



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax: +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. / .2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X COMP S.R.L. din X,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.908079/25.06.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizata de S.C. X COMP S.R.L. prin adresa nr.X/24.06.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.908079/25.06.2010 și de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr.1X/05.07.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.908175/08.07.2010, asupra contestației formulată de **S.C. X COMP S.R.L.**, cu sediul în X, strada X nr.X, sector X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J40/X/1992, având Cod Unic de Înregistrare X.

Contestația a fost formulată împotriva refuzului Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală de comunicare a *“Deciziei de impunere nr.X/03032010 din 19.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală”*, Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2010 ce a sta la baza emiterii deciziei de impunere și Dispoziției nr.X/03.03.2010 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Totodată, contestația a fost formulată împotriva *“Deciziei de impunere nr.X din 19.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală”* emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2010 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de X lei, precum și majorări de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

De asemenea, contestația a fost formulată și împotriva Dispoziției nr.X/03.03.2010 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin adresa mai sus menționată, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, Activitatea de inspecție fiscală, comunică Direcției generale de soluționare a contestațiilor că, în baza art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a soluționat contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/03.03.2010, prin emiterea Deciziei nr.X/ 05.07.2010.

S.C. X COMP S.R.L. figurează la poziția X Anexa 1 – *Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 august 2009* din Ordinul nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili.

Organele de inspecție fiscală au transmis S.C. X COMP S.R.L. Decizia de impunere nr.X/030.03.2010 și Dispoziția privind măsurile nr.X/03.03.2010 prin adresa nr.X/03.03.2010, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, primirea fiind refuzată de S.C. X COMP S.R.L. întrucât plicul de corespondență era deteriorat, fapt adus la cunoștința Direcției generale de administrare a marilor contribuabili la data de 23.03.2010, potrivit adresei nr.X/18.03.2010, înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Registratura 1 sub nr.979276/23.03.2010, prin adresa mai sus precizată fiind solicitată, totodată, recomunicarea înscrisurilor respective.

Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, apreciind, potrivit adresei nr.X/05.07.2010, că actele administrative fiscale emise nu au putut fi comunicate printr-una din modalitățile prevăzute la art.44 alin.(2) lit.a), lit.b) și lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la comunicarea acestora prin publicitate, în conformitate cu dispozițiile art.44 alin.(3) din același act normativ.

În acest sens, la data de 31.03.2010, concomitent la sediul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare fiscală <http://www.mfinante.ro>, a fost afișat anunțul individual nr.X/ 31.03.2010, prin care se comunică faptul că au fost emise acte administrative fiscale pentru S.C. X COMP S.R.L., iar în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, actele administrative fiscale emise se

consideră comunicate la data de 16.04.2010, respectiv în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

Având în vedere prevederile art.44 *Comunicarea actului administrativ fiscal*, care la alin.(4) stipulează: *“Dispozițiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător”*, se reține că, potrivit doctrinei, procedura comunicării actelor prin publicitate **are un caracter cu totul excepțional**, recomandându-se instanțelor maximă prudență în aplicarea dispozițiilor art.95 din Codul de procedură civilă privitoare la citarea prin publicitate, dispozițiile procedurale privitoare la termenul de înmânare al citației fiind stabilite exclusiv în interesul părții citate.

De asemenea, se reține faptul că, potrivit Anexei 2 *“Instrucțiuni de completare”* a Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate, *“Comunicarea prin publicitate se efectuează în situația în care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una dintre modalitățile de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*.

Totodată, din analiza jurisprudenței în materie se desprinde concluzia că procedura comunicării prin publicitate are caracter excepțional, justificarea ei constând în aceea că partea care solicită a fi efectuată se află în imposibilitatea de a afla domiciliul celeilalte părți iar pentru a se putea dispune comunicarea actelor de procedură prin publicitate, partea trebuie să învedereze împrejurări concrete din care să rezulte că deși a făcut tot ce i-a stat în putință nu a reușit să afle domiciliul celeilalte părți.

De asemenea, Direcția Generală Juridică din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr.X/09.09.2010 a comunicat faptul că în speță sunt incidente dispozițiile pct.3.9. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora dacă *„[...] în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatorul a luat la cunoștință de actul administrativ fiscal atacat, contestația va fi considerată depusă în termenul legal”*.

În conformitate cu prevederile art.44 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările ulterioare, coroborat cu art.95 din Codul de procedură civilă și cu pct.3.9. din

Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și cu Anexa 2 *“Instrucțiuni de completare”* a Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate și ținând seama de considerentele din doctrina și literatura juridică precum și de spețele din jurisprudență, contestația formulată de S.C. X COMP S.R.L. din X va fi considerată depusă în termenul legal.

Având în vedere cele reținute mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe de fond asupra contestației.

I. S.C. X COMP S.R.L., prin contestația formulată, solicită anularea/desființarea actelor reprezentând rezultatul inspecției fiscale, respectiv *“Decizia de impunere nr.X din 19.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală”* și Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.02.2010 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, susținând că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu trebuia să aplice taxarea inversă pentru activitatea de fasonare a oțelului beton.

În justificarea celor susținute, respectiv a motivelor pentru care a aplicat măsurile de simplificare pentru activitatea de fasonare a oțelului beton, societatea invocă prevederile art.160 alin.(2) lit.c) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la nivelul anului 2007, și ale art.2 din O.M.F.P. nr.155/2007, care precizează în mod expres activitățile din economia națională supuse *taxării inverse*, respectiv *“măsurile de simplificare se aplică pentru lucrările stipulate la secțiunea F «Construcții», diviziunea 45 a Codului CAEN”*.

Totodată, societatea invocă și adresa nr.X/24.09.2009 întocmită de Institutul Național de Statistică, precizând că potrivit acestei adrese activitatea de fasonare a oțelului beton se încadrează la secțiunea F « Construcții », diviziunea 45, Cod CAEN: 4525 reprezentând *“prelucrarea prin deformare plastică a oțelului beton în vederea realizării unor obiecte cu diverse forme (etrieri, cadre, bare cu forme variate etc.), obiecte care sunt incluse, de regulă, în structura construcțiilor”*

Concluzionând, societatea afirmă că prin prelucrarea oțelului beton realizează anumite produse, *“obiecte cu diferite forme”*, aspect ce vine în contradicție cu punctul de vedere atât al echipei de inspecție fiscală cât și al Direcției de legislație în domeniul TVA, care susțin, în mod nejustificat, că

măsurile de simplificare se aplică doar pentru prestările de servicii, întrucât nici în Codul fiscal și nici în Normele de aplicare a acestuia nu se face o distincție a aplicării măsurilor de simplificare doar pentru prestările de servicii, ci din contră este menționată expresă că se aplică și livrărilor de bunuri.

Totodată, societatea precizează că în Raportul de inspecție fiscală preliminar se menționează că „*măsurile de simplificare sunt aplicabile numai în cazurile în care bunurile mobile fac obiectul unei livrări în urma căreia acestea sunt încorporate într-un bun imobil*”, susținând că acest aspect se regăsește în situația în speță, întrucât oțelul beton fasonat este un bun care nu poate fi folosit de sine stătător, fiind încorporat în bunuri imobile, ca parte a structurii de rezistență, fasonarea realizându-se în baza unor extrase de armătură.

Societatea invocă, de asemenea, și dispozițiile art.82 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal, susținând că a achitat TVA-ul prin autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, fără să existe o prejudiciere a statului.

Totodată, societatea consideră că soluția echipei de inspecție fiscală este subiectivă, netemeinică și nelegală, generând suspiciuni și regim diferențiat în privința aplicării corecte a legii, motivând în acest sens următoarele :

- în anul 2007, neexistând o practică unitară pe piață în privința aplicabilității măsurilor de simplificare, societatea a solicitat Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr.X/06.05.2007 lămuriri suplimentare cu privire la aplicabilitatea art.160 alin.(2) lit.c) în raport de O.M.F.P. nr.155/2007, fără însă să primească răspuns;

- echipa de inspecție fiscală menține un punct de vedere, chiar și eronat întocmit în anul 2007, prin care se răspunde unei societăți concurente, fapt ce induce ideea că în mod preferențial anumiți competitori din piață își desfășoară activitatea beneficiind de un răspuns din partea organelor abilitate, în timp ce alții sunt tratați cu indiferență;

- prevalarea de dispozițiile art.133 din Codul fiscal aplicabil la nivelul anului 2007 nu au aplicabilitate în cauză;

- având în vedere practica neunitară pe piață în ceea ce privește aplicabilitatea măsurilor de simplificare, era imperios necesar aplicarea dispozițiilor pct.11 al art.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal.

Totodată, prin adresa nr.X/28.08.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Registratura generală sub nr.X//31.08.2010 și la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Registratura 1 sub nr.X/31.08.2010, societatea formulează *“Cerere completatoare a contestației*

înregistrată la A.N.A.F. sub nr.X/25.06.2010” prin care solicită anularea/desființarea actelor reprezentând rezultatul inspecției fiscale – *“Decizia de impunere nr.X din 19.04.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală”* și actele subsecvente, în speță, Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.02.2010 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, pentru următoarele considerente :

Societatea susține că sumele stabilite cu titlu de obligație de plată reprezentând TVA au fost achitate prin autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, obligațiile suplimentare cu titlu de majorări de întârziere urmând a fi anulate ca o consecință directă a inexistenței obligației de plată principale.

Totodată, societatea susține că este eronată interpretarea organelor de inspecție fiscală care rețin în sintagma *“în vederea recomercializării, în baza comenzilor primite de la clienți, oțelul beton a fost supus prelucrării/fasonării”*, întrucât activitatea de bază era de fasonare a oțelului beton conform proiectelor de armătură puse la dispoziție de beneficiari și nu prelucrarea oțelului beton în vederea recomercializării, respectiv prelucrarea se realiza în baza proiectului structurii de rezistență a imobilului și nu aleator, pentru reintroducerea oțelului beton în stocul de marfă.

De asemenea, societatea susține că, deși în decizia de impunere organele de inspecție fiscală au precizat că în clasa 45 din Codul CAEN se regăsește codul 4525 *“Alte lucrări speciale de construcții”* unde se încadrează activitatea *“fasonarea betonului”*, se adaugă la lege, întrucât s-a constatat că *“actul normativ menționat nu include în această diviziune sau în subdiviziunile sale și livrarea de oțel fasonat/prelucrat, ceea ce a făcut obiectul activității prestate de X, pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare”*, or legiuitorul nu limitează măsurile de simplificare excluzând livrările de bunuri, din contră, acestea sunt prevăzute în mod expres la art.160 alin.(3) din Codul fiscal.

Societatea susține că aplicabilitatea dispozițiilor art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal nu are legătură cu dispozițiile art.160 din Codul fiscal.

Totodată, societatea susține că, în ceea ce privește faptul că organele de inspecție fiscală au exclus activitatea de fasonare a oțelului beton prestată de societate din categoria activităților speciale de construcții pe considerentul că încorporarea oțelului beton fasonat într-un imobil este realizată de către o altă persoană și nu de către cel ce realizează această activitate, textul de lege prevede clar și distinct cele două activități legate de bunurile mobile care intră în structura bunurilor imobile, făcându-se mențiunea expresă între activitatea de livrare și cea de încorporare a bunurilor mobile în structura imobilelor.

De asemenea, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au indicat mai multe posibilități de încadrare a activității prestate de societate, respectiv, atât în secțiunea “F-*Construcții*” cât și în secțiunea “D-*Produse ale industriei prelucrătoare*” și secțiunea “G” din Codul CAEN.

Societatea susține că prin activitatea prestată nu s-a diminuat taxa pe valoarea adăugată, astfel cum se reține din concluziile deciziei de impunere, ci taxa a fost achitată conform prevederilor art.82 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal.

Totodată, societatea precizează că, în conformitate cu prevederile art.82 alin.(9) și alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Codul fiscal, după apariția O.M.F.P. nr.155/2007, toate facturile ulterior întocmite și pentru care s-a aplicat taxa pe valoarea adăugată au fost corectate prin stornarea acestei taxe.

Astfel, societatea susține că obligarea la plata taxei pe valoarea adăugată stabilită prin decizia de impunere contestată reprezintă o dublă impunere întrucât TVA-ul a fost încasat de către stat o dată cu vânzarea imobilelor în care oțelul beton fasonat a fost încorporat.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.02.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/03.03.2010 contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală, în vederea soluționării adreselor nr.X/29.06.2007, nr.X/29.09.2007 și nr.X/06.11.2007 emise de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de administrare a veniturilor statului, au efectuat la S.C. X COMP S.R.L. o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată, având ca obiectiv verificarea cu control ulterior a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadelor de raportare martie, aprilie și iunie 2007, pentru care societatea a solicitat și beneficiat de rambursare, compensare și restituirea soldului sumei negative de TVA.

Perioada supusă inspecției fiscale parțiale a fost 01.12.2003-30.06.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat în perioada verificată achiziții de oțel-beton în vederea recomercializării, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă în contul 371 “Mărfuri”.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea, în vederea recomercializării, în baza comenzilor primite de la clienți, a prelucrat/fasonat prin proceduri mecanice, cu utilaje speciale oțelul-beton achiziționat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2007-30.06.2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi având ca obiect livrări de *oțel fasonat/prelucrat*, și că în lunile ianuarie și februarie 2007, la momentul vânzării contribuabilul a aplicat la facturare regimul normal de taxare, respectiv a aplicat cota standard de TVA de 19%, pentru ca în perioada februarie – iunie 2007, pentru livrările de *oțel beton fasonat/prelucrat* și pentru avansurile încasate pentru aceste livrări, să factureze și să înregistreze aceste operațiuni în evidența contabilă aplicând măsurile de simplificare, respectiv înscriind pe facturi "*taxare inversă*".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în aceeași perioadă, societatea a revenit asupra livrărilor de oțel beton fasonat/prelucrat pe care le facturase prin aplicarea regimului normal de taxare, stornând din evidența contabilă aceste facturi și întocmind facturi fără TVA, respectiv aplicând măsurile de simplificare.

În urma celor constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații reprezentantului legal al societății. Prin *Nota explicativă* societatea a precizat că a încadrat operațiunile de livrări de oțel beton fasonat/prelucrat în categoria lucrărilor de construcții-montaj, motiv pentru care a aplicat măsurile de simplificare, potrivit art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul respectiv.

Astfel, coroborând următoarele prevederi legale:

- art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil de la data de 01.01.2007, privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj;

- pct.82 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;

- art.2 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 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, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal 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 ;

- Anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, care la subdiviziunea 4525 “*Alte lucrări speciale de construcții*” încadrează activitatea “fasonarea oțelului”, și nu livrarea de oțel fasonat/prelucrat, operațiune ce a făcut obiectul facturilor emise de societate și pentru care aceasta a aplicat măsurile de simplificare;

- pct.13 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din prevederile cărora organele de inspecție fiscală au constatat că măsurile de simplificare sunt aplicabile livrărilor de bunuri mobile numai în cazul în care acestea se încorporează într-un bun imobil din categoria construcțiilor-montaj, cazuri în care aceste bunuri mobile sunt tratate ca fiind parte componentă a unei lucrări de construcții-montaj, or societatea nu a inclus într-un bun imobil oțelul fasonat/prelucrat, ci l-a vândut ca marfă către diverși clienți, astfel încât livrările efectuate sunt livrări de bunuri mobile fără a avea caracter de construcție-montaj ;

- prevederile Secțiunii “*D-Produse ale industriei prelucrătoare*” din Anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, în baza cărora organele de inspecție fiscală au constatat că în urma activității de prelucrare a oțelului beton achiziționat, societatea nu a realizat un produs nou, ci o versiune modificată a aceluiași produs – oțel beton, astfel că activitatea de prelucrare intră în categoria comerțului și nu în categoria prestărilor de servicii în scop de construcții-montaj, practic, societatea livrând același bun, prelucrat,

organele de inspecție fiscală au stabilit că livrarea de oțel beton prelucrat și/sau fasonat nu constituie lucrare specială de construcții și în consecință la facturarea și înregistrarea acestor livrări nu se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, respectiv taxarea inversă.

Astfel, având în vedere că societatea prin aplicarea măsurilor de simplificare în cazul livrărilor de oțel beton fasonat/prelucrat a încălcat prevederile art.140 alin.(1) și ale art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diminuând nejustificat taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, organele de inspecție fiscală au recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilind diferențe suplimentare în sumă totală de **X lei**, respectiv:

- pentru luna februarie 2007, suma de X lei;
- pentru luna martie 2007, suma de X lei;
- pentru luna aprilie 2007, suma de X lei;

- pentru luna mai 2007, suma de X lei;
- pentru luna iunie 2007, suma de X lei.

Totodată, pentru diferențele stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.115 alin.(1), art.116 alin.(1), alin.(1[^]1) și alin.(5), art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1), alin.(2) și alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere pentru fiecare perioadă de raportare în sumă totală de **X lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că, pentru fundamentarea constatărilor, au solicitat un punct de vedere Direcției de legislație în domeniul TVA prin adresa nr.X/2009 și că, urmare acestei solicitări, opinia Direcției de legislație în domeniul TVA exprimată prin adresa nr.X/08.01.2010, a fost în sensul menținerii temeiurilor legale de fundamentare a constatărilor, așa cum au fost stabilite de membrii echipei de inspecție fiscală.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina S.C. X Comp S.R.L. colectarea de taxă pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor derulate pentru care aceasta a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, întrucât pe de o parte organele de inspecție fiscală susțin că societatea, în urma activității de *prelucrare a oțelului beton* achiziționat nu a realizat un produs nou, ci o versiune modificată a aceluiași produs - *oțel beton*, iar pe de altă parte societatea, prin contestație, susține că prin prelucrarea, respectiv fasonarea oțelului beton realizează *obiecte cu diferite forme* care se încorporează într-un bun imobil din categoria construcțiilor-montaj.

În fapt, în urma verificării perioadei 01.01.2007-30.06.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat, în baza comenzilor primite de la clienți, produse oțel-beton *fasonat/prelucrat*, pentru care a aplicat măsurile de simplificare, respectiv înscriind în facturile emise „taxare inversă”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în urma activității de prelucrare pe care societatea a aplicat-o asupra *oțelului beton* după ce l-a achiziționat, aceasta nu a realizat un produs nou, ci o versiune modificată a aceluiași produs – *oțel beton*, iar activitatea de prelucrare a fost urmată de livrare ca bun mobil a oțelului astfel prelucrat și/sau fasonat, însă acesta nu a fost inclus de societate într-un bun imobil cu caracter de construcție-montaj.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de *oțel beton prelucrat și/sau fasonat* nu constituie lucrare specială de construcții, fapt pentru care au stabilit că pentru această livrare nu se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, și întrucât societatea a încălcat prevederile art.140 alin.(1) și ale art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilind suplimentar de plată în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei.

Prin contestație, societatea precizează că prin prelucrarea, respectiv fasonarea oțelului beton realizează anumite produse, *obiecte cu diferite forme*, iar oțelul beton fasonat este un bun care nu se poate folosi de sine stătător, ci se încorporează în bunuri imobile, ca parte componentă a structurii de rezistență, fasonarea realizându-se în baza unor extrase de armătură.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

„(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;

[...]

(3) **Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidentiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pe facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă în decontul de TVA, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, prevederile art.160 din legea fiscală, au fost explicitate prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal. Astfel, potrivit pct.82 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal.”

iar în ceea ce privește lucrările de construcții-montaj asupra cărora se aplică măsura de simplificare, acestea sunt clarificate la alin.(3) al aceluiași punct menționat mai sus, din Normele metodologice ale Codului fiscal în forma aplicabilă în anul 2007, potrivit căruia:

„(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.”

Așadar, în condițiile și limitele prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se aplică **măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj**, iar pct. 82 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede că **lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.**

Totodată, având în vedere caracterul limitativ al dispozițiilor privind măsurile de simplificare, în cazul în speță lucrările de construcții-montaj, legiuitorul, în explicitarea acestora, stipulează în cadrul dispozițiilor art.2 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice 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, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Din textele de lege citate, se reține că legiuitorul reglementează aplicarea măsurii de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj, prevăzută la art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal prin condiționarea expresă de încadrare a acestor lucrări în categoria lucrărilor 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.

Astfel, potrivit Anexei 1 la Ordinul Președinte Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, la secțiunea F „Construcții”, diviziunea 45 se stipulează:

“Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor.[...]

Construcțiile speciale includ construcția unor părți ale clădirilor și lucrărilor de geniu civil, sau pregătirea în acest scop. De obicei, este vorba de specializarea într-un singur aspect comun diferitelor structuri, necesitând calificare sau echipament specializat. Sunt incluse activități ca: fixarea pilonilor, lucrări de fundații, forarea puțurilor, lucrări de armare, lucrări de betoane, zidării, fixarea elementelor prefabricate, schelărie, fixarea acoperișului etc. Aici este inclusă realizarea structurilor de oțel, cu condiția ca piesele componente să nu fie produse de aceeași unitate.[...].

4525 Alte lucrări speciale de construcții

Această clasă include:

[...]

- fasonarea oțelului;[...]

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, fasonarea oțelului este lucrare specială de construcție, inclusă la clasa 4525 din cadrul diviziunii 45, secțiunea F „Construcții” din anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2010 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat, invocând în acest sens prevederile pct.13 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că măsurile de simplificare sunt aplicabile livrărilor de *bunuri mobile* numai în cazul în care acestea se încorporează într-un *bun imobil* din categoria *construcțiilor-montaj*, cazuri în care aceste *bunuri mobile* sunt tratate ca fiind parte componentă a unei lucrări de *construcții-montaj*, însă, întrucât S.C. X COMP S.R.L. nu include într-un bun imobil *oțelul fasonat/prelucrat*, ci îl vinde ca marfă către diverși clienți, aceste livrări sunt livrări de bunuri mobile fără a avea caracter de construcție-montaj.

Astfel, față de constatarea organelor de inspecție fiscală, se reține că potrivit prevederilor invocate, respectiv pct.13 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(4) În sensul art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, serviciile legate de bunurile imobile cuprind operațiuni precum:

a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin natura lor;”.

Din cele de mai sus, se reține că nu este stipulată o condiționare cu privire la persoana în sarcina căreia intră obligația încorporării bunurilor mobile livrate într-un imobil, astfel încât aceste bunuri mobile să devină un bun imobil prin natura sa.

Totodată, se reține că prin contestația formulată societatea susține că oțelul beton fasonat este un bun care nu se poate folosi de sine stătător, el se încorporează în bunuri imobile, ca parte componentă a structurii de rezistență, fasonarea realizându-se în baza unor extrase de armătură.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus și conform principiului de drept *acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu poate să distingă*, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală și, mai mult, în

condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat destinația oțelului fasonat/prelucrat, respectiv încorporarea acestuia într-un bun imobil, acestea limitându-se doar la a constata și consemna faptul că *“S.C. X COMP S.R.L. nu include într-un bun imobil oțelul fasonat/prelucrat”*.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/ 25.02.2010, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în urma activității de prelucrare pe care societatea a aplicat-o asupra *oțelului beton* după ce l-a achiziționat, aceasta nu a realizat un produs nou, ci o versiune modificată a aceluiași produs – *oțel beton*, iar activitatea de prelucrare a fost urmată de livrare ca bun mobil a oțelului astfel prelucrat și/sau fasonat, acesta nefiind inclus de societate într-un bun imobil cu caracter de construcție-montaj.

În susținere, organele de inspecție fiscală invocă prevederile Secțiunii „D – Produse ale industriei prelucrătoare” din Anexa 1 la Ordinul Președintele Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, potrivit cărora:

“Activitatea de fragmentare și redistribuire în loturi mai mici, [...]; tăierea metalelor la comanda clientului, toate produc o versiune modificată a aceluiași produs (nu un produs nou) și se clasifică în secțiunea G (Comerț cu ridicata și cu amănuntul).”

concluzionând că, față de operațiunile în cauză, aceste prevederi legale conduc la clasificarea activității de prelucrare în categoria comerțului și nu în categoria prestărilor de servicii în scop de construcții-montaj.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată societatea susține că prin prelucrarea, respectiv fasonarea oțelului beton realizează anumite produse, *obiecte cu diferite forme*, invocând în acest sens adresa nr.X/24.09.2009 emisă, urmare solicitării S.C. X COMP S.R.L., de Institutul Național de Statistică, anexată în copie la dosarul cauzei.

Din analiza adresei invocate de societate se reține că: *„Fasonarea oțelului beton, activitate prevăzută în cadrul clasei CAEN Rev. 4525 «Alte lucrări speciale de construcții», se referă la prelucrarea prin deformare plastică a oțelului beton în vederea realizării unor obiecte cu diverse forme (etrieri, cadre, bare cu forme variate etc.), obiecte care sunt incluse, de regulă, în structura construcțiilor”*.

Prin urmare, se reține că activitatea de fragmentare, de tăiere a metalelor la comanda clientului se clasifică în secțiunea “G - Comerț cu ridicata și cu amănuntul”, potrivit Anexei 1 la Ordinul Președintele Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, însă **prelucrarea prin deformare plastică**

a oțelului beton în vederea realizării unor obiecte cu diverse forme, respectiv etrieri, cadre, bare cu forme variate, **reprezintă fasonare, activitate prevăzută în cadrul clasei CAEN 4525 „Alte lucrări speciale de construcții”**, diviziunea 45, secțiunea F „Construcții” din anexa la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cât și argumentele invocate de societate prin contestația formulată, se reține că în cauză nu rezultă situația de fapt: pe de o parte, organele de inspecție fiscală, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, susțin că societatea, în urma activității de *prelucrare a oțelului beton* achiziționat nu a realizat un produs nou, ci o versiune modificată a aceluiași produs - *oțel beton*, fără însă ca din analiza acestui raport să rezulte în ce a constat activitatea de prelucrare a oțelului beton, respectiv care sunt operațiunile la care a fost supus oțelul beton; pe de altă parte, societatea, prin contestație, susține că prin prelucrarea, respectiv fasonarea oțelului beton realizează *obiecte cu diferite forme*.

Așadar, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv, potrivit art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „[...] să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că la dosarul cauzei nu sunt anexate documente care să susțină constatările organelor de inspecție fiscală și/sau documente care să probeze argumentele contestatoarei, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,

coroborat cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„12.7. 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.”

În consecință, **se va desființa Decizia de impunere nr.X/03.03.2010 pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută, în primul rând, de organul de inspecție fiscală.

2. Referitor la accesorii în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Decizia de impunere nr.X/03.02.2010 a fost desființată, iar prin contestația formulată societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va desființa și pentru **suma de X lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.12.7. din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ale art.160 alin.(1), alin.(2) lit.c) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.82 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, art.2 alin.(1) din O.M.F.P. 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, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1 la Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, se

D E C I D E

Desființarea Deciziei de impunere nr.X/03.03.2010 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma totală de X lei**, reprezentând:

- **X lei taxă pe valoarea adăugată;**
- **X lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

X