



DECIZIA NR. 357 DIN 25.09.2007

Privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SA impotriva deciziei de impunere nr.... emisa de Activitatea de inspectie fiscala Bacau

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de inspectie fiscala Bacau cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ..., contestatia formulata de SC X SA.

Suma contestata este ... lei si reprezinta:

- ... lei -taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare de organul de inspectie fiscala;
- ... lei- majorari de intarziere aferente TVA contestata;
- ... lei- penalitati de intarziere aferente TVA contestata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.177 alin (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura domnului D.M., in calitate de reprezentant legal al SC X SA, semnatura acestuia fiind insotita de stampila unitatii.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere nr. ..., petenta arata urmatoarele:

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr. ..., suma de ... lei reprezinta TVA colectata suplimentar aferenta garantiilor de buna executie constituite de societate dar neevidentiate pe facturi fiscale prin retinerea din

contravaloarea lucrarilor de constructii montaj pentru a fi indeplinite conditiile pentru aplicabilitatea art. 135, alin. 6) din Legea nr. 571/2003.

In sustinerea contestatiei petenta aduce urmatoarele argumente:

De la primele operatiuni de inregistrare a TVA neexigibila aferenta garantiilor retinute din valoarea lucrarilor de constructii montaj organul de control si-a fundamentat rationamentul numai pe baza Deciziei nr...., desi s-au purtat nenumarate discutii sa se tina cont de prevederile HG nr. 1840/2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, conform carora:

"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."

Petenta arata ca se poate observa corectia adusa prin modificarile si completarile la Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003: "**sunt retinute din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj prestate si evidentiate ca atare in facturi fiscale.**", iar pentru perioada supusa controlului societatea a respectat modul de intocmire a facturilor conform cadrului legal in vigoare.

Deasemenea, petenta arata ca ponderea principala a lucrarilor sunt catre Y Bucuresti si Z Bacau.

La lucrarile efectuate catre Y Bucuresti, la art. 11.2 din contract se prevede:

"cuantumul garantiei de buna executie a contractului reprezinta 10% din valoarea acestuia, respectiv retineri succesive, lunar, din plata convenita pentru facturile partiale, incepand de la prima situatie de lucrari facturate , pana la Procesul verbal de receptie terminare lucrari",

iar art. 11.3 din contract prevede:

"Garantia de buna executie se va constitui intr-un cont special A.N.L."

Restituirea se face la receptia partiala(70%) si diferenta la receptia finala(30%).

Pentru lucrarile executate catre Z Bacau, art. 11 din contract prevede ca garantia de buna executie se constituie prin "retineri succesive din facturile prezentate" si depunerea in contul de garantii de buna executie deschis la dispozitia beneficiarului.

Contractele mentionate sunt incheiate cu respectarea prevederilor HG nr. 411/05.05.2005 privind modificarea HG nr. 461/2001 si OUG nr. 60/2001 privind achizitiile publice.

Petenta sustine deasemenea ca "retinerea din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj" reprezinta retinerea de fapt, fapt corectat de HG 1840 asupra Deciziei 6/2004 cand 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 evidentiata ca atare in facturi fiscale.

Facand o comparatie intre organul de inspectie fiscala ca subunitate a MF si acesta si intre SC X SA si o comisie de specialitate, petenta arata ca organul de inspectie fiscala cunoaste faptul ca o decizie a unei comisii de specialitate are forta juridica mai mare decat o hotarare de guvern emisa pentru modificarea si completarea legii codului fiscal cand decizia este emisa pe 26.10.2004 si hotararea de guvern este emisa pe 18.11.2004.

Fata de aspectele prezentate, petenta arata ca nu recunoaste constatarile organului de inspectie fiscala referitoare la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare de organul de inspectie fiscala aferenta garantiilor de buna executie retinute precum si accesoriile aferente acestor garantii.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. ..., s-a efectuat inspectia fiscala partiala privind TVA, in vederea solutionarii decontului lunii aprilie 2006, cu sold suma negativa TVA, cu optiune de rambursare in suma de ... lei, depus si inregistrat la AFP Bacau sub nr. ..., transmis prin adresa nr.

Perioada verificata a fost 01.06.2004-30.04.2006.

La capitolul **III Constatari fiscale**, pct. **Taxa pe valoarea adaugata**, subpunctul **TVA colectata**, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele:

In perioada verificata SC X SA a inregistrat TVA colectata in suma totala de ... RON, astfel:

-... lei- pentru perioada 01.06.2004-30.06.2005;

-... lei- pentru perioada 01.07.2005-30.04.2006;

Prin inspectia fiscala concretizata in raportul de inspectie fiscala nr. ... s-a stabilit TVA colectata in suma de ... lei, rezultand astfel o diferenta de ... lei fata de taxa pe valoarea adaugata stabilita de societate in evidenta contabila si cuprinsa in decontul de TVA.

Din totalul de ... lei petenta contesta suma de ... lei a carei sursa de provenienta este urmatoarea:

SC X SA a procedat la stornarea TVA colectata in suma de ... lei in jurnalele de vanzari si evidenta contabila si inregistrarea acestei suma ca TVA neexigibila aferenta garantiilor de buna executie inscrise in contractele de prestari servicii, pentru lucrarile de constructii montaj efectuate catre beneficiarii y, SC I SA, SC D SA, C Bacau, SC N SA.

La incasarea partiala a contravalorii garantiei societatea a procedat la repunerea TVA colectata in suma de ... lei prin inregistrarea contabila:4428=4427.

Intrucat din verificarea efectuata s-a constatat faptul ca in facturile fiscale emise catre societatile mai sus mentionate garantia de buna executie nu este evidentiata distinct, respectiv nu este retinuta din contravaloarea lucrarilor pe factura fiscala, pentru a fi aplicabile prevederile art. 135, alin.(6) din Legea nr. 571/2003(desi garantiile de buna executie sunt evidentiata in contracte), SC X SA neavand document justificativ pentru stornarea TVA colectata, organul de inspectie fiscala a stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de ... lei, determinata ca diferenta intre TVA inregistrata ca neexigibila in suma de ... lei si TVA colectata inregistrata si considerata ca exigibila de societate la incasarea garantiei in suma ... lei.

In sensul situatiei mai sus prezentata, organul de inspectie fiscala arata ca efectul stornarii TVA colectata din evidenta contabila fara a fi inregistrat pe factura fiscala este acela ca beneficiarul a inregistrat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila intreaga valoare a TVA din factura fiscala, fiind in imposibilitatea sa aplice prevederile art. 135, alin.(6) din Legea nr. 571/2003 si ale Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2004 care presupune urmatoarea inregistrare contabila:4428=4426, inregistrare ce se efectueaza la primirea facturii fiscale de la constructor in care s-au consemnat garantiile constituite.

Pentru stornarea TVA colectata in suma de ... lei si inregistrarea ei ca TVA neexigibila in conditiile in care aceasta nu a fost inregistrata in facturi fiscale si pentru inregistrarea careia societatea nu detine documente justificative, s-a solicitat nota explicativa directorului economic din perioada supusa inspectiei fiscale, care in raspunsul dat la intrebarea formulata prin nota explicativa acesta precizeaza ca "s-a stornat din jurnalele de vanzari taxa pe valoarea adaugata neexigibila aferenta garantiilor de buna executie retinuta de beneficiari conform contractelor incheiate cu acestia".

Concluzia organului de inspectie fiscala este aceea ca in contractele de prestari servicii este mentionata obligatia constructorului de a constitui garantia de buna executie, insa stornarea TVA colectata din jurnalele de vanzari si inregistrarea ca TVA neexigibila trebuia realizata numai in situatia in care garantia este evidentiata in facturi fiscale si retinuta din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj in facturi fiscale.

Pentru aceste considerente, organul de inspectie fiscala constata si nerespectarea prevederilor pct. 16.1 din HG nr. 1840/2004 pentru modificarea HG nr. 44/2003 si pct. 2, alin.(3) din Decizia Comisiei Centrale nr. 6/2004 aprobata prin OMFP nr. 1561/2004 care stipuleaza ca 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 evidentiata ca atare in facturi fiscale de catre constructori, nu sunt aplicabile prevederile art. 135, alin.(6) din Legea nr.

571/2003 cu privire la exigibilitatea TVA la incasarea garantiei sau la data incheierii procesului verbal de receptie definitiva.

Pentru diferentele stabilite cu ocazia inspectiei fiscale, respectiv TVA colectata suplimentar in suma de ... lei, s-au calculat accesorii la perioadele in care societatea a datorat TVA, pana la data la care societatea inregistreaza sold suma negativa TVA in suma totala de ... lei, din care:

-... lei-majorari de intarziere, conform art. 116 din OG nr. 92/2003, republicata;

-... lei-penalitati de intarziere, conform art. 121 din OG nr. 92/2003, republicata;

Prin decizia de impunere nr. ..., a fost respinsa la rambursare suma de ... lei, din totalul solicitat la rambursare de ... lei, si au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei.

III. Luand in considerare sustinerile petentei, masurile dispuse de organul fiscal teritorial precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

SC X SA are sediul social in orasul Bacau, strada ..., nr...., este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J04/..., are cod de inregistrare fiscala RO ..., inregistrat in scopuri de TVA din data de ..., si are ca obiect principal de activitate fabricarea betonului(cod CAEN 2663), fabricarea mortarului(cod CAEN 2664), etc.

Perioada verificata a fost 01.06.2004-30.04.2006.

1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice este daca in mod legal SC X SA datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand:... lei -taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare de organul de inspectie fiscala aferenta garantiilor de buna executie constituite de societate dar neevidentiate pe facturi fiscale, ... lei- majorari de intarziere si ... lei- penalitati de intarziere aferente.

In fapt,

prin contestatia formulata petenta arata ca desi s-au purtat nenumarate discutii cu organul de inspectie fiscala pentru a tine cont de prevederile HG nr. 1840/2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, conform carora garantiile "**sunt retinute din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj prestate si evidentiate ca**

atare in facturi fiscale", organul de control si-a fundamentat rationamentul numai pe baza Deciziei nr. 6/2004.

Un alt argument adus in sustinerea contestatiei se refera la faptul ca in ceea ce priveste lucrarile efectuate catre Y Bucuresti si catre Z Bacau au fost respectate prevederile contractuale referitoare strict la garantia de buna executie, iar contractele in cauza au fost incheiate cu respectarea prevederilor HG nr. 411/05.05.2005 privind modificarea HG nr. 461/2001 si OUG nr. 60/2001 privind achizitiile publice.

Petenta sustine deasemenea ca retinerea din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj reprezinta retinerea de fapt, fapt corectat de HG 1840 asupra Deciziei 6/2004 in timp ce 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 evidentiata ca atare in facturi fiscale.

In drept,

situatia se prezinta astfel:

In perioada supusa inspectiei fiscale, petenta a desfasurat activitati de constructii montaj in baza unor contracte de prestari de servicii incheiate cu mai multi beneficiari printre care Y si Z Bacau.

Taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta garantiilor de buna executie inscrise in contractele incheiate, in suma de ... lei, a fost stornata de SC X SA in jurnalele de vanzari si evidenta contabila si inregistrata ca taxa pe valoarea adaugata neexigibila. La incasarea partiala a contravalorii garantiei de buna executie, petenta a procedat la repunerea taxei pe valoarea adaugata colectata. Valoarea taxei pe valoarea adaugata colectata repusa a fost in suma de ... lei.

Asa cum rezulta din documentele prezentate organului de inspectie fiscala in timpul controlului si aduse in sustinerea contestatiei in copie xerox(facturi fiscale, extrase de cont), facturile fiscale emise de SC X SA catre diferiti beneficiari nu au evidentiata distinct garantia de buna executie, respectiv nu este retinuta din contravaloarea lucrarilor pe factura fiscala, desi garantiile de buna executie sunt specificate in contractele incheiate.

De exemplu, in contractul nr....., incheiat de SC X SA cu Z Bacau, la pct. 11. Garantia de buna executie a contractului, se stipuleaza:

"11.1-(1)Executantul are obligatia de a constitui garantia de buna executie a contractului in perioada convenita in contract.

(2)- Achizitorul are obligatia de a elibera garantia pentru participare si de a emite ordinul de incepere a contractului numai dupa ce executantul a facut dovada constituirii garantiei de buna executie.

.....

11.(3)-Achizitorul are dreptul de a emite pretentii asupra garantiei de buna executie, in limita prejudiciului creat, daca executantul nu isi indeplineste obligatiile asumate prin prezentul contract."

Fata de aceasta situatie, in nota explicativa data de directorul economic, domnul D.M., se arata ca "*s-a stornat din jurnalele de vanzari taxa pe valoarea adaugata neexigibila aferenta garantiilor de buna executie retinuta de beneficiari conform contractelor incheiate cu acestia*".

Cadrul legislativ aplicabil situatiei mai sus prezentata precizeaza urmatoarele:

Potrivit prevederilor art. 135, alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal,

"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."

HG nr. 1840/28.10.2004, de modificare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, aduc urmatoarele precizari cu privire la art. 135, alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

"16^1. (1)[...] 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."

Deasemenea, pct. 2 din DECIZIA COMISIEI FISCALE CENTRALE nr. 6 din 23 .09. 2004 privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1.561/19.10.2004 prevede:

**"2.[...]art. 135 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare
Solutie:**

(1)Prevederile[...] art. 135 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt aplicabile numai in situatia in care garantiile de buna executie sunt evidentiate distinct in facturi fiscale, respectiv sunt retinute din contravaloarea lucrarilor prestate. "

Fata de punctul de vedere al petentei in sensul ca "se poate constata conditia de fond ca garantia de buna executie sa fie retinuta din contravaloarea lucrarilor de constructii montaj", precizam ca aceasta conditie prevazuta in cuprinsul pct.16¹, alin.(1) din HG nr. 1840/2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 , nu este suficienta pentru a storna taxa pe valoarea adaugata.

In acest sens precizam ca pct. 16¹, alin.(1) din HG nr. 1840/2004 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 precizeaza si faptul ca aceste operatiuni trebuie sa aiba la baza si un document justificativ: "**garantiile de buna executie sunt retinute din contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj prestate si evidentiata ca atare in facturi fiscale**", conditie nerespectata de SC X SA.

In concluzie, constatam ca nu sunt indeplinite conditiile pentru a fi aplicabile prevederile art. 135, alin.(6) din Legea nr. 571/2003, ale normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si ale deciziei comisiei fiscale centrale nr. 6 din 23 .09. 2004 privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1.561/19.10.2004, in sensul ca garantia de buna executie din contravaloarea lucrarilor de constructii montaj prestate nu a fost inscrisa pe facturile fiscale, stornarea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta acestor garantii si inregistrarea acesteia ca taxa pe valoarea adaugata neexigibila fiind facuta de SC X SA fara a avea la baza un document justificativ.

Avand in vedere situatia redata mai sus, in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de ... lei rezultata din diferenta intre taxa pe valoarea adaugata inregistrata de petenta ca neexigibila, in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata colectata inregistrata de petenta si considerata ca exigibila la incasarea garantiei in suma de ... lei, reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar, si pe cale de consecinta neacceptata la rambursare.

Referitor la majorarile de intarziere aferente sumei contestate in suma de ... lei si penalitatile de intarziere ... lei, acestea au fost calculate in mod legal de organul de inspectie fiscala pentru perioadele in care societatea a datorat TVA, pana la data la care societatea inregistreaza sold suma negativa TVA potrivit prevederilor articolelor 116 si 121 din OG nr. 92/2003, republicata.

Art. 116 din OG nr. 92/2003, republicata prevede:

"Majorari de intarziere

(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."

Art. 121 din OG nr. 92/2003, republicata, prevede:

'Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor."

Pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate si in baza prevederilor art. 116, 121, 176, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 185 si 186 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 135, alin.(6) din Legea nr. 571/2003, pct. 16¹, lin.(1) din HG nr. 1840/28.10.2004, de modificare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, pct. 2, alin.(1) din DECIZIA COMISIEI FISCALE CENTRALE nr. 6 din 23 .09. 2004 privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1.561/19.10.2004, precum si ale prevederilor pct. 9.5 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC X SA ca fiind neintemeiata, respectiv pentru suma de ... lei si reprezentand:

-... lei -taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare de organul de inspectie fiscala;

-... lei- majorari de intarziere aferente TVA contestata;

-... lei- penalitati de intarziere aferente TVA contestata.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de sase luni de la comunicare.

Director Executiv,
Mircea Muntean

Avizat
Biroul Juridic si Contencios
Nicolae Sicoe