



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. z, privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentand:

- Z lei – taxă pe valoarea adăugată; -
- Z lei – majorări și dobânzi de întârziere;
- Z lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. z, emise de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SRL din Z aduce următoarele argumente:

- arată că în baza contractului de construcție nr. Z încheiat cu SC "E" SRL și a actelor adiționale la acesta, a achiziționat servicii de

construcții la investiția "fcz", iar pentru garantarea calității lucrărilor executantul i-a acordat o scrisoare de garanție bancară de bună execuție în valoare de Z lei, procesul verbal de recepție fiind încheiat la data de Z la terminarea lucrărilor de construcții și instalații, cu menționarea anumitor deficiențe în realizarea lucrărilor care trebuiau remediate de acesta;

- precizează că întrucât SC "E" SRL nu a remediat neconformitățile sesizate, în luna octombrie 2010 SC "X" SRL a executat scrisoarea de garanție, astfel că în data de Z a încasat garanția depusă de către executantul lucrărilor în sumă de Z lei, colectând TVA în sumă de Z lei pentru garanția reținută prin aplicarea cotei de 19%, însă organele de control considerând că faptul generator a avut loc la data executării scrisorii de garanție în Z.2010 și exigibilitatea operațiunii a intervenit la2010 - data depunerii decontului aferent lunii octombrie 2010, cota de TVA valabilă la data exigibilității fiind de 24%;

- menționează că organele de control au stabilit TVA colectată aferentă acestei operațiuni aplicând cota de 24% la valoarea totală a garanției de Z lei, rezultând TVA colectată în sumă de Z lei față de cea colectată de societate în sumă de Z lei, stabilind astfel un debit suplimentar în sumă de Z lei și dobânzi și penalități în valoare de Z lei;

- consideră că executarea garanției nu reprezintă o operațiune în sfera taxei pe valoarea adăugată, fiind doar de natura unei penalizări percepute unui furnizor pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale, penalitate ce nu este cuprinsă în baza de impozitare în conformitate cu art. 137 alin. 1 și art. 148 lit. b) din Codul fiscal;

- susține că reținerea garanției nu reprezintă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii distinctă, prin urmare exigibilitatea operațiunii de ajustare ar fi intervenit în momentul în care societatea a reținut garanția de bună execuție la2010, însă regimul de impozitare și cota aplicată sunt cele în vigoare la data la care a avut loc operațiunea de bază, astfel că a procedat corect din punct de vedere al regimului de impozitare și al cotei de TVA aplicată de 19% la momentul ajustării bazei de impozitare ca urmare a executării garanției.

În consecință, consideră ca neîntemeiată colectarea TVA în sumă de Z lei prin aplicarea cotei de 24% la garanția reținută și impunerea obligațiilor accesorii în sumă de Z lei și solicită admiterea contestației privind taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente în sumă totală de Z lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z încheiată în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

În baza contractului de construcție nr. Z încheiat cu SC "E" SRL, SC "X" SRL a achiziționat de la aceasta servicii de lucrări în construcții pentru investiția "FCZ", iar pentru garantarea calității lucrării, furnizorul serviciilor i-a acordat scrisoarea de garanție bancară de bună execuție nr. Z în valoare de Z lei.

În luna octombrie 2010, SC "X" SRL a executat scrisoarea de garanție depusă de către SC "E" SRL ca urmare a neremedierii de către executantul lucrărilor a unor neconformități sesizate de beneficiar, încasând în data de Z garanția în sumă totală de Z lei.

La executarea acestei scrisori, societatea a înregistrat TVA colectată în sumă de Z lei prin aplicarea cotei de 19%, valoare înscrisă în decontul de TVA la rândul 9 "livrări de bunuri și prestări de servicii cu cota standard de 24%", însă organele de inspecție fiscală au stabilit că deoarece faptul generator are loc la data executării scrisorii de garanție, respectiv la2010, exigibilitatea operațiunii este la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata taxei, adică la data de Z, cota de TVA începând cu 01.07.2010 fiind de 24%.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei ($Z \text{ lei} \times 24 / 124$), rezultând că SC "X" SRL din Z mai are de plată o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenul legal de scadență a taxei pe valoarea adăugată, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de Z

lei și penalități în sumă de Z lei pe perioada2010 -2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, jud. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de identificare fiscală RO Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii de plată în sarcina SC "X" SRL a obligațiilor fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, majorări și penalități de întârziere aferente, pentru garanția bancară în sumă de Z lei executată la data de2010, în condițiile în care societatea a colectat TVA prin aplicarea cotei de 19%, față de cota de 24% valabilă la data executării garanției.

În fapt, la data de2010, SC "X" SRL din Z a înregistrat în evidența contabilă executarea unei scrisori de garanție bancară în sumă de Z lei de la SC "E" SRL datorită neremedierii unor lucrări neconforme,

la care a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei prin aplicarea cotei de 19% valabilă la data facturării lucrărilor, față de cota de 24% aplicabilă executării scrisorii de garanție.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 134 alin. (2) și (4), art. 134¹ alin.(7) și art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”Art. 134. – (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

[...]

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin.(2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

Art. 134¹. – [...]

(7) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții – montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

[...]

Art. 140. – (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată la încasarea scrisorii de garanție de bună execuție de către SC “X” SRL este data de2010, data executării garanției bancare în sumă de Z lei, acesta fiind de fapt momentul colectării TVA și de către contestatoare, exigibilitatea taxei colectate fiind la data scadenței următoare.

Așadar, faptul generator al taxei pe valoarea adăugată fiind la data de2010, rezultă că regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunea în cauză este regimul în vigoare la data operațiunii, astfel că în luna octombrie 2010 cota de TVA aplicabilă a fost de 24%, dată la care societatea nu avea cum să realizeze înregistrări de taxă colectată cu altă cotă decât cea valabilă pentru acea perioadă.

În speță, sunt incidente și prevederile art. 137 alin.(1) lit. a) și alin.(3) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

“Art. 137. Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării. (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

[...]

b) sumele reprezentând daune – interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/ sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;”

Prin urmare, contestatoarea în mod eronat a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei cu cota de 19% aplicată asupra bazei de impozitare în sumă de Z lei reprezentând contravaloarea garanției bancare încasate și nu penalizări percepute peste tarifele negociate, față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei calculată cu cota de 24%, modificată începând cu data de Z.

Referitor la invocarea din contestație că la executarea garanției a procedat la ajustarea bazei impozabile a TVA cu cota de 19% în vigoare pe perioada operațiunii de bază, precizăm că perceperea garanției la data facturării lucrărilor de construcții într-adevăr nu a influențat TVA colectată de către prestator din facturi și nu a micșorat baza impozabilă reprezentată de valoarea înscrisă în situațiile de lucrări, dar executarea scrisorii de garanție constituie, de fapt, contrapartida unor lucrări neefectuate, nefiind situația în care SC “E” SRL să fi emis factură cu semnul minus, astfel că în acest caz nu se efectuează ajustarea bazei impozabile, contestatoarea având obligația de a aplica regimul de TVA de la momentul încasării sumei (garanției).

Pe cale de consecință, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală privind stabilirea în sarcina SC “X” SRL din Z a diferenței de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul de bază, potrivit

prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv