prindere modul -valoare:... lei
- sistem evacuare-admisie -valoare:... lei
- tablou electric+automatizari -valoare:.... lei
- TOTAL .... lei

La rubrica manopera in acest deviz nu este inscrisa nicio valoare.

Societatea a facturat si incasat pentru aceasta tranzactie un avans in suma de ... lei in luna septembrie 2007 (factura nr.... /17.09.2007) pentru aceasta societatea aplicand masurile de simplificare prevazute de art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin factura ... /02.10.2007 societatea storneaza avansul din luna septembrie 2007, totalul acestei facturi fiind .... lei.

SC X SRL a incheiat cu SC Y SRL Bucuresti contractul nr. .. /14.09.2007, obiectul contractului fiind precizat la art.2, conform caruia: "*Executantul se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante.*

*Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea echipamentelor si a tuturor subansamblelor aferente montajului, a punerii in functiune si autorizarea functionarii mentionate in Anexa nr.1, in conditiile si termenele precizate de acest contract."*

Din devizul de lucrari montaj si factura ... /02.10.2007 rezulta ca SC X SRL nu a realizat o lucrare de instalare ci a livrat numai parti componente (module radiante, sisteme de evacuare), conform art.5 din contract, care precizeaza: "*Livrarea: executantul se obliga sa livreze bunurile descrise mai sus Beneficiarului, la sediul firmei, in termen de trei saptamanide la data semnarii prezentului contract si achitarii avansului. Bunurile vandute vor fi insotite de aviz de expeditie , factura, certificat de calitate si conformitate..."*

In luna februarie 2008 petenta emite catre SC Y SRL factura nr.... /25.02.2008 in valoare totala de ... lei, din care TVA colectata in suma de ... lei, reprezentand montaj fara instalatie de gaz.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca aceasta factura nu contine valoarea totala a lucrarii conform contractului nr.... /14.09.2007 si nici valoarea storno a platilor

anticipate facturate , ci doar descrierea prestarii de servicii facturate, cu mantiunea contractului nr.... /14.09.2007, in baza caruia s-au efectuat aceste servicii.

Fata de cele specificate mai sus organul de inspectie fiscala a concluzionat ca veniturile in suma de ... lei sunt realizate din livrarea de bunuri catre SC Y SRL si nu din lucrari de constructii montaj.

Astfel pentru veniturile in suma de ... lei echipa de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de ... lei.

2.1.2) Cu factura nr..... /10.10.2007 petenta livreaza catre SC Z SRL Bucuresti-parti componente ale instalatiei de incalzire , in valoare de .... lei.

In urma verificarii documentelor care stau la baza facturii mentionata anterior -contract incheiat cu beneficiarul lucrarii, anexa nr.1, la contract, desfasurator cu privire la materialele si manopera aferente obiectului din contract, devizul lucrarii de montaj si continutul facturilor, organul de inspectie fiscala retine urmatoarele:

Societatea a facturat si incasat pentru aceasta tranzactie un avans in suma de .... lei in luna septembrie 2007 (factura nr..../17.09.2007), pentru aceasta suma societatea aplicand masurile de simplificare prevazute de art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin factura ... /10.10.2007 societatea storneaza avansul din luna septembrie 2007, totalul acestei facturi fiind in suma de ... lei.

SC X SRL a incheiat cu SC Z SRL Bucuresti contractul nr.../14.09.2007, obiectul contractului fiind precizat la art.2, conform caruia:"*Executantul se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante.*

*Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea echipamentelor si a tuturor subansamblelor aferente montajului, a punerii in functiune si autorizarea functionarii mentionate in Anexa nr.1, in conditiile si termenele precizati de acest contract."*

Societatea prezinta organului de inspectie fiscala Devizul de lucrari montaj in valoare de ... lei pentru facturile ... /10.10.2007 si .../18.01.2008.

Valoarea totala a acestor facturi are urmatoarea componenta:

-valoarea materiale:... lei (valoarea bunurilor inscrise in factura .../10.10.2007)

-valoarea manopera:... lei (valoarea inscrisa in factura .../18.01.2008 care se inscriu prestarile de servicii, respectiv montaj-fara instalatie de incalzire).

Organul de inspectie fiscala concluzioneaza ca petenta, cu factura nr.../10.10.2007 nu a realizat o lucrare de instalare montaj ci numai parti componente (module radiante, sisteme prindere modul, sisteme de evacuare gaze, tablouri+automatizari) conform art.5 din contract, care precizeaza:"*Livrarea:executantul se obliga sa livreze bunurile descrise mai sus Beneficiarului, la sediul firmei, in termen de trei saptamanide la data semnarii prezentului contract si achitarii avansului.Bunurile vandute vor fi insotite de aviz de expeditie , factura, certificat de calitate si conformitate..."*

In luna ianuarie 2008 petenta emite catre SC Z SRL factura nr.... /18.01.2008 in valoare totala de ... lei, din care TVA colectata in suma de ... lei, reprezentand montaj fara instalatie de gaz.

Organul de inspectie fiscala constatat ca aceasta factura nu contine valoarea totala a lucrarii conform contractului nr.../14.09.2007 si nici valoarea storno a platilor

anticipate facturate , ci doar descrierea prestarii de servicii facturate, cu mentiunea contractului nr.../14.09.2007, in baza caruia s-au efectuat aceste servicii.

Fata de cele specificate mai sus organul de inspectie fiscala a concluzionat ca veniturile in suma de ... lei sunt realizate din livrarea de bunuri catre SC Z SRL si nu din lucrari de constructii montaj.

Astfel pentru veniturile in suma de ... lei echipa de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de ... lei.

2.2)Referitor la Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008 si Decizia de impunere nr..../30.06.2008.

2.2.1)In luna noiembrie 2007 petenta emite factura .../23.11.2007, in valoare de .... lei pe care este inregistrata mentiunea "taxare inversa", catre Q SA Timisoara.

Cu factura mai sus mentionata petenta livreaza catre SC Q SA Timisoara parti componente ale instalatiei de incalzire (module radiante, generatoare, sisteme prindere module), in valoare de .... lei.

Societatea a facturat si incasat pentru aceasta tranzactie un avans in suma de ... lei in luna octombrie 2007 (factura nr.../17.10.2007), pentru aceasta suma societatea aplicand masurile simplificate prevazute de art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin factura .../23.11.2007 societatea storneaza avansul din luna septembrie 2007, totalul acestei facturi fiind 138.873 lei.

SC X SRL a incheiat cu SC Y SRL Bucuresti contractul nr.../14.09.2007, obiectul contractului fiind precizat la art.2, conform caruia:"*Executantul se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante.*

*Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea echipamentelor si a tuturor subansamblelor aferente montajului, a punerii in functiune si autorizarea functionarii mentionate in Anexa nr.1, in conditiile si termenele precizati de acest contract."*

Din devizul de lucrari montaj si factura .../23.11.2007 rezulta ca SC X SRL nu a realizat o lucrare de instalare ci a livrat numai parti componente (module radiante, sisteme de evacuare), conform art.5 din contract, care precizeaza:"*Livrarea:executantul se obliga sa livreze bunurile descrise mai sus beneficiarului, la sediul firmei, in termen de trei saptamani de la data semnarii prezentului contract si achitarii avansului de 40%.*

*Bunurile vandute vor fi insotite de aviz de expeditie, factura, certificat de calitate si conformitate."*

In luna ianuarie 2008 societatea emite catre SC Q SA Timisoara factura nr..../21.01.2008 in valoare totala de .... lei, din care TVA colectata in suma de .... lei, reprezentand contravaloare module radiante.

Cu aceasta factura s-a stornat avansul facturat in luna decembrie 2007 in suma de .... lei (factura .../20.12.2007) suma pentru care societatea a aplicat masurile de simplificare prevazute de art.160 alin.2 alin.2 lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna februarie 2008 societatea a emis catre SC Q SA Timisoara factura nr.../25.02.2008 in valoare de ... lei, din care TVA colectata in suma de .... lei (contravaloare tablouri + automatizari; sisteme de evacuare).

In luna aprilie 2008 societatea a emis catre SC Q SA Timisoara factura nr..../01.04.2008 in valoare de ... lei din care TVA colectata in suma de .... lei (montaj module, montaj generatoare fara instalatie gaz).

Organul de inspectie fiscala constatat ca aceasta factura nu contine valoarea totala a lucrarii conform contractului nr..../15.10.2008 si nici valoarea storno a platilor anticipate facturate , ci doar descrierea prestarii de servicii facturate.

Factura nr..../01.04.2008 este insotita de rapoarte verificari incercarisi probe in vederea autorizarii functionarii.

Fata de cele specificate mai sus organul de inspectie fiscala a concluzionat ca veniturile in suma de ... lei sunt realizate din livrarea de bunuri catre SC Q SA Timisoara si nu din lucrari de constructii montaj.

Astfel pentru veniturile in suma de ... lei echipa de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de .... lei.

III.Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele.

Prin Raportul de inspectia fiscala nr..../30.06.2008 a avut drept scop reverificarea modului de constituire si inregistrare a TVA a lunii octombrie 2007, ca urmare a Deciziei nr..../15.05.2008 de solutionare a contestatiei nr..../17.04.2008, iar Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008 a avut drept scop reverificarea pe linie de TVA a perioadei noiembrie-decembrie 2007, ca urmare a Deciziei nr..../14.05.2008 de solutionare a contestatiei nr..../17.04.2008.

**SC X SRL** are domiciliul fiscal in Brasov, jud.Brasov, nr. de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului Brasov ..., cod unic de inregistrare RO ....., capital social subscris si varsat este .... lei, obiectul principal de activitate este “Lucrari de instalatii tehnico-sanitare” cod CAEN 4533.

Petenta contesta Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008 si Decizia de impunere nr. ..../30.06.2008, respectiv TVA colectata suplimentar in suma de .... lei si Raportul de inspectie fiscala ..../30.06.2008 si Decizia de impunere ..../30.06.2008, respectiv TVA colectata suplimentar in suma de .... lei.

**Cauza supusa solutionarii DGFP Brasov, prin Biroul de solutionare contestatii este sa se pronunte daca pentru veniturile in suma de .... lei reprezentand livrarea de parti componente ale instalatiei de incalzire catre clientii SC Y SRL si SC Z SRL reprezentand baza impozabila stabilita prin Decizia de impunere nr..../30.06.2008 si Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008, si pentru veniturile ... lei reprezentand livrare de parti componente ale instalatiei de incalzire catre SC Q SA reprezentand baza impozabila stabilita prin Decizia de impunere nr..../30.06.2008 si Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008 se aplica masurile de simplificare constand in taxare inversa sau regimul normal de taxare.**

1)Referitor la Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008 si Decizia de impunere nr..../30.06.2008.

In fapt, cu factura fiscala nr..../02.10.2007, agentul economic livreaza catre SC Y SRL Bucuresti bunuri (bunuri mobile:module radiante si sisteme de evacuare) in valoare

totala de ... lei, din care se regularizeaza avansul incasat in data de 17.09.2007 in valoare de ... lei pentru care s-a emis factura nr.../17.09.2007, cu mentiunea "taxare inversa".

Aceasta factura a fost intocmita in baza contractului nr.... /14.09.2007, cu SC Y SRL Bucuresti, obiectul acestuia stipulat la art.2 precizeaza:

*"Art.2 Executantul, SC X SRL se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante.*

*Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea echipamentelor si a tuturor subansamblelor aferente montajului, a punerii in functiune si autorizarea functionarii mentionate in anexa 1, in conditiile si termenele prevazute in contract."* Acesta este desfasurat in anexele 1 si 2 din contract.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca petenta , nu a finalizat lucrarea de instalare montaj, ci a efectuat doar livrare de parti componente (module radiante si sisteme de evacuare), cu respectarea prevederilor art.5 din contractul incheiat cu SC Y SRL Bucuresti care precizeaza:*"Art.5 Livrarea :executantul se obliga sa livreaza bunurile descrise mai sus beneficiarului, in termen de 3 saptamani de la data semnarii prezentului contract si achitarii avansului de .Bunurile vandute vor fi insotite de aviz de expeditie, factura, certificat de calitate si conformitate."*

Din analiza Contractului nr.../14.09.2007, a facturilor emise in baza acestuia si a modului in care s-au derulat operatiunile dintre parti, se constata urmatoarele:

- contractul mai sus mentionat reprezinta un contract de executie de lucrari de instalatii de incalzire si livrare echipamente (**Art.2 din contract-Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea tuturor echipamentelor si a subansamblelor aferente montajului...."** Petitionara intocmeste factura fiscala distincta de livrare de bunuri, iar pe de alta parte serviciul de instalare/montaj a bunului respectiv conform art.2 din contractul nr.../14.09.2007 **-Executantul SC X SRL se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante"**.

In luna februarie 2008 petenta emite catre SC Y SRL factura nr.../25.02.2008 in valoare dtotala de ... lei, din care TVA colectata in suma de ... lei, reprezentand montaj conform contract nr.../14.09.2007.

Astfel din analiza contractului, a facturilor emise , a situatiilor de lucrari anexate la dosarul cauzei rezulta ca exista o legatura stransa intre materialele furnizate si prestarea de servicii efectuata, respectiv lucrarea de constructie montaj executata, acestea fiind realizate in baza aceluiasi contract.

In ceea ce priveste factura fiscala nr.... /10.10.2007, agentul economic livreaza catre SC Z SRL Bucuresti bunuri (bunuri mobile:module radiante si sisteme de evacuare) in valoare totala de ... lei, din care se regularizeaza avansul incasat in data de 17.09.2007 in valoare de .... lei pentru care s-a emis factura nr.../17.09.2007, cu mentiunea "taxare inversa".

Aceasta factura a fost intocmita in baza contractului nr..../14.09.2007, cu SC Z SRL Bucuresti, obiectul acestuia stipulat la art.2 precizeaza:

*"Art.2 Executantul, SC X SRL se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante.*

*Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea echipamentelor si a tuturor subansamblelor aferente montajului, a punerii in functiune si autorizarea functionarii mentionate in anexa 1, in conditiile si termenele prevazute in contract."*

Societatea prezinta organului de inspectie fiscala Devizul de lucrari montaj in valoare de ... lei pentru facturile ..../10.10.2007 si ..../18.01.2008.

Valoarea totala a acestor facturi are urmatoarea componenta:



-valoare materiale: ....lei (valoarea bunurilor inscrise in factura .../10.10.2007)  
-valoarea manopera:.... lei (valoarea inscrise in factura .../18.01.2008 care se inscriu prestarile de servicii, respectiv montaj).

Organul de inspectie fiscala considera ca petenta, cu factura nr..../10.10.2007 nu a realizat o lucrare de instalare montaj ci a livrat parti componente (module radiante, sisteme prindere modul, sisteme de evacuare gaze, tablouri+automatizari) conform art.5 din contract, care precizeaza:"*Livrarea:executantul se obliga sa livreze bunurile descrise mai sus Beneficiarului, la sediul firmei, in termen de trei saptamanide la data semnarii prezentului contract si achitarii avansului.Bunurile vandute vor fi insotite de aviz de expeditie , factura, certificat de calitate si conformitate...*"

Din analiza Contractului nr..../14.09.2007, a facturilor emise in baza acestuia si a modului in care s-au derulat operatiunile dintre parti, se constata urmatoarele:

- contractul mai sus mentionat reprezinta un contract de executie lucrari de instalatii de incalzire si livrare echipamente (**Art.2 din contract-Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea tuturor echipamentelor si a subansamblelor aferente montajului....**" pentru care petitionara intocmeste factura fiscala distincta de livrare de bunuri, iar pe de alta parte serviciul de instalare/montaj a bunului respectiv conform art.2 din contractul .../14.09.2007 **-Executantul SC X SRL se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante"**.

Fata de cele specificate mai sus se constatat ca exista o legatura stransa intre livrarea de bunuri si prestarea de servicii respectiv montarea acestora si transformarea in bun imobil, in instalatie de incalzire.

2)Referitor la Raportul de inspectie fiscala nr..../30.06.2008 si Decizia de impunere nr..../30.06.2008.

In luna noiembrie 2007 petenta emite factura .../23.11.2007, in valoare de .... lei pe care este inscrise mentiunea "taxare inversa", catre Q SA Timisoara.

Cu factura mai sus mentionata petenta livreaza catre SC Q SA Timisoara parti componente ale instalatiei de incalzire (module radiante, generatoare, sisteme prindere module), in valoare de ... lei.

Societatea a facturat si incasat pentru aceasta tranzactie un avans in suma de ... lei in luna octombrie 2007 (factura nr..../17.10.2007), pentru aceasta suma societatea aplicand masurile simplificate prevazute de art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin factura .../23.11.2007 societatea storneaza avansul din luna septembrie 2007, totalul acestei facturi fiind ... lei.

SC X SRL a incheiat cu Q SA Timisoara contractul nr..../15.10.2007, obiectul contractului fiind precizat la art.2, conform caruia:"Executantul se obliga sa monteze si sa puna in functiune, sa autorizeze functionarea instalatiei de incalzire cu module radiante.

*Beneficiarul se obliga sa receptioneze de la executant si sa plateasca acestuia contravaloarea echipamentelor si a tuturor subansamblelor aferente montajului, a punerii in functiune si autorizarea functionarii mentionate in Anexa nr.1, in conditiile si termenele precizati de acest contract."*

Din factura ..../23.11.2007 rezulta ca SC X SRL a livrat parti componente (module radiante, sisteme de evacuare), conform art.5 din contract, care precizeaza:"*Livrarea:executantul se obliga sa livreze bunurile descrise mai sus*

*beneficiarului, la sediul firmei, in termen de trei saptamani de la data semnarii prezentului contract si achitarii avansului de 40%.*

*Bunurile vandute vor fi insotite de aviz de expeditie, factura, certificat de calitate si conformitate."*

In luna ianuarie 2008 societatea emite catre SC Q SA Timisoara factura nr..../21.01.2008 in valoare totala de .... lei, din care TVA colectata in suma de .... lei, reprezentand contravaloare module radiante.

Cu aceasta factura s-a stornat avansul facturat in luna decembrie 2007 in suma de ... lei (factura .... /20.12.2007) suma pentru care societatea a aplicat masurile de simplificare prevazute de art.160 alin.2 lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna februarie 2008 societatea a emis catre SC Q SA Timisoara factura nr.../25.02.2008 in valoare de .... lei, din care TVA colectata in suma de ... lei (contravaloare tablouri + automatizari; sisteme de evacuare).

Factura nr..../01.04.2008 reprezentand montaj module este insotita de devize de lucrari rapoarte, verificari, incercari si probe in vederea autorizarii functionarii.

Fata de cele specificate mai sus se constata ca exista o legatura stransa intre livrarea de bunuri si prestarea de servicii respectiv montarea acestora si transformarea in bun imobil, instalatie de incalzire conform contract .../15.10.2007.

La dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala anexeaza devizele de lucrari constructii montaj, cuprinzand atat materialele cat si contravaloarea manoperei facturate catre SC Y SRL, SC Z SRL, SC Q SA, rapoartele de verificare in vederea primirii in functiune si procesele verbale de constatare service certificate de beneficiarul lucrarii pentru lucrarile realizate in baza contractului nr.../14.09.2007, a contractului nr.../14.09.2007 si a contractului nr.../15.10.2007.

Lucrarile de instalatii incalzire cu module radiante si punerea in functiune a acestora, realizate de petenta in baza contractului nr.../14.09.2007 incheiat cu SC Y SRL, a contractului nr.../14.09.2007 incheiat cu SC Z SRL si a contractului nr.../15.10.2007 incheiat cu SC Q SA se incadreaza la sectiunea F constructii, diviziunea 45, categoria lucrarilor de constructii montaj , fiind incadrate la codul CAEN 4533"Lucrari de instalatii tehnico-sanitare" conform Ordinului 601/2002 privind actualizarea clasificarii activitatilor din economia nationala,

"Aceasta include

-instalarea in cladiri si alte tipuri de constructii a : -echipamentului si tubulaturii pentru instalatiile de incalzire, ventilatie, frigotehnie sau aer conditionat."

Astfel in speta sunt aplicabile masurile simplificate prevazute la art.160 alin.(2) lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.82 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 cu modificarile ulterioare.

In drept, art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

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

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

*Norme metodologice:*

"82.

(3) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și

înscrisu în factură mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și 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."

Totodata OMFP 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 ulterioare care la art.2 precizeaza ca:

*"(1) Se aplica masurile de simplificare prevazute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile 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 acestor 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 prevedrile de la alin.(1)."*

Totodata din adresa Ministerului Economiei si Finantelor -Directia de Legislatie in Domeniul TVA nr...../11.2007 inregistrata la DGFP Brasov sub nr...../11.2007 se precizeaza urmatoarele: "*Conform art.2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.155/2007 privind aplicarea masurilor simplificate pentru lucrarile de constructii-montaj prevazute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se aplica masurile de simplificare prevazute la art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, 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 tinanduse seama de excluderile prevazute in cadrul grupelor si claselor acestei diviziuni.*

*Lucrarile de reparatii, transformare si modernizare a unui bun imobil vor fi supuse masurilor de simplificare in masura in care acestea sunt incluse 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 tinanduse seama de excluderile prevazute in cadrul grupelor si claselor acestei diviziuni.*

*Conform prevederilor de la pct.13 alin.(4) lit.a) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobata prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu moduficarile ulterioare aplicabile de la 1 ianuarie 2007, prin serviciile legate de un bun imobil se intelege inclusiv orice operatiune ce se efectueaza in legatura cu livrarea de bunuri mobile si incorporarea acestora intr-un bun imobil astfel incat bunurile mobile devin bunuri imobile prin natura lor.*

*Aceasta prevedere practic stabileste ca si bunurile care sunt incorporate intr-o lucrare de constructii-montaj vor fi tratate ca o operatiune accesorie principalului, respectiv nu vor fi considerate drept livrari de bunuri ci valoarea lor va fi inclusa in serviciile realizate.*

*Dar prevederea de la art.13 din norme, trebuie interpretata diferit in functie de situatia analizata.*

*Daca analizam situatia unui antreprenor sau a unui subantreprenor acestia nu pot fi tratati ca persoane care livreaza bunuri, ci persoane care efectueaza prestari de*

*servicii, si anume servicii de constructii montaj , asa cum rezulta si din prevederile Hotararii Guvernului nr.1861/2006.Un antreprenor sau un subantreprenor, care are incheiat un contract de lucrari de constructii-montaj nu va putate sa separe contravaloarea bunurilor din situatiile de lucrari si sa le factureze in regim normal de TVA, fiind evidentiata in acest caz aplicarea prevederilor pct.13 din norme, respectiv se va aplica taxarea inversa atat pentru prestarea de servicii cat si pentru bunurile incorporate in bunul imobil."*

Astfel fata de prevederile legale aplicabile in speta si asa cum reiese din adresa Ministerului Economiei si Finantelor -Directia de Legislatie in Domeniul TVA nr..../11.2007 inregistrata la DGFP Brasov sub nr..../11.2007, avand in vedere art.2 al Contractului nr.../14.09.2007, incheiat cu SC Y SRL Bucuresti, contractului nr.../14.09.2007, incheiat cu SC Z SRL Bucuresti si Contractului nr.../15.10.2007 incheiat cu SC Q SA Timisoara, avizele de lucrari, rapoartele de verificare in vederea punerii in functiune, procesele verbale de constatare certificate de beneficiarii lucrarilor cu privire la faptul ca bunurile sunt incorporate in lucrarea de constructie-montaj respectiv instalatii de incalzire, se constata ca petentei ii sunt aplicabile prevederile art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, urmand a se admite contestatia.

Pe cale de consecinta urmeaza a se anula Decizia de impunere nr.../30.06.2008 privind TVA colectata suplimentar in suma de ... lei si Decizia de impunere nr..../30.06.2008 privind TVA suplimentar in suma de .... lei.

In drept sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) si (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

"(1)Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.

(2)In cazul admiterii contestatiei se decide, dupa caz, anulara totala sau partiala a actului atacat."

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata se:

## **DECIDE :**

1.Admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr.../30.06.2008 privind TVA colectata suplimentar in suma de .... lei si a Deciziei de impunere nr..../30.06.2008 privind TVA colectata suplimentar in suma de ... lei.