

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL BRAILA

DECIZIA Nr.207
din 2007

privind solutionarea contestatiei nr. ___/___2007 formulata de S.C. ___ S.A. Braila, inregistrata la D.G.F.P. Judetul Braila sub nr. ___/___2007

Ministerul Economiei si Finantelor-Agentia Nationala de Administrare Fiscala-Directia Generala a Finantelor Publice Judetul Braila a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii prin adresa nr. ___/___2007, inregistrata la directia teritoriala sub nr. ___/___2007, privind contestatia nr. ___/___2007 formulata de S.C. _____ S.A. Braila impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ___/___2007.

S.C. _____ S.A. are sediul in Braila, str. _____ nr. ___, este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Braila sub nr. J09/___/___, are atribuit codul de inregistrare fiscala nr. RO___ si este reprezentata de _____ in calitate de administrator unic.

Obiectul contestatiei il reprezinta obligatii fiscale in suma totala de ___ lei, din care T.V.A. in suma de ___ lei si majorari de intarziere aferente in suma de ___ lei, calculate de organul de inspectie fiscala prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ___/___2007.

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ___/___/___2007 a fost comunicata contestatoarei de catre organul de inspectie fiscala la data de 13.06.2007, cu adresa nr. ___/___2007, sub semnatura reprezentantului, confirmata cu stampila societatii comerciale, iar contestatia a fost depusa la organul fiscal al carui act este atacat sub nr. ___/___2007, fiind astfel respectat termenul legal prevazut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicata in anul 2007.

Constatand indeplinite conditiile de procedura prevazute la art.205, art.206, art.207(1), art.209(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003, republicata in anul 2007, D.G.F.P. Judetul Braila este investita cu solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia nr. ___/___2007, inregistrata la organul de inspectie fiscala sub nr. ___/___2007 si la directia teritoriala sub nr. ___/___2007, S.C. _____ S.A. Braila solicita refacerea raportului de inspectie fiscala nr. ___/___2007, a

deciziei de impunere nr.____/____2007, pentru TVA colectat in suma de ____ lei si majorarile de intarziere in suma de ____ lei, motivand ca nu datoreaza aceste obligatii fiscale, deoarece potrivit art.135 alin.6 din Legea nr.571/2003 exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta sumelor constituite drept garantie pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor in constructii montaj, ia nastere la data incheierii procesului verbal de receptie definitiva sau dupa caz, la data incasarii sumelor daca aceasta este anterioara acestuia.

In fapt, contestatoarea arata ca in baza contractului de executie nr.____/LC/____2004 incheiat intre S.C. _____ S.A in calitate de executant si S.C. _____ S.R.L. Bucuresti in calitate de beneficiar, s-au executat lucrari de infrastructura si terasamente la fabrica de incaltaminte din localitatea Maxineni, jud.Braila, contract amendat prin actul additional nr.____/____2005, in care se specifica ca din ultima situatie de plata se va retine ca garantie pentru platformele exterioare suma de _____ RON , urmand ca aceasta sa fie achitata pana la data de 15.04.2006, dupa executarea eventualelor remedieri.

In factura nr.____/____2005 emisa de executantul lucrarii, a fost trecuta distinct cu titlu de garantie suma de ____ lei si TVA aferenta in suma de _____ lei, cu termen de plata 15.04.2006.

Insa, organul de control foloseste in mod eronat un proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.____/____2005, ce nu constituie element probant, deoarece nu este opozabil nici executantului si nici beneficiarului lucrarii, acesta fiind un proces verbal la terminarea lucrarilor conform Regulamentului de receptie a lucrarilor de constructii si instalatii aferente, aprobat prin H.G.nr.273/1994.

Ori, in speta, procesul verbal de receptie definitiva nu este intocmit nici pana la data depunerii contestatiei si nici suma retinuta cu titlu de garantie nu este incasata, deoarece partile au stabilit efectuarea unei expertize tehnice extrajudiciare.

In sustinerea contestatiei au fost depuse de contestatoare, in copie, acte si documente privind cauza supusa solutionarii.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de inspectia fiscala nr.____/____2007, au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii fiscale in suma totala de ____ lei, din care TVA in suma de _____ lei si majorari de intarziere aferente in suma de _____ lei, deoarece in luna noiembrie 2005 a stornat TVA colectata in suma de _____ lei fara a avea la baza un document, incalcand astfel prevederile art.134 alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003, iar majorarile de intarziere au fost stabilite in temeiul art.1 din H.G.nr.784/2005, art.III alin.1-5(1) din Legea nr.210/2005, art.115(1), art.121(1) din O.G.nr.92/2003.

In raportul de inspectie fiscala nr.____/____2007, anexa a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.____/____/____2007, organul de inspectie fiscala a consemnat ca, urmare verificarii TVA colectata, a constatat ca in mod nejustificat contestatoarea a inregistrat in jurnalul pentru vanzari pe luna noiembrie 2005, TVA colectata in rosu in suma de ____ lei, aferenta garantiei in suma de ____ lei, inscrisa in factura nr.____/____2005, fara a avea la baza un document justificativ, iar in conformitate cu prevederile Deciziei Comisiei Centrale nr.6/23.09.2004 si a H.G.nr.1840/28.10.2004, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta garantiilor de buna executie

intervine la data semnării procesului verbal de receptie definitivă sau la data încasării sumelor, dacă garanțiile de bună execuție sunt reținute din contravaloarea lucrărilor executate și evidențiate ca atare în facturile fiscale. Conform facturii întocmite de contestatoare, garanția de bună execuție a fost facturată conform clauzelor contractuale la încheierea lucrărilor și întocmirea procesului verbal de receptie definitivă nr. ___/___2005.

III. D.G.F.P. Județul Braila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

În fapt, urmare solicitării contestatoarei de rambursare a soldului sumei negative din decontul de T.V.A. depus pe luna martie 2007, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. ___/___2007, au fost verificate documentele justificative înregistrate în evidența contabilă în perioada 01.10.2004-31.03.2007 și s-a constatat că, în luna noiembrie 2005 a fost emisă către S.C. ___ S.R.L. București factura fiscală nr. ___/___-2005, în valoare de _____ RON, din care taxa pe valoarea adăugată în suma de _____ RON, reprezentând contravaloarea lucrărilor executate conform contract, iar din valoarea totală a facturii, suma de _____ RON, din care TVA în suma de _____ RON, reprezintă contravaloarea garanției cu termen de plată după data de 15.04.2006.

Organul de inspecție fiscală a constatat că agentul economic a înregistrat în jurnalul pentru vânzări din luna noiembrie 2005 T.V.A. colectată în roșu, în suma de _____ RON, aferentă garanției, fără a avea la bază un document justificativ, făcându-se doar referire la factura fiscală nr. ___/___2005, fiind încălcate prevederile art.134 alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003, precum și prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/23.09.2004 și ale H.G.nr.1840/28.10.2004, conform cărora exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor de bună execuție intervine la data semnării procesului verbal de receptie definitivă sau la data încasării sumelor dacă garanțiile de bună execuție sunt reținute din contravaloarea lucrărilor executate și evidențiate ca atare în facturile fiscale, condiții care nu au fost îndeplinite în speță, deoarece garanția de bună execuție a fost facturată la încheierea lucrărilor și întocmirea procesului verbal de receptie definitivă nr. ___/___2005, motive de fapt și de drept ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ___/___2007, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în suma totală de _____ RON, din care T.V.A. în suma de _____ RON și majorări de întârziere aferente în suma de _____ RON.

Împotriva acestor constatări S.C. ___ S.A. Braila formulează contestație, motivând că, în conformitate cu clauzele din contractul de execuție nr. ___/___2004, amendat ulterior prin actul adițional nr. ___/___2005, din ultima situație de plată a reținut cu titlu de garanție de bună execuție suma de _____ RON, ce urma să fie achitată de beneficiar până la data de 15.04.2006, după executarea eventualelor remedieri, dar că, nici până la data primirii contestației nu a fost întocmit procesul verbal de receptie definitivă și nici nu s-a încasat suma reținută drept garanție, motive pentru care consideră că în mod eronat organul de inspecție fiscală folosește un proces verbal de receptie la terminarea lucrărilor pentru a stabili obligațiile fiscale suplimentare.

In consecinta, contestatoarea considera ca procesul verbal nr.____/____2005 nu constituie material probant, deoarece nu este opozabil nici executantului si nici beneficiarului, iar conform Regulamentului de receptie a lucrarilor de constructii si instalatii aprobat prin H.G.nr.273/1994, reprezinta doar o etapa a receptiei, receptia finala, in sensul definit de art.135 din Legea nr.571/2003, are loc la expirarea perioadei de garantie si este receptia dupa care T.V.A. aferenta garantiei de buna executie devine exigibila.

Pentru motivele invocate, contestatoarea solicita refacerea deciziei de impunere nr.____/____/____2007 in sensul diminuarii taxei pe valoarea adaugata cu suma de _____ RON si a majorarilor de intarziere aferente in suma de _____ RON.

Cauza supusa solutionarii este daca constatarea organului de inspectie fiscala este in concordanta cu prevederile legale aplicabile spetei.

In drept, potrivit prevederilor art.135(6) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,

"(6) **Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata** aferenta sumelor constituite drept garantie pentru acoperirea eventualelor reclamatii privind calitatea lucrarilor de constructii-montaj **ia nastere la data incheierii procesului-verbal de receptie definitiva** sau, dupa caz, la data incasarii sumelor, daca incasarea este anterioara acestuia."

Potrivit punctului 16¹ din H.G.nr.44/2004 introdus prin punctul 5, subpunctul 3 al art. I din H.G. nr. 1.840 din 28 octombrie 2004, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei Partea I-a nr. 1.074 din 18 noiembrie 2004,

"16¹. (1) In cazul lucrarilor de constructii-montaj, prevederile art. 135 alin. (6) din Codul fiscal stabilesc o alta data la care ia nastere exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru o parte din lucrarile executate corespunzatoare sumelor constituite drept garantie de buna executie, respectiv la data incheierii procesului-verbal de receptie definitiva sau, dupa caz, la data incasarii sumelor, daca incasarea este anterioara acestuia. Prevederile art. 135 alin. (6) din Codul fiscal sunt aplicabile numai in situatia in care garantiile de buna executie sunt retinute din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj prestate si evidentiate ca atare in facturi fiscale. Daca garantia de buna executie este constituita prin scrisoare de garantie bancara sau alte modalitati, dar sumele constituite drept garantie nu sunt retinute din contravaloarea lucrarilor prestate si nu sunt evidentiate ca atare in facturile fiscale de catre constructori, nu sunt aplicabile prevederile art. 135 alin. (6) din Codul fiscal.

(2) Exemplu de evidentiere in contabilitate a acestor operatiuni, in situatia in care contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj executate conform situatiei de lucrari este de 1.000.000 lei, iar garantia de buna executie este de 5% conform contractului, fiind retinuta din contravaloarea lucrarilor pe factura fiscala:

A. La constructor:

a) La emiterea facturii fiscale pentru situatia de lucrari:

411 = % 1.190.000 lei

704 1.000.000 lei

4427 190.000 lei (1.000.000 lei x 19%)

si concomitent:

267 = 411 59.500 lei (1.000.000 x 5% + 9.500)

4427 = 4428 9.500 lei (50.000 x 19%).

b) La incasarea garantiilor sau la data procesului-verbal de receptie definitiva:

512 = 267 59.500 lei (numai in situatia in care garantia este efectiv incasata)

4428 = 4427 9.500 lei (inregistrarea se efectueaza chiar si in situatia in care garantia nu este incasata la data procesului-verbal de receptie definitiva).

B. La beneficiar:

a) La primirea facturii fiscale de la constructor, in care s-au consemnat garantiile constituite:

%	=	404	1.190.000 lei
231			1.000.000 lei
4426			190.000 lei

si concomitent:

404 = 167 59.500 lei

4428 = 4426 9.500 lei.

b) La achitarea garantiei sau la data procesului-verbal de receptie definitiva:

4426 = 4428 9.500 lei (inregistrarea se efectueaza chiar daca garantia nu este efectiv achitata la data procesului-verbal de receptie definitiva)

167 = 512 59.500 lei (inregistrarea se efectueaza numai in situatia in care garantia este efectiv achitata)."

Avand in vedere aceste prevederi legale, organul de solutionare constata ca in actul administrativ fiscal atacat si anexele acestuia, organul de inspectie fiscala nu a precizat daca in evidenta contabila a contestatoarei au fost efectuate inregistrarile contabile conform normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a intelege daca garantia de buna executie a fost sau nu inregistrata corect, precizand doar ca in jurnalul de vanzari garantia a fost inregistrata fara a avea la baza un document justificativ.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei fara numar, inaintat cu adresa nr.____/____2007, organul de inspectie fiscala precizeaza ca agentul economic nu a evidenciat distinct in evidenta contabila retinerea garantiei de buna executie prin articolul contabil 267=411, astfel ca in timpul controlului fisa contului 411 a S.C. _____ S.R.L. prezinta sold debitor in suma de _____ RON.

Din constatările organului de inspectie fiscala, rezulta ca pana la data efectuării controlului, suma reprezentand garantie de buna executie, inscrisa in factura fiscala nr.____/____2005, nu a fost incasata, iar procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.____/____2005, asimilat de acesta cu procesul verbal de

receptie definitiva, nu poate constitui act probator pentru a stabili, conform prevederilor legale retinute, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta garantiei.

Potrivit prevederilor cap.3 din H.G.nr.273/1994, cu modificarile si completarile ulterioare,

"CAP.3

Receptia finala

Art.32

Receptia finala este convocata de investitor in cel mult 15 zile dupa expirarea perioadei de garantie. Perioada de garantie este cea prevazuta in contract.

Art.33

La receptia finala participa:

- a) investitorul;
- b) comisia de receptie numita de investitor;
- c) proiectantul lucrarii;
- d) executantul.

Art.34

Comisia de receptie finala se intruneste la data, ora si locul fixate si examineaza urmatoarele:

- a) procesele-verbale de receptie la terminarea lucrarilor;
- b) finalizarea lucrarilor cerute de "receptia de la terminarea lucrarilor";
- c) referatul investitorului privind comportarea constructiilor si instalatiilor aferente in exploatare pe perioada de garantie, inclusiv viciile aferente si remedierea lor.

Art.35

Comisia de receptie poate cere, in cazuri foarte bine justificate si/sau in cazul aparitiei unor vicii, efectuarea de incercari si expertize.

Art.36

La terminarea receptiei comisia de receptie finala isi va consemna observatiile si concluziile in procesul verbal de receptie finala, model prezentat in anexa nr.2 la prezentul regulament, pe care-l va inainta investitorului, in termen de 3 zile lucratoare impreuna cu recomandarea de admitere, cu sau fara obiectii, a receptiei, de amanare sau de respingere a ei.

Art.37

In cazul in care comisia de receptie finala recomanda admiterea cu obiectii, amanarea sau respingerea receptiei, ea va trebui sa propuna masuri pentru inlaturarea neregulilor semnalate.

Comisia de receptie finala recomanda respingerea receptiei finale in cazul in care nu se respecta una sau mai multe dintre exigentele esentiale.

Art.38

Lucrarea a carei receptie finala a fost respinsa va fi pusa in stare de conservare prin grija si pe cheltuiala investitorului, iar utilizarea ei va fi interzisa.

Investitorul se va putea indrepta pentru recuperarea pagubelor impotriva factorilor implicati in executarea constructiei, vinovati de viciile constatate cu ocazia

receptiei, cat si pentru nefunctionarea constructiilor si/sau a instalatiilor aferente acestora.

Investitorul hotaraste admiterea receptiei pe baza recomandarii comisiei de receptie finala si notifica executantului hotararea sa in termen de 3 zile de la primirea propunerilor comisiei din procesul- verbal de receptie finala.

Art.39

Data receptiei finale este data notificarii de catre investitor a hotararii sale."

Avand in vedere aceste prevederi legale, se retine ca in contractul de executie a lucrarilor nr.____/LC/____2004, la cap.VIII-Garantii pct.8.1, se precizeaza ca executantul acorda o garantie pentru lucrarile efectuate de 1(un) an de la data incheierii procesului-verbal de terminare a lucrarii, deci, in speta, data la care trebuia ca investitorul sa convoace efectuarea receptiei finale a lucrarii era data de 30.09.2006, adica la un an de la data incheierii procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.____/____2005, document considerat de organul de inspectie fiscala ca fiind proces -verbal de receptie finala a lucrarii.

Din documentele depuse la dosarul cauzei, rezulta ca nu a fost respectata clauza prevazuta la pct.8.7 din contractul de executie nr.____/LC/____2004, privind restituirea garantiei la expirarea termenului de 12 luni, nu au fost respectate nici prevederile legale privind efectuarea receptiei finale a lucrarilor, insa in data de 18.05.2007, partile au incheiat un proces-verbal fara numar, prin care au stabilit efectuarea unei expertize tehnice.

Intrucat, din actul administrativ fiscal atacat si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, nu rezulta ca organul de inspectie fiscala a avut cunostinta de existenta acestui document, depus de catre contestatoare in sustinerea contestatiei, organul de solutionare nu se poate pronunta pe fondul cauzei, urmand sa aplice prevederile art. 216(3) din O.G.nr.92/2003, republicata in anul 2007, care prevad:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un alt act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

In consecinta, pe motivele de fapt si de drept retinute, se va desfiinta partial decizia de impunere nr.____/____/____2007, pentru suma totala de ____ RON, din care T.V.A. in suma de ____ RON si majorari de intarziere aferente in suma de ____ RON, urmand ca organul de inspectie fiscala sa incheie un alt act administrativ fiscal, care sa vizeze strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei.

Consecinta solutiei ce urmeaza a se pronunta este de repunere a contestatoarei in situatia anterioara incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Cu privire la capatul de cerere privind dispozitia de masuri nr.____/____2007, se retin prevederile art. 209(2) din O.G.nr.92/2003, republicata in anul 2007, care dispun:

"Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente."

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca solutionarea acestui capat de cerere este de competenta organului de inspectie fiscala, care urmeaza sa se pronunte

prin emiterea unui act administrativ ce va fi comunicat contestatoarei conform procedurilor legale.

Pentru cele ce preced si in temeiul art.205, art.206, art.207(1), art.209(1) lit.a), art.216(3) din O.G.nr.92/2003, republicata in anul 2007, coroborate cu prevederile art.135(6) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, punctului 16¹ din H.G.nr.44/2004 introdus prin punctul 5, subpunctul 3 al art. I din H.G.nr. 1.840 din 28 octombrie 2004, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei Partea I-a nr. 1.074 din 18 noiembrie 2004, cap.3 din H.G.nr.273/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, se

D E C I D E :

1. Desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.____/____/____2007, emisa de Administratia Finantelor Publice Pentru Contribuabili Mijlocii pentru S.C. ____ S.A. Braila, privind obligatii fiscale in suma totala de ____ RON, din care T.V.A. in suma de ____ RON si majorari de intarziere aferente in suma de ____ RON, urmand ca organul de inspectie fiscala sa incheie un alt act administrativ fiscal care sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei.

2. Capatul de cerere privind dispozitia de masuri nr.____/____2007, se va solutiona de catre organul de inspectie fiscala conform prevederilor legale retinute in considerentele deciziei de solutionare.

Prezenta decizie este definitiva in calea administrativa de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicata in anul 2007 si poate fi atacata la Tribunalul Braila in termen de sase luni de la comunicare, conform art.218(2) din acelasi act normativ.