



DECIZIA nr.4

din data de 04.02.2008

privind solutionarea contestatiei depuse de SC XX SRL
la D.G.F.P a jud Cluj sub nr./2007

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr./2007 asupra contestatiei depusa de SC XX SRL, impotriva Deciziei de impunere nr.WW/2007 privind suma de __lei reprezentand taxa pe valoare adaugata, refuzata la rambursare.

Referitor la incadrarea in termen a contestatiei, se retine ca au fost respectate prevederile art.207 alin 1 al OG nr.92/2003 republicata privind Codul de procedură fiscală, in sensul ca actul atacat a fost emis la data de 30.10.2007, iar contestatia a fost depusa la data de 28.11.2007 .

Constatand ca sunt intrunite conditiile prevazute de art.206 si art.209 alin.(1) lit a) din OG nr.92/ 2003, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de SC XX SRL .

I. In urma solutionarii cererii de rambursare a societatii pentru suma de __ lei, prin Decizia de impunere nr.WW/2007 s-a refuzat societatii rambursarea sumei de __ lei reprezentand tva stabilit suplimentar, aferent acestei diferente de tva fiind calculate totodata majorari de intarziere in suma de __ lei .

II. In sustinerea contestatiei sale petentul afirma ca societatea dispune de contracte de prestari servicii, denumite "*CONTRACT DE EXECUTIE*", considerand ca activitatea de montare usi si geamuri poate fi numita generic executie, datorita faptului ca exista anexe care dovedesc faptul ca lucrarile au fost de constructii montaj .

Geamurile si usile termopan achizitionate de la producator, au fost aprovizionate pe masura comenzilor, fiind inregistrate pe contul 301-materii prime si materiale, pentru a fi montate in lucrare conform comenzilor, contractelor si tabloului de tamplarie-deviz de calcul .

In activitatea de montaj geamuri si usi termopan s-au folosit o serie de accesorii necesare ca de ex : spuma poliuretana, cleme de prindere, etc de valori considerabile, care nu ar fi necesare daca societatea ar fi desfasurat o activitate exclusiva de vanzare de geamuri si usi .

Societatea arata ca nu este producator de geam si usi termopan intrucat nu dispune de ateliere de productie si fabricatie a geamurilor termopan, SC XX SRL fiind autorizat pe cod Caen 4542 si 4544, potrivit certificatului constatator emis de ORC la data de 26.02.2007 .

La punctele de lucru autorizate functioneaza mici birouri pentru preluarea comenzii de montat geamuri si usi, calculul comenzii, facturarea lucrarilor precum si conducerea evidentelor operative si contabile .

La contractul de executie este anexat un act aditional care face referire la manopera lucrarii de prestari servicii, termen de montaj schitele lucrarilor comandate, formular editat pe calculator in urma masuratorilor executate de beneficiar sau de societate la cererea

beneficiarului, pe baza caruia se calculeaza preturile lucrarilor in functie de dimensiuni, materiale folosite, calitate, accesorii, formular ce poate fi asimilat devizului sau antecalculului de pret .

Sumele facturate s-au inregistrat in evidenta contabila in contul 701 societatea considerandu-le lucrari de constructii montaj, incadrate la sectiunea F-Constructii diviziunea 45 din Anexa la Ordinul Presedintelui INS nr.601/2001, nefiind simple activitati de prestari servicii unde s-ar fi inregistrat numai manopera pe contul 704 ci au fost activitati de constructii montaj complexe (demontare tamplarie veche, montarea geamurilor sau usilor noi, fixarea lor in pereti cu ajutorul accesoriilor) .

Cat priveste persoanele angajate se arata ca in perioada februarie-iunie 2007 societatea a avut un numar de angajati cuprins intre 1 si 7 persoane, media pe cele cinci luni fiind de 3 angajati .

Salariatii angajati ca agenti de vanzari au ca sarcini de serviciu nu numai recrutarea comenzilor ci si executarea lor de la emiterea tablourilor de tamplarie-devize estimative pana la montarea geamurilor si usilor in lucrare, incasarea clientilor, aprovizionarea cu material, salariatul fiind implicat de la preluarea comenzilor pana la finalizarea si incasarea lor .

Pentru toate aceste considerente societatea intelege ca nejustificat refuzul organelor de control de a rambursa suma de __ lei .

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele :

Prin actul de control atacat, intocmit de reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Cluj, ca urmare a solutionarii cererii de rambursare a tva, s-a constatat ca in perioada februarie-iunie 2007 societatea a emis facturi catre diverse persoane juridice in suma totala de __ lei conf. Anexei nr.1 pag.1 si 2, si ca : “ *Pentru facturile cuprinse in anexa societatea nu a colectat TVA mentionand “taxare inversa “...Sumele facturate reprezinta contravaloarea tamplarie PVC, usi, ferestre, sau alte produse ... Contractele incheiate cu persoanele juridice respective si prezentate in timpul controlului (mentinate in Anexa nr.1) sunt contracte de executie iar acestea prevad la Art.1 :“ obiectul contractului il constituie livrarea de catre executant Beneficiarului, ferestre si usi din PVC, accesorii sau a altor produse.Anexele la contractele respective(mentionate la Art.5.4 din contracte) nu fac nici o mentiune cu privire la valoarea lucrarilor de montaj, **pretul stabilit reprezentand in fapt contravaloarea produselor livrate si nu a unor lucrari executate ... Sumele facturate au fost evidentiata in evidentele contabile in contul 701 “Venituri din vanzarea produselor finite .”***

Se mai retine de asemenea prin actul de control ca : “ *conform statelor de plata intocmite pentru perioada februarie-iunie 2007 societatea nu are personal incadrat pentru lucrari de constructii montaj, ponderea principala in totalul angajatilor o detine personalul angajat pe functia de agent vanzari... Societatea si-a completat obiectul de activitate cu activitati incadrate in clasa CAEN 4542 si 4544 ... Dar din documentele prezentate si evidentele contabile nu rezulta ca in perioada verificata a obtinut venituri din aceste activitati “*

In concluzie organul de control considera ca : “ *societatea a realizat in perioada februarie-iunie 2007 operatiuni impozabile conform art.126 alin (1) din Codul Fiscal si nu operatiuni supuse masurilor de simplificare conf. Art.160 alin.(2) lit.c) din codul Fiscal .”*

Concluzia la care a ajuns organul de control este eronata intrucat masurile de

simplificare prevazute de art.160 alin 2 lit c) ale Legii nr.571/2003 se aplica operatiunilor impozabile .

Prin urmare, faptul ca societatea a realizat in perioada verificata operatiuni impozabile, conform art.126 alin 1 din Legea nr.571/2003, nu exclude aplicarea masurilor de simplificare de catre agentul economic care realizeaza aceste operatiuni .

Potrivit art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal: “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 ; [...]* “

Prin urmare, potrivit legii, furnizorii și beneficiarii bunurilor si serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligatia, (a se retine deci obligatia pe care o stabileste legiuitorul si nu optiunea contribuabililor), de a aplica masurile de simplificare .

Motivul real pentru care se pot sau nu se pot aplica masurile de simplificare prevazute de art.160 alin 2 lit c) din Legea nr.571/2003, trebuie sa il cautam in modul in care pentru aceste operatiuni societatea si-a desfasurat activitatea, respectiv in faptul daca aceste operatiuni reprezinta sau nu lucrari de constructii montaj .

Pentru acestea, societatea depune atat cu ocazia contestatiei, cat si ulterior, o serie de documente prin care sustine ca activitatea desfasurata pentru aceste operatiuni este una de constructii montaj .

Potrivit art. 64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala referitor la forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile se arata ca : “*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “*

In acest sens este anexat un certificat constatator nr./2007 eliberat de catre Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Cluj prin care se atesta ca : “... *firma indeplineste conditiile de functionare, specifice pentru fiecare autoritate publica, pentru activitatile declarate, incadrate in clasa CAEN :*

4542 Lucrari de tamplarie si dulgherie ;

4544 Lucrari de vopsitorie, zugraveli si montari de geamuri “

Potrivit art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: “**ART. 2 (1)** *Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.*

(2) *Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).”*

Potrivit pct.82 alin 3 din HG nr.44/2004 : “(3) *Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art. 160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil .”*

Prin urmare, inca de la inceputul perioadei verificate, incidente spetei supusa solutionarii petentul SC XX SRL s-a autorizat pentru desfasurarea unor activitati, lucrari stipulate la sectiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 .

In consecinta, montarea de usi si ferestre din PVC este o activitate care face parte din categoria lucrarilor de constructii-montaj pentru care atat prestatorii cat si beneficiarii unor astfel de lucrari au obligatia aplicarii masurilor de simplificare .

Prin actul de control atacat s-a retinut ca activitatea desfasurata de SC XX SRL nu a fost una de constructii-montaj, ci numai activitate de comert prin care petentul a comercializat doar usile si ferestrele catre clientii sai .

In sustinerea constatarilor sale, organul de control arata ca aceste concluzii sunt bazate pe faptul ca societatea nu are angajat personal calificat pentru a efectua montajul usilor si ferestrelor, ca doar livreaza usile si ferestrele dupa cum rezulta din contractele de executie, ca veniturile din astfel de activitati au fost evidentiata in contul 701 "Venituri din vanzarea produselor finite" .

In contradictie cu sustinerile organului de control, societatea contestatoare depune la dosarul contestatiei o serie de documente care sa combata argumentele acestuia .

Astfel, aferent perioadei in cauza cat si ulterior, s-au depus un numar de state de plata care sa dovedeasca ca in aceasta perioada petenta a avut angajati salariati, numarul acestora crescand in timp de la 1 angajat la 7 angajati la sfarsitul lunii iunie 2007 respectiv la 11 angajati la sfarsitul lunii octombrie 2007, cand a fost efectuata verificarea de catre organul de control .

Cat priveste faptul ca ponderea in totalul angajatilor o reprezinta personalul angajat pe functia de agent vanzari societatea arata ca acesti angajati au ca sarcini de serviciu nu numai recrutarea comenzilor ci si executarea lor, de la emiterea tablourilor de tamplarie pana la montarea geamurilor si usilor in lucrare si incasarea clientilor sau aprovizionarea cu material, argumente acceptate de catre organul de solutionare a contestatiei avand in vedere ca pentru fiecare contract de executie, pentru care au fost emise facturi avand inscrisa mentiunea " taxare inversa " la dosarul cauzei au fost depuse acte aditionale semnate si stampilate de catre petent si fiecare din clientii sai, din care rezulta fara echivoc ca tamplaria PVC din contractul respectiv a fost montata de catre SC XX SRL, ori montajul usilor si ferestrelor termopan nu s-ar fi putut efectua si nu ar fi fost receptionata de catre clienti ca o lucrare corect efectuata daca nu ar fi fost facuta de catre persoane calificate in acest sens .

Referitor la inregistrarea veniturilor obtinute, din lucrarile inscrite in facturile cu mentiunea " taxare inversa ", in contul 701 "Venituri din vanzarea produselor finite", prin contestatia depusa se arata ca montajul tamplariei PVC nu a fost doar o simpla activitate de prestari servicii, societatea considerand ca desfasoara o activitate de constructii- montaj, a inregistrat in acest cont veniturile obtinute din aceasta activitate .

Intradevar, dupa cum se afirma in contestatia depusa daca ar fi fost o simpla activitate de montaj, s-ar fi inregistrat numai manopera pentru montarea propriu-zisa .

Aceasta inseamna atunci ca petentul ar efectua la solicitarea clientilor sai montarea unor usi, ferestre pe care acestia le-ar fi achizitionat din alta sursa .

Insa activitatea pe care petentul o face pana la montajul propriu-zis al tamplariei PVC, presupune mai multe etape si anume :

In baza comenzii clientilor si a masuratorilor efectuate de clienti sau angajatii petentei, are loc achizitionarea de catre petenta a tamplariei PVC de la SC YY SRL, precum si a altor materiale auxiliare necesare efectuarii lucrarii (cleme, suruburi, spuma

poliuretanică, după care se procedează la demontarea tamplăriei vechi (acolo unde este cazul), montarea tamplăriei PVC noi și fixarea acesteia în pereți cu ajutorul accesoriilor .

Prestarea unui serviciu, în speta montarea ușilor și ferestrelor, presupune doar facturarea manoperei aferente lucrării de montare, nu și facturarea de către prestator a bunului supus prestării, acesta fiind deja în proprietatea beneficiarului .

În cazul nostru, tamplăria PVC comandată de către client și montată de către SC XX SRL rămâne în proprietatea petentei până la încasarea integrală a contravalorii acesteia, după cum este menționat la art.4 din contractele cadru : “ ... Tamplăria este proprietatea exclusivă a SC XX SRL până la achitarea integrală a contractului ...” .

Și de aici rezultă că tamplăria nu este proprietatea clientului decât după achitarea sa.

De asemenea, recepțiile de geamuri și uși termopan achiziționate de la SC YY SRL au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei la contul 301 “Materiale “, ori în aceste condiții, având în vedere cele mai de sus arătate, complexitatea lucrărilor efectuate până la predarea lucrării, este justificată înregistrarea de către petenta a veniturilor obținute în contul 701 ”Venituri din vânzarea produselor finite“ .

Pe de altă parte, atunci când clienții nu au dorit montarea ușilor și/sau ferestrelor, după cum se poate observa din documentele anexate la dosarul cauzei, petenta a facturat veniturile din vânzarea tamplăriei PVC, dar în aceste situații neintervenind lucrări de construcții-montaj, ci o simplă activitate de comerț, veniturile respective au fost înregistrate în contul 707 “ Venituri din vânzări de marfuri ”, pentru asemenea cazuri fiind colectată TVA, după cum este exemplul facturilor nr. __/2007 și nr. __/2007 .

Cât privește constatarea organului de control, referitor la faptul că petenta doar livrează ușile și ferestrele, după cum rezultă din contractele de execuție, aceasta este infirmată de către petent prin documentele anexate odată sau ulterior depunerii contestației

Se reține astfel că petenta anexează la dosarul cauzei contractul semnat cu SC YY SRL, care este principalul furnizor de tamplărie PVC al lui SC XX SRL.

Din cuprinsul acestui contract de colaborare pentru distribuitori nr. __/2007 la capitolul III Obligațiile Partilor se arată ca : “ *Distribuitorul se obligă : [...]*

*- să efectueze montajul produselor FURNIZORULUI numai cu echipe specializate .
Contravaloarea remediilor eventualelor reclamații referitoare la montaje sau soluții defectuoase sosite pe adresa FURNIZORULUI și soluționate de acesta se vor recupera din valoarea comenzilor ulterioare ale DISTRIBUITORULUI ”*

Prin urmare, încă înainte de achiziția ușilor și geamurilor de la SC YY SRL, cei doi parteneri au consimțit că distribuitorul SC XX SRL să monteze tamplăria PVC pe care o achiziționează de la acesta .

Dacă petenta ar fi avut atelier propriu de confecționare și producere tamplărie PVC, nu ar mai fi încheiat contract de colaborare cu SC YY SRL, pentru montarea elementelor de tamplărie PVC ale acesteia .

În continuare se arată că activitatea desfășurată de petent presupune montajul ușilor și ferestrelor termopan . Astfel, pe baza comenzilor primite de la clienți, concretizate în Tabloul de tamplărie care cuprinde dimensiunile geamurilor, sunt semnate cu clienții contractele de execuție împreună cu anexa la contractele de execuție .

La dosarul contestației sunt depuse toate contractele de execuție, cu anexele la contracte precum și cu actele adiționale acestora, care au stat la baza lucrărilor efectuate de către SC XX SRL în perioada februarie-iunie 2007 pentru care petenta a întocmit facturile pe care a fost înscrisă mențiunea “ taxare inversă “ .

In cuprinsul acestor contracte se mentioneaza la art.2 referitor la Obligatiile Executantului ca : “ **Prestatorul va livra si monta** beneficiarului produsele comandate de catre acesta la dimensiunile, cantitatea si termenul prevazut in acest contract ... *Prestatorul se obliga sa asigure la cerere transportul si montarea “*

La Art.5.4 din contract se mai arata ca : “ *La acest contract se va adauga o Anexa nr.1 care va cuprinde o schita cu cotele precise, pretul, modalitati de plata, materialul de executie, culoarea si alte detalii tehnice care vor fi acceptate de furnizor si beneficiar ...”*

De asemenea, la Anexa nr.1 la contractul de executie referitor la Termenul de montaj se arata ca acesta se va efectua in 2 zile de la data livrării .

In justificarea executarii lucrării de montaj a tamplăriei PVC, la dosarul cauzei pentru fiecare dintre contractele anexate este atasat un act aditional semnat de catre SC XX SRL si clientii sai din care rezulta ca “... **s-au montat** elementele specificate in tabloul de tamplărie, folosindu-se materialele auxiliare specifice “

Tinand cont de cele mai sus aratate ca si de prevederile pct.182.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizeaza ca :“ *În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.* “, analiza documentelor depuse ulterior de petent, conduce la ideea ca activitatea desfasurata de petent ar fi activitate de constructii-montaj, pe care SC XX SRL a justificat-o potrivit specificului activitatii sale .

Aceste probe noi aduse de catre petent odata cu depunerea contestatiei cat si ulterior pana la solutionarea acesteia, nu au fost verificate de catre organul de control si nu au fost semnate de catre acesta, pentru simplul motiv ca ele nu au fost prezentate acestuia, in timp ce documentele care au fost verificate au fost semnate de catre organul de inspectie .

Astfel potrivit referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmit de catre reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj se arata ca : “ *Mentionam ca toate contractele si anexele prezentate de catre societate pana la data incheierii inspectiei fiscale, au fost semnate de catre echipa de control .Actele aditionale, devizele de lucrari si schitele anexate contestatiei au fost intocmite ulterior, la data controlului societatea neputand face dovada existentei lor asa cum rezulta la pct.5.8 al Raportului de Inspectie Fiscala nr.__/2007. .. In timpul controlului nu au fost prezentate de catre societate alte acte aditionale la contracte, schite sau devize de lucrari si cum am mentionat si anterior, toate contractele prezentate au fost semnate de catre echipa de inspectie fiscala ... Astfel consideram ca toate actele aditionale, schitele si devizele de lucrari anexate la contestatie, au fost intocmite ulterior in asa fel incat societatea sa se incadreze la operatiuni supuse masurilor simplificate si nu conform cu realitatea si cu cele facturate.* “ Raportat la cele aratate, coroborate cu prevederile pct.182.1 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la art.182 alin 4 din OG nr.92/2003, se retine ca desi este posibil ca documentele depuse in sustinerea contestatiei sa fi fost intocmite ulterior controlului, ele constituie probe noi pe care organul de inspectie nu a avut posibilitatea sa le studieze si analizeze, sa-si formuleze punctul de vedere, respectiv daca aceste documente sunt sau nu conforme cu realitatea si cu operatiunile facturate de petenta .

Pentru aceste considerente, organul de solutionare a contestatiei va proceda la desfiintarea Deciziei de impunere nr.WW/2007, urmand ca in cauza sa se intocmeasca un nou act de control ce va viza aceeasi perioada impozabila dupa cum prevede OMFP nr.

519/2005 la pct.12.7, astfel : *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. “*

In cazul in care este necesar, pentru a se confirma realitatea celor sustinute prin noile documente depuse in solutionarea contestației, organul de control va efectua si controale incrucisate la societatile beneficiare lucrarilor efectuate de petent .

Potrivit pct.12.8 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :*“ Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

In consecinta, pentru considerentele retinute, in raport de prevederile legale aratate coroborate cu prevederile art. 209-211 si art.216 din OG nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

D E C I D E :

- 1.Desfiintarea Deciziei de impunere nr.937/30.10.2007 privind suma de __ lei .
- 2.Comunicarea deciziei de solutionare a contestației catre petent si Activitatii de Control Fiscal .

DIRECTOR EXECUTIV