

## **DECIZIE nr. 2574 / 279 / 10.12.2008**

I. Obiectul contestatiei il constituie anulara in totalitate a Deciziei de impunere nr. 118/08.09.2008 precum si a tuturor sumelor si masurilor stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. 17007/05.09.2008 reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata in suma de ... lei compusa din .... lei TVA nedeductibila si suma de ... lei TVA colectata suplimentar.

In sustinerea contestatiei se face trimitere la prevederile art. 145(2) lit.a) si art. 126 (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, care reglementeaza dreptul de deducere a TVA.

De asemenea se sustine ca nu au fost respectate prevederile art.43 din OG nr.92/2003 republicata, modificata si completata cu privire la motivarea de fapt si de drept a sumei de ... lei respinsa la rambursare, iar in temeiul art. 65 din acelasi act normativ sarcina probei este a organului de inspectie fiscala privind sumele inscrise in decizia de impunere.

II. Prin raportul de inspectie fiscala inregistrat la...sub nr. 17007/05.09.2008, pentru solutionarea deconturilor cu suma negativa de TVA cu optiune de rambursare aferent lunilor septembrie 2007, octombrie 2007 si aprilie 2008 s-a constatat urmatoarele:

- pe facturile in care furnizorul/prestatorul nu a mentionat "taxare inversa" beneficiarul avea obligatia sa aplice taxarea inversa, sa nu faca plata taxei pentru furnizor/prestator si sa indeplineasca obligatiile prevazute la alin.(3) privind evidentierea taxei atat ca taxa colectata cat si ca TVA deductibila in decontul de TVA; contribuabilul a evidenciat doar TVA deductibila, fara a evidenciat si TVA colectata, iar organul de inspectie fiscala a procedat la regularizarea acesteia, stabilind TVA colectata aferenta acestor operatiuni;

- din anexa nr.7 a raportului de inspectie fiscala in care sunt detaliate veniturile si cheltuielile, pe fiecare contract de antrepriza si subantrepriza in parte, se constata ca pentru un numar de 11 contracte SC ... a inregistrat cheltuieli mai mari decat veniturile aferente dupa cum urmeaza :

\*suma de ... lei pentru perioada cuprinsa intre 01.12.2003 - 30.09.2007 cu TVA aferenta in cuantum de ... Lei

\*suma de ... lei pentru perioada referitoare la decontul de TVA aferent perioadei noiembrie 2007 - aprilie 2008 cu TVA in suma de .... lei, ceea ce contravine prevederilor art. 21, alin.1, art. 145, alin.3, lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit careia sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile; aceasta conduce la concluzia ca pentru aceste cheltuieli nu exista operatiuni taxabile, deci nu poate fi recunoscut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, asa cum prevede Titlul VI, art.145, alin., lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare;

- contribuabilul nu a condus contabilitate de gestiune astfel incat sa se identifice cu claritate cheltuielile aferente fiecarei lucrari in parte, nu a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala situatii de lucrari acceptate de beneficiar din care sa rezulte volumul cheltuielilor, respectiv al achizitiilor de bunuri si servicii pentru care a dedus TVA;

O consecinta a acestui fapt este si stornarea in cursul anului 2007 a soldului initial al contului 332 - Lucrari in curs de executie in suma de ... lei, iar rulajul cumulat al contului corespondent 711 se regaseste aceeasi suma "in rosu" adica suma negativa rezultata din stornarea in cauza.

Din nota explicativa data de catre reprezentantul societatii rezulta ca nu se poate stabili cu exactitate cauza acestor operatiuni care au avut ca efect neinregistrarea veniturilor aferente lucrarilor in curs de executie aferente soldului initial al contului 332 , dar s-a ajuns chiar la diminuarea veniturilor deja facturate prin inregistrarea in rosu in contul 711 a sumei

de ... Lei.

Din aceeași nota explicativă rezultă și faptul că suma în cauză nu putea fi facturată și din motivul că societățile beneficiare nu au mai acceptat facturarea.

Perioada verificată privind TVA este 01.12.2003 - 30.04.2008.

**III.** Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată în baza referatului nr. 44907/10.12.2008 Biroul soluționarea contestațiilor reține că SC ... prin decontul de TVA depus la organul fiscal teritorial aferent lunilor septembrie 2007, octombrie 2007 și aprilie 2008 solicită rambursarea soldului sumei negative a TVA în suma totală de ... Lei.

Deoarece contestația solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. 118/08.09.2008 precum și a tuturor sumelor și măsurilor stabilite prin raportul de inspecție fiscală nr. 17007/05.09.2008, speței îi sunt aplicabile prevederile pct. 2.1. din Ordinul ANAF nr. 519/2005 care precizează că :

*" În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, în cadrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorii vamale, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, **contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal**".*

Împotriva acestei decizii de impunere s-a formulat contestație în susținerea căreia se face trimitere la prevederile art. 145(2) lit.a) și art. 126 (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 modificată și completată, care reglementează dreptul de deducere a TVA, precum și la art.43 și art. 65 din OG nr.92/2003 republicată, modificată și completată.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 17007/05.09.2008 și Decizia de impunere nr. 118/08.09.2008 s-a stabilit că TVA în suma de ... lei a fost respinsă la rambursare, ca urmare a stabilirii TVA nedeductibile în suma de ... lei și TVA colectată în suma de... lei

Din sinteza modului de soluționare a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunilor septembrie 2007, octombrie 2007 și aprilie 2008, rezultă că SC ... nu a respectat prevederile legale referitoare la condițiile de deducere a TVA, iar pe de altă parte nu a facturat în totalitate beneficiarilor volumul de lucrări efectuate la nivelul costurilor realizate, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a colectat TVA în suma de ... Lei.

Contribuabilul nu a efectuat inventarierea producției în curs de execuție și nu a înregistrat în contabilitate venituri pe măsura finalizării acestora, iar prestarile de servicii nefacturate până la sfârșitul perioadei s - au evidențiat în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", iar apoi au fost stornate fără ca reprezentanții contestației să prezinte un motiv plauzibil pentru această înregistrare de diminuare a potențialelor venituri, respectiv a TVA colectată.

De asemenea, contribuabilul nu a procedat în mod legal la aplicarea măsurilor simplificate prevăzute la art. 160 alin.5 din Legea nr. 571/2003 modificată și completată, privind evidențierea taxei atât ca taxă colectată cât și ca TVA deductibilă în decontul de TVA; contribuabilul a evidențiat doar TVA deductibilă, fără a evidenția și TVA colectată, iar organul de inspecție fiscală a colectat TVA în suma totală de ... lei, corespunzătoare decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare a lunii septembrie 2007.

Organul investit cu soluționarea contestațiilor reține că pentru un număr de 11 contracte SC ....a înregistrat cheltuieli mai mari decât veniturile aferente după cum urmează :

\*suma de ... lei pentru perioada cuprinsa intre 01.12.2003 - 30.09.2007 cu TVA aferenta in cuantum de ... Lei

\*suma de ... lei pentru perioada referitoare la decontul de TVA aferent perioadei noiembrie 2007 - aprilie 2008 cu TVA in suma de .... lei, ceea ce contavine prevederilor art. 21, alin.1, art. 145, alin.3, lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit careia sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile :"*(...)sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare*".

Aceasta stare de fapt conduce la concluzia ca pentru cheltuielile care nu se regasesc in veniturile contribuabilului nu exista operatiuni taxabile, deci nu poate fi recunoscut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, asa cum prevede Titlul VI, art.145, alin.2, lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

*"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile".*

Textul de lege de mai sus este aplicabil si pentru achizitiile de bunuri si servicii reflectate in productia in curs de executie stornata nejustificat si care nu s-a materializat in venituri din prestari de servicii asa cum se prevede la pct.132 si pct.215 din OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene :

*"132. - Productia in curs de executie se determina prin inventarierea productiei neterminate la sfarsitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operatiilor tehnologice si evaluarea acestora la costurile de productie.*

*215. - (1) Veniturile din prestari de servicii se inregistreaza in contabilitate pe masura efectuarii acestora.*

*(2) Prestarile nefacturate pana la sfarsitul perioadei se evidentiaza in contul de "Lucrari si servicii in curs de executie", pe seama veniturilor din productia stocata".*

In cheltuielile nedeductibile (neaferente veniturilor) pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007 sunt incluse si valoarea facturilor pentru care furnizorul nu a aplicat masurile simplificate reglementate de art.160, alin.5 din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, dupa cum urmeaza :

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

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

*(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).*

adica :

*" (...)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.(...)"*

OMFP nr. 155/2007 la art.3 reglementeaza modalitatea corectarii facturilor in situatia cand nu au aplicat prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel :

*"Persoanele impozabile inregistrate in scopuri de taxa pe valoarea adaugata conform*

*art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care nu au aplicat prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru lucrarile prevazute la art. 2 din prezentul ordin, vor proceda la corectarea facturilor emise conform prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal".*

Din constatările organului de inspectie fiscala rezulta ca SC...nu a aplicat legal masurile simplificate in sensul ca de pe facturile in cauza a dedus TVA fara a avea in vedere si obligatia concomitenta de a colecta TVA si in consecinta suma de ... lei face parte din totalul de ... lei (TVA nedeductibila) aferenta cheltuielilor care nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

SC... nu a condus contabilitate de gestiune astfel incat sa se identifice cu claritate cheltuielile aferente fiecărei lucrari in parte, nu a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala situatii de lucrari acceptate de beneficiar din care sa rezulte volumul cheltuielilor, respectiv al achizițiilor de bunuri si servicii pentru care a dedus TVA.

O consecinta a acestui fapt este si stornarea in cursul anului 2007 a soldului initial al contului 332 - Lucrari in curs de executie in suma de ... lei, iar rulajul cumulat al contului corespondent 711 se regasește aceeași suma "in rosu" adica suma negativa rezultata din stornarea in cauza.

Din nota explicativa data de catre reprezentantul societatii rezulta ca nu se poate stabili cu exactitate cauza acestor operatiuni care au avut ca efect neinregistrarea veniturilor aferente lucrarilor in curs de executie aferente soldului initial al contului 332 , dar s-a ajuns chiar la diminuarea veniturilor deja facturate prin inregistrarea in rosu in contul 711 a sumei de ... Lei.

Din aceeași nota explicativa rezulta si faptul ca suma in cauza nu putea fi facturata si din motivul ca societatile beneficiare nu au mai acceptat facturarea.

Se retine ca in lipsa situatiilor de lucrari pentru fiecare contract in parte, acceptate sau neacceptate de beneficiar nu se poate determina daca achizițiile de bunuri si servicii sunt aferente lucrarilor efectuate, iar pe cale de consecinta stornarea nejustificata a productiei in curs de executie si a cheltuielilor care depasesc veniturile realizate din lucrari si servicii prestate, respectivele achizitii nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale SC ....

In sinteza, TVA nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala pentru nefacturarea in totalitate a lucrarilor efectuate este in suma de ...lei aferenta aplicarii eronate a masurilor de simplificare, iar TVA colectata suplimentar este in suma de... lei (..... lei TVA colectata rezultata din aplicarea eronata a masurilor de simplificare si ... lei TVA colectata aferenta stornarilor productiei in curs de executie care nu s-a materializat in venituri, respectiv in operatiuni taxabile.

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatoarei ca "*dreptul de deducere al TVA este legat numai de destinatia probabila a bunurilor achizitionate si anume in folosul operatiunilor taxabile, iar nu de nefacturarea eventuala a lucrarilor efectuate*" deoarece nefacturarea lucrarilor efectuate nu genereaza operatiuni taxabile (venituri) si in consecinta nu poate fi dedusa TVA aferenta achizițiilor pentru aceste lucrari.

Cat priveste afirmatia ca Ordinul INS nr.601/2002 este unicul act normativ indicat in Raportul de inspectie fiscala se dovedeste a fi nereala deoarece in paginile acestui raport sunt inserate articolele de lege incalcate, iar trimerile la Ordinul INS nr. 601/2002 au rolul de a defini diviziunea 45 Constructii , respectiv de a preciza **lucrarile care nu se incadreaza in aceasta diviziune**, astfel:

*" - ridicarea de cladiri sau structuri complet prefabricate este clasificata in categoria industriala relevanta, in functie de materialul principal folosit, cu exceptia betonului, caz in care ramane clasificata aici;*

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

- constructii metalice din parti componente auto-fabricate, vezi 28.11;

- activitatile de urbanism si inginerie sunt clasificate in clasa 74.20 (Activitati de consultanta in urbanism, inginerie si alte servicii tehnice);

- activitati de proiectare pentru constructii, vezi 74.20".

Referitor la sustinerea contestatoarei ca nu au fost respectate prevederile art.43 din OG nr.92/2003 republicata, modificata si completata cu privire la motivarea de fapt si de drept a sumei de ...lei respinsa la rambursare, iar in temeiul art. 65 din acelasi act normativ sarcina probei este a organului de inspectie fiscala privind sumele inscrise in decizia de impunere se retine ca neintemeiata deoarece din continutul raportului de inspectie fiscala rezulta ca SC ... nu a facturat in intregime lucrarile efectuate, nu a prezentat situatii de lucrari pentru fiecare contract in parte, iar in lipsa acestora analiza TVA s-a efectuat pe baza datelor din balantele de verificare, jurnalelor de TVA si a deconturilor de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea nu prezinta relevanta sustinerea contestatoarei ca nu a fost informata cu privire la dreptul prevazut de art.9 si art. 107 din OG nr. 92/2003 republicata, deoarece prin adresa nr. 488/20.208.2008 emisa de ... contribuabilul a fost invitat pentru discutia finala privind concluziile referitoare la aspectele constatate, iar prin declaratia reprezentantului societatii (anexa 17 la RIF) se declara ca : "nu avem ce reprosa persoanelor care au efectuat controlul".

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit TVA nedeductibila in suma de ... lei si TVA colectata in quantum de ... lei, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul Legii nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, HG nr. 44/2004 modificata si completata, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

## **DECIDE :**

**1.** Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC...penru suma totala de .... lei reprezentand TVA nedeductibila in suma de .... lei si TVA colectata in quantum de .... lei stabilita prin Decizia de impunere nr. 118/08.09.2008.