

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 117 din 12 mai 2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din municipiul x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x aprilie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din municipiul x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x ianuarie 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de x ianuarie 2010 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x martie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr.x/x.03.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x martie 2010, iar la A.I.F. Prahova sub nr. x/x martie 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

**Ulterior**, societatea comercială a adus completări la contestația inițială, prin adresa nr. x/x.04.2010 – transmisă prin "x" la data de x aprilie 2010 – și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, respectiv prin adresa depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010 și adresa nr. x/x.05.2010 depusă și înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x mai 2010.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în municipiul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală **x** cu atribut fiscal **RO**.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **x lei** – din care:

– taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;

– majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Sușinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

**a) Contestația inițială nr. x/x martie 2010, înregistrată la **D.G.F.P. Prahova** sub nr. x/x martie 2010, iar la **A.I.F. Prahova** sub nr. x/x martie 2010:**

"[...] În baza art.205 și art.207 din OG92/2003 [...], contestăm atât Decizia de impunere nr.x/x.01.2010, comunicată la data de x.03.2010, cât și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.x/x.01.2010, Raportul de inspecție fiscală nr.x/x.01.2010 și sumele de plată conținute de aceste acte.

Motivele le vom prezenta pe larg în cel mai scurt timp posibil. [...]."

**b) Completare la contestația inițială, înregistrată la **A.I.F. Prahova** sub nr. x/x aprilie 2010:**

"[...] Subscrisa S.C. x S.R.L. [...], reprezentată legal de dl. x, în calitate de administrator, formulează următoarele :

#### MOTIVELE CONTESTAȚIEI

îregistrată la D.G.F.P Prahova sub nr. x/x.03.2010

În fapt,

[...] Referitor la pct. b din cap. 2.1.1. – "Obligații Fiscale suplimentare de plată", arătăm că, în mod greșit, s-a reținut faptul că reprezintă o deficiență înscrierea în facturile emise către Primăria x în lunile iunie, iulie și august 2007 a mențiunii "taxare inversă", în condițiile în care Primăria x nu a acceptat facturile inițiale în care era menționat TVA cu "taxare inversă". Dovada că societatea noastră a procedat corect conform procedurilor Legii 571/2003 [...], este că Primăria x a virat sumele datorate ca TVA la bugetul de stat conform O.P. nr.x/x.11.2007.

Cu toate că se face trimitere la Contractul de lucrări nr.x/x.05.200(7), organul de inspecție fiscală nu a ținut seama de faptul că Primăria x figurează înscrisă cu cod fiscal astfel încât pe acest aspect am considerat că se poate emite factura în condițiile cerute de beneficiar.

Este evident că modalitatea în care s-a procedat ulterior emiterii facturii nr.x/x.06.2007 în valoare totală de x lei în care a fost înscris TVA aferent sumei de x lei nu reprezintă o încălcare a dispozițiilor legale în materie, iar Primăria x a făcut dovada faptului că a procedat la plata TVA aferent facturilor emise de noi fără înscrierea acestuia.

În ceea ce ne privește urmează a se reține că nu am urmărit aplicarea măsurilor de simplificare în emiterea facturilor către Primăria x pentru lunile iunie, iulie și august 2007, nefiind încălcate dispozițiile art. 127 alin. 4,5 și 6 din Legea 571/2003 [...] ci așa cum am arătat, însăși beneficiarul a avut în vedere dispoziții legale inclusiv cele menționate în momentul solicitării emiterii facturii fără TVA.

Dovadă în sensul că Primăria x a făcut cunoscută această situație sunt adresele nr. x/x/2007, respectiv nr. x/x/2007, înregistrate la Ministerul Economiei și Finanțelor precum și răspunsul oferit, înregistrat sub nr. x/x.09.2007.

De asemeni situația privind TVA – taxare inversă emisă de Primăria Mun. x atestă faptul că S.C. x S.R.L. este înscrisă cu un număr de x facturi înscrise cu număr și dată, valoare fără TVA, iar în ultima rubrică există înscris TVA pentru fiecare în parte.

Aceeași instituție emite la x.11.2007 ordin de plată către beneficiar Bugetul de Stat reprezentând TVA – lunar reparații străzi, în sumă de x lei, în care este inclusă și valoarea TVA din facturile emise de S.C. x S.R.L.

Ca atare, plata TVA în cuantumul menționat pentru toate societățile înscrise în situația TVA – taxare inversă cap. x reprezintă o dovadă a faptului că suma ce urma a fi colectată a fost plătită către bugetul statului.

Precizăm că facturile în care s-a menționat "taxare inversă" poartă acceptul Primăriei Mun. x ceea ce constituie o dovadă a faptului că beneficiarul a solicitat o astfel de facturare, care contravine dispozițiilor legale.

Din punctul nostru de vedere nu mai poate fi stabilită o diferență de TVA în valoare de x lei întrucât, așa cum am arătat, suma respectivă a fost încasată la bugetul statului, acesta nefiind prejudiciat cu nimic. [...]."

**c) Completare la contestația inițială, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010:**

"[...] Cu toate că în actul de control contestat se face trimitere la Contractul de lucrări nr.x/x.05.2007, în care Primăria x figurează înscrisă cu codul fiscal x, **organul de inspecție fiscală nu a ținut seama** de faptul că:

➤ la acea dată, Primăria Municipiului x era înregistrată în scopuri de T.V.A. conform art. 153 din Codul Fiscal, fără să mai aibă și un alt cod de înregistrare pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică, având obligația aplicării măsurilor de simplificare în conformitate cu art. 160 alin.(1);

➤ lucrările ce constituie obiectul Contractului de lucrări nr.x/x.05.2007 – "Lucrări de asfaltare și reparații îmbrăcăminți asfaltice" – sunt lucrări de construcții-montaj la secțiunea F – "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 și au codul CAEN 4523, care se încadrează în prevederile art.160 alin.(2) lit.c din Codul fiscal conform O.M.F.155/2007 ;

[...] Întrucât responsabilitatea aplicării măsurilor de simplificare o au atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii, în conformitate cu prevederile art.160 alin.(5), [...], Primăria x procedând astfel corect și în cazul facturii nr.x/x.06.2007 în care a fost înscrisă T.V.A..

În ceea ce ne privește vă solicităm să rețineți că, prin aplicarea măsurilor de simplificare în emiterea facturilor către Primăria x pentru lunile iunie, iulie și august 2007, nu au fost încălcate dispozițiile art.127 alin. (4), (5) și (6) și au fost respectate întocmai prevederile art.160 alin.(1) – (5) din Legea 571/2003 [...]. [...]."

**d) Adresa Nr. x/x.05.2010 de completare a contestației inițiale, înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x mai 2010:**

"[...] Referitor la Contestația înregistrată sub nr.x/x.03.2010 cu completările ulterioare, facem precizarea că sumele contestate sunt:

- TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei
- TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei
- Majorările de întârziere aferente acestor sume.

Pentru suma de x lei motivația constă în aplicarea corectă și justă a măsurilor de simplificare în conformitate cu prevederile OG 92/2003 și Legea 571/2003. [...]."

**II. – Din Decizia de impunere nr. x din x ianuarie 2010, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală din x ianuarie 2010, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală generală desfășurată în perioada x – x ianuarie 2010 a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale datorate bugetului general consolidat de către S.C. "x" S.R.L. x, printre care și cele privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01 ianuarie 2006 – 30 noiembrie 2009.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de x ianuarie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x ianuarie 2010.

În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale — s-a consemnat (citată):  
"[...] 2. Taxa pe valoarea adăugată

Inspekția fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile Codului Fiscal, aprobat prin Legea 571/2003 [...] și a cuprins intervalul de timp 01.01.2006 – 30.11.2009.

**[...] c) Cu privire la TVA colectată**

În perioada controlată societatea a colectat o TVA în sumă totală de x lei, realizând următoarele operațiuni:

[...] – livrări de bunuri și prestări de servicii supuse măsurilor de simplificare în anul 2007, potrivit art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 [...], constând în lucrări de construcții montaj (lucrări de asfaltare și reparație îmbrăcăminte asfaltică, infrastructură hală x), închirieri de utilaje cu personal aservent (autopompă, excavatoare etc), acestea având valoarea de x lei.

Ca deficiență s-a constatat că în luna martie 2007, S.C. x S.R.L. a facturat către S.C. y S.R.L. – cod TVA partener ROx, lucrări de infrastructură hală x, operațiune supusă măsurilor de simplificare potrivit art. 160 alin. (2), lit.c) din Legea nr. 571/2003. În mod eronat, S.C. x S.R.L. a procedat la ștornarea avansului încasat în anul 2006, respectiv x lei din care TVA de x lei, fără emiterea facturii finale cu TVA aferent acestuia, încălcând prevederile punctului 82 alin. (12) din Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv art. 160 alin. (2), lit.c). Conform actului normativ menționat se precizează că în cazul operațiunilor pentru care înainte de data de 01.01.2007 s-a aplicat regimul normal de TVA, iar după această dată se aplică măsurile de simplificare, și pentru care au fost încasate avansuri înainte de această dată, se aplică “taxarea inversă” numai pentru diferența dintre valoarea livrării și valoarea avansurilor încasate. Astfel în timpul controlului s-a colectat TVA în sumă de x lei, (anexa nr. x).

O altă deficiență în perioada supusă verificării a fost aceea că societatea a înscris în facturile emise către Primăria x, în lunile iunie, iulie și august 2007, mențiunea “taxare inversă”, pentru lucrări de asfaltare și reparație îmbrăcăminte asfaltică și lucrări reparații strada x (anexa nr. x). Se face precizarea că factura nr. x/x.06.2007, a fost emisă cu TVA (valoare totală x lei din care TVA x lei), dar în jurnalul de vânzări și în evidența contabilă a fost înregistrată fără TVA.

În mod eronat societatea a aplicat măsurile de simplificare întrucât la art. 127, alin. (4), (5) și (6) din Legea nr. 571/2003 [...], instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6) din actul normativ mai sus menționat. Prin urmare Primăria Municipiului x nu este persoană impozabilă pentru administrarea drumurilor, străzilor, podețelor, aleelor, bazelor sportive.

Astfel, în timpul verificării s-a colectat o TVA în sumă de x lei aferentă unei baze impozabile de x lei, situația detaliată fiind prezentată în anexa nr. x.

[...] Pentru aspectele menționate mai sus din discuțiile purtate cu administratorul societății, domnul x, justificările verbale prezentate nu pot fi reținute de organele de inspecție fiscală.

Pentru diferențele de TVA, în lunile în care s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată, au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de x lei (anexa nr.x). [...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În Raportul de inspecție fiscală din x ianuarie 2010 încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova la S.C. "x" S.R.L. a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, printre care și cele privind taxa pe valoarea adăugată.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este “x” - cod CAEN x.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, verificată pentru perioada 01 ianuarie 2006 – 30 noiembrie 2009, motivele de fapt și de drept care au condus la stabilirea diferenței suplimentare în sumă totală de x lei (contestată) și la calculul de majorări de întârziere în sumă de x lei (contestată), sunt:

**a)** colectarea suplimentară a TVA în sumă de x lei (x lei x 19/119) aferentă avansului încasat în sumă totală de x lei (inclusiv TVA) și facturat clientului în anul 2006 pentru lucrări de construcții-montaj, sumă pe care apoi a ștornat-o în anul 2007 când a emis factura finală cu mențiunea “taxare inversă”, încalcând astfel prevederile pct. 82 alin. (12) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 referitoare la art. 160 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal;

**b)** colectarea suplimentară a TVA în sumă de x lei (x lei x 19%) aferentă facturilor emise în perioada 15 iunie – 31 august 2007 către Primăria Municipiului x pentru lucrări de asfaltare și reparații îmbrăcăminte asfaltică în sumă totală de x lei, executate în baza Contractului nr. x/x mai 2007, pentru care în mod eronat societatea comercială contestatoare a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă) întrucât, în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, pentru aceste lucrări Primăria Municipiului x nu este persoană impozabilă cu TVA.

În conformitate cu prevederile art. 120 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, pentru diferența suplimentară de plată la TVA în sumă totală de x lei (x lei + x lei) au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei.

.....  
\* Prin contestația și completările la aceasta formulate de S.C. "x" S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. x din x ianuarie 2010 sunt contestate parțial obligațiile fiscale suplimentare de plată privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, din care x lei TVA suplimentară și x lei majorări de întârziere aferente.

În susținerea contestației privind TVA suplimentară în sumă de x lei se menționează faptul că “[...] Primăria x nu a acceptat facturile inițiale în care era menționat TVA [...]”, iar “[...] Primăria x a făcut dovada faptului că a procedat la plata TVA aferent facturilor emise de noi fără înscrierea acestuia.”, astfel că nu mai poate fi stabilită o diferență suplimentară de plată la TVA, întrucât suma de x lei a fost încasată la bugetul statului.

De asemenea, societatea comercială contestatoare motivează că facturile au fost emise cu mențiunea “taxare inversă” – care contravine dispozițiilor legale – la solicitarea beneficiarului Primăria x.

În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de x lei motivația contestării se rezumă la afirmația că s-au aplicat corect și just măsurile de simplificare prevăzute de lege.

.....  
\* Față de cele prezentate mai sus, rezultă că obligațiile fiscale suplimentare contestate în sumă totală de x lei, din care x lei TVA suplimentară și x lei majorări de întârziere aferente, înscrise în Raportul de inspecție fiscală din x ianuarie 2010 și în Decizia de impunere nr. x/x ianuarie 2010, au fost corect calculate de organele de inspecție fiscală, întrucât:

**a) Referitor la diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei:**

În anul 2006 (înainte de data aderării României la Uniunea Europeană), societatea comercială contestatoare a încasat suma de x lei ca avans pentru lucrările de construcții-montaj ce urma să le presteze clientului S.C. "y" S.R.L. București (C.U.Î. ROx), operațiune la care a aplicat corect regimul normal de TVA și pentru care a emis factură în care a înscris ca TVA colectată suma de x lei (x lei x 19/119).

Lucrările de construcții-montaj au fost finalizate în luna martie 2007, când s-a emis factura finală, ocazie cu care S.C. "x" S.R.L. a procedat la ștornarea facturii de avans emisă în anul 2006, aplicând însă eronat pentru întreaga valoare a lucrărilor executate măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal (modificat prin Legea nr. 343/2006, în vigoare de la 01 ianuarie 2007), în loc de diferența dintre valoarea lucrărilor executate și valoarea avansului încasat înainte de data de 01 ianuarie 2007, așa cum se precizează la pct. 82 alin. (12) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**"Cod fiscal:**

**Art. 160. – (1)** Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol.

Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

**(2)** Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

[...] c) lucrările de construcții-montaj;

**Norme metodologice:**

**82. [...] (12)** În cazul operațiunilor pentru care înainte de data aderării s-a aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, iar după aderare se aplică măsurile de simplificare, și pentru care au fost încasate avansuri înainte de această dată, **se aplică taxarea inversă numai pentru diferența dintre valoarea livrării/prestării și valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării**, precum și pentru orice alte avansuri sau rate a căror exigibilitate intervine după data aderării. "

**b) Referitor la diferența suplimentară de TVA în sumă de x lei:**

În anul 2007, societatea comercială contestatoare a încheiat cu Primăria Municipiului x Contractul nr.x/x mai 2007 în vederea executării lucrărilor de asfaltare și reparații îmbrăcăminte asfaltică pe strada x din municipiu.

Precizăm că Primăria Municipiului x este persoană parțial impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv realizează atât operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă, cât și operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

În Raportul de inspecție fiscală se menționează faptul că în textul contractului sus amintit Primăria Municipiului x figurează cu un cod fiscal fără atributul "RO".

Societatea comercială contestatoare a depus la dosarul cauzei o copie de pe Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA al Primăriei Municipiului x – seria x nr. x, având codul de înregistrare fiscală (CIF) ROx, certificat eliberat la data de 1 ianuarie 2007.

În urma executării lucrărilor susmenționate, S.C. "x" S.R.L. a emis în perioada iunie – august 2007 un număr de x facturi (în care codul fiscal al

beneficiarul Primăria Municipiului x este înscris de asemenea fără atributul fiscal "RO", din care în factura nr. x/x iunie 2007 a înscris ca valoare suma de x lei, iar ca TVA colectată suma de x lei.

În Raportul de inspecție fiscală s-a consemnat faptul că suma de x lei nu a fost evidențiată de societatea comercială ca TVA colectată nici în Jurnalul de vânzări pe luna iunie 2007 și nici în contabilitate.

În cazul celorlalte x facturi nu a mai fost înscrisă nicio sumă în coloana "TVA", ci mențiunea "taxare inversă", conform prevederilor art. 160 alin. (3) din Codul fiscal și ale pct. 82 alin. (5) și (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (textul în vigoare în anul 2007).

Primăria Municipiului x nu este persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate în calitate sa de autoritate publică privind administrarea drumurilor, străzilor, aleelor, podețelor, bazelor sportive etc., conform prevederilor art. 127 alin. (4) din Codul fiscal:

**"Art. 127. – [...] (4) Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6). "**

De asemenea, alin. (5) și (6) ale art. 127 din Codul fiscal, prevăd:

**"Art. 127. – [...] (5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.**

**(6) Instituțiile publice sunt, de asemenea, persoane impozabile pentru următoarele activități:**

- a) telecomunicații;
- b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- c) transport de bunuri și persoane;
- [...] k) operațiunile posturilor publice de radio și televiziune. "

Față de aceste prevederi legale, rezultă că S.C. "x" S.R.L. în mod eronat a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal (taxare inversă) pentru lucrările de asfaltare și reparații îmbrăcăminte asfaltică în sumă totală de x lei executate pe strada x din municipiul x, întrucât, conform prevederilor alin. (1) al art. 160 din Codul fiscal, aceste măsuri pot fi aplicate numai în cazul în care atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt persoane impozabile cu TVA, iar în cazul de față beneficiarul Primăria Municipiului x nu este persoană impozabilă cu TVA pentru activitățile desfășurate de prestator, deci lucrările executate de acesta nu se supun taxării inverse.

Drept urmare, în mod corect și legal organele de inspecție au colectat suplimentar TVA în sumă de x lei (x lei x 19%).

Motivațiile prezentate în contestație, respectiv neacceptarea de către Primăria Municipiului x a facturilor cu TVA, iar ulterior, la data de x noiembrie 2007, plata de către primărie la bugetul statului a TVA în sumă de x lei, în care ar fi inclusă și suma de x lei TVA aferentă celor x facturi emise în perioada iunie – august 2007 de societatea comercială contestatoare, nu au relevanță în speța analizată, întrucât obligația colectării și virării TVA aparține prestatorului S.C. "x" S.R.L., iar inspecția fiscală din x ianuarie 2010 a vizat activitatea desfășurată de societatea comercială și nu pe cea a Primăriei Municipiului x.

De asemenea, invocarea și prezentarea în copie a răspunsurilor primite de Primăria Municipiului x de la Ministerul Finanțelor Publice, respectiv Administrația Finanțelor Publice a Municipiului x, ca urmare a unor adrese expediate de primărie, nu face decât să demonstreze încă odată faptul că această instituție publică **nu este persoană impozabilă** pentru activități privind administrarea drumurilor, străzilor, aleelor, podețelor, bazelor sportive și deci, pentru aceste activități nu se aplică taxarea inversă, ci prestatorul trebuia să colecteze TVA conform regimului normal de taxare.

Astfel, în aceste răspunsuri se precizează clar care este calitatea beneficiarului Primăria Municipiului x în ceea ce privește aplicarea taxării inverse pentru lucrările de asfaltare și reparații drumuri:

*“[...] Primăria municipiului x nu este persoană impozabilă pentru administrarea drumurilor, străzilor, podețelor, aleelor, bazelor sportive.*

*“[...] Dacă Primăria municipiului x este înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, pentru o parte din structura sa, va comunica acest cod furnizorilor/prestatorilor de servicii de construcții-montaj care vor aplica măsurile de simplificare numai pentru acele investiții pentru care am menționat că are calitatea de persoană impozabilă. “*

Ultima frază din răspunsul scris dat de M.E.F. – Direcția de legislație în domeniul TVA prin adresa nr.x/x.09.2007, înregistrată la Primăria Municipiului x sub nr. x/10 septembrie 2007, invocată în contestație ca argument în susținerea taxării inverse, se referă la situația în care beneficiarul Primăria Municipiului x desfășoară doar activități pentru care pentru care are calitatea de persoană impozabilă, având doar un cod de înregistrare fiscală (RO), fără să mai aibă și un alt cod de înregistrare pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică:

*“Dacă Primăria municipiului x este înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, fără să mai aibă și un alt cod de înregistrare pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică, va comunica acest cod furnizorilor/prestatorilor de bunuri și servicii prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal care vor aplica măsurile de simplificare. “*

Însă, în această situație nu se încadrează Primăria Municipiului x, întrucât desfășoară atât activități în calitate de persoană impozabilă (învățământ, activități economice, canalizare menajeră și pluvială), cât și activități în calitate de persoană neimpozabilă, deci în calitate de autoritate publică (reabilitare parc, modernizare stradală), așa cum rezultă din adresa de răspuns a A.F.P.M. x înregistrată la Primăria Municipiului x sub nr. x/x noiembrie 2007.

Este adevărat că Primăria Municipiului x a avut în anul 2007 un singur cod de înregistrare fiscală, respectiv ROx, însă acesta trebuia comunicat prestatorilor de servicii în vederea aplicării taxării inverse doar pentru activitățile pentru care are calitatea de persoană impozabilă, așa cum precizează și reprezentanții A.N.A.F. prin adresa susmenționată.

De altfel, în cazul de față, beneficiarul Primăria Municipiului x și prestatorul S.C. “x” S.R.L., au procedat legal înscriind în documentele întocmite, respectiv Contractul nr. x/x mai 2007 și în facturile de prestare pentru lucrările de asfaltare, codul de înregistrare fiscală al beneficiarului fără atributul fiscal RO, atestând



astfel calitatea de persoană neimpozabilă cu TVA a beneficiarului pentru lucrările contractate și facturate.

Totuși, societatea comercială contestatoare nu a ținut cont de acest fapt și a aplicat taxarea inversă, necolectând TVA, considerând astfel eronat că Primăria Municipiului x este persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică.

De asemenea, invocarea adresei D.G.F.P. Prahova nr. MACx/x februarie 2007 transmisă către prestatorul S.C. "z" S.A., nu este favorabilă susținerilor din contestație, întrucât în acest caz activitățile desfășurate de acest prestator pentru Primăria Municipiului x și Primăria Orașului x sunt de natură economică (construcția de clădiri) pentru care acești beneficiari au calitatea de persoane impozabile, caz în care se aplică taxarea inversă.

O dovadă în plus este și textul pct. 66 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, așa cum au fost acestea modificate prin H.G. nr. 1579/28.12.2007, prin care legiuitorul a clarificat atribuirea codului de înregistrare fiscală al autorităților publice în funcție de tipul activităților desfășurate:

*"66. [...] (3) Instituțiilor publice care solicită înregistrarea în scopuri de TVA li se va atribui un cod de înregistrare în scopuri de TVA numai pentru partea din structură/activitate pentru care au calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127 din Codul fiscal, **în timp ce pentru activitățile pentru care nu au calitatea de persoană impozabilă**, respectiv pentru partea din structură prin care desfășoară numai activități în calitate de autoritate publică pentru care nu au calitatea de persoană impozabilă, **li se va atribui un cod de înregistrare fiscală distinct.** [...]. "*

Normele metodologice mai stabilesc că instituțiile publice care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal pentru întreaga activitate desfășurată au obligația ca în termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a normelor metodologice modificate să solicite atribuirea unui cod de înregistrare în scopuri de TVA distinct față de codul de înregistrare fiscală, dacă sunt persoane parțial impozabile, respectiv desfășoară și activități pentru care nu au calitatea de persoană impozabilă conform art. 127 din Codul fiscal, precum și operațiuni pentru care au calitatea de persoană impozabilă.

Din evidențele fiscale rezultă că **Primăria Municipiului x este o persoană parțial impozabilă**, iar conform prevederilor legale mai sus menționate, la data de x august 2009 a solicitat și i-au fost atribuite următoarele coduri de înregistrare fiscală:

1. – x pentru activități în care nu are calitatea de persoană impozabilă;
2. – ROx pentru operațiuni în care are calitatea de persoană impozabilă.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, în mod corect și legal la inspecția fiscală din x ianuarie 2010 nu au fost acceptate facturile emise de S.C. "x" S.R.L. pentru beneficiarul Primăria Municipiului x cu mențiunea "taxare inversă", întrucât beneficiarul nu era persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitățile înscrise în contract și în facturi, drept pentru care a fost stabilită o diferență suplimentară colectată și de plată la TVA în sumă totală de x lei și s-au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de x lei – conform prevederilor art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

**IV. – Concluzionând analiza contestației formulate de Societatea Comercială "x" S.R.L. cu sediul în municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x din x ianuarie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

**D E C I D E :**

1. – **Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei** – din care:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei.

2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR COORDONATOR,**