

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de **X S.C.M. cu sediul în Arad,**

înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea Cooperativa Meșteșugărească X S.C.M. formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.și a Dispoziției de măsuri nr. întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de Societatea Cooperativa Meșteșugărească X S.C.M. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală aparținând Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad, s-au reținut următoarele:

In drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat, prevede:

“ ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului

finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreuna cu anexele, conține pagini. In conformitate cu art. 175 si art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, împotriva sumelor de plata si sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte fata de petentă, și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de X S.C.M. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat în data de....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În legătură cu capătul de cerere privind contestația formulată de X S.C.M. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....., s-au reținut următoarele:

X S.C.M. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere

nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală solicitând anularea acesteia pentru suma totală delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății, avocat....., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală – Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei aferent facturii fiscale nr.în sumă totală delei reprezentând materiale de construcții refacturate de furnizorul S.C. M S.R.L. conform contractului de execuție nr.....;

- contractul de execuție are în cuprinsul său două convenții juridice, două acte comerciale reunite în cadrul unui singur înscris și este vorba despre un act juridic, contract de execuție de lucrări de construcții –reparații la imobil și un act juridic de vânzare cumpărare a bunurilor necesare realizării lucrărilor de reparație și modernizare a imobilului;

- prin voința părților, în baza libertății pe care legea o oferă de a stabili în mod liber încheierea de acte juridice și conținutul acestora, părțile au hotărât ca înscrisul denumit contract de execuție nr.să conțină două acte juridice distincte respectiv un contract de execuție de lucrări de construcții –reparații la imobil și un contract de vânzare cumpărare a bunurilor necesare realizării lucrărilor de reparație și modernizare a imobilului;

- o primă dovadă privind intenția părților de a privi în mod distinct lucrările de construcții de vânzarea de bunuri este modul identic în care societățile au întocmit și înregistrat TVA în facturi și evidențe contabile din acest motiv ambele societăți au întocmit două tipuri de facturi, una pentru manoperă factura fiscală nr.....,, aceste facturi fiind cu taxare inversă și facturi de vânzare cumpărare bunuri, factura fiscală nr.care au fost întocmite cu reținere de T.V.A;

- o a doua dovadă privind intenția părților de a califica în acest mod contractul și operațiunile desfășurate între ele sunt declarațiile orale ale

părților iar o a treia dovadă a existenței a două operațiuni juridice diferite este faptul că între societăți au fost întocmite avize de însoțire a mărfii pentru bunurile cuprinse în factura fiscală nr.care este o dovadă a faptului că este vorba despre o vânzare cumpărare de bunuri;

- în mod greșit organul de control a considerat că operațiunea de vânzare cumpărare înscrisă în factura fiscală nr.este o operațiune de lucrare de construcții montaj care este supusă în privința taxei pe valoarea adăugată reglementărilor art. 160 alin. 2, lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în concluzie în mod corect s-a întocmit factura fiscală nr.cu reținerea taxei pe valoarea adăugată și se impune restituirea acesteia;

- societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de 26.679 lei aferentă facturilor fiscale nr.emise de S.C. C S.R.L. reprezentând materiale de construcții;

- argumentele că societatea a procedat corect la deducerea sumei delei reprezentând taxă pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. C S.R.L. sunt aceleași ca și cele prezentate pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de S.C. M S.R.L.;

- petenta afirmă că organul de control nu a luat măsura remedierii aspectelor constatate în sensul refacerii facturilor considerate greșit întocmite, deci organul de control nu a aplicat legea prin faptul că dacă a considerat că facturile în cauză nu sunt corect întocmite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată nu a dispus anularea acestora și refacerea lor cu mențiunea taxare inversă.

Față de cele prezentate, societatea solicită admiterea contestației și anularea actului atacat.

II. Verificarea societății petente a cuprins perioada 01.05.2004 – 31.08.2008 și s-a efectuat urmare decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii august 2008, depus și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.....

Urmare verificării efectuate s-a constatat că societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă facturii nr.reprezentând materiale de construcții refacturate de către furnizorul S.C. M S.R.L. conform contractului de execuție nr.....

Din contractul de execuție nr.încheiat între S.C.M. T în calitate de beneficiar și S.C. M S.R.L. în calitate de constructor rezultă că „ Constructorul se obligă să asigure: forța de muncă și materialele necesare”, materialele facturate au fost incluse în devizele de lucrări, din nota explicativă luată dl. având calitatea de președinte al societății verificate a rezultat că materialele înscrise în factura nr.

.....nu au fost recepționate iar societatea petentă nu a întocmit bonuri de consum pentru materialele respective.

Astfel, în condițiile în care bunurile nu au fost livrate în cadrul unei operațiuni de comerț ci pentru realizarea obiectului contractului de execuție de lucrări și a fost respectată condiția prevăzută de art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 82 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, modificate și completate de H.G. nr. 1861/2006 și H.G. nr. 1579/2007 în sensul că atât furnizorul cât și beneficiarul sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală, în baza art. 160 alin. (2) lit. c) coroborat cu prevederile art. 160 alin. (5) și art. 146 alin. (1) lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv pct. 82 alin. 10 și pct. 46 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 modificată și completată de H.G. nr. 1861/2006 și H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală delei aferentă facturii nr.

Organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat având ca obiect tematic verificarea modului de înregistrare a facturilor fiscale emise de S.C. M S.R.L. către S.C.M. X însă, așa după cum rezultă din Procesul verbal înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală a Municipiului Arad sub nr....., organele de control nu au putut intra în posesia documentelor justificative ale S.C. M S.R.L.

Societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală delei aferentă următoarelor facturi emise de S.C. C...S.R.L.: factura nr.reprezentând materiale de construcții refacturate de către S.C. C S.R.L.

Întrucât, materialele facturate au fost livrate în urma unor contracte de execuție, fiind incluse în devizele de lucrări și nu în cadrul unei operațiuni de comerț și a fost respectată condiția prevăzută de art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 82 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, modificate și completate de H.G. nr. 1861/2006 și H.G. nr. 1579/2007 în sensul că, atât furnizorul cât și beneficiarul sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală, în baza art. 160 alin. (2) lit. c) coroborat cu prevederile art. 160 alin. (5) și art. 146 alin. (1) lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv pct. 82 alin. 10 și pct. 46 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 modificată și completată de H.G. nr. 1861/2006 și H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală delei

aferentă facturilor prezentate mai sus.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat Activității de Inspecție Fiscală Timiș efectuarea unui control la S.C. C S.R.L. iar conform Procesului verbal nr.a rezultat că lucrările efectuate de S.C. C S.R.L. sunt de natura celor prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, modificată și completată de Legea nr. 343/2006.

III. X S.C.M., cu sediul în Arad, str.jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr....., are cod unic de înregistrare RO....., cont bancar deschis la Piraeus Bank Sucursala Arad,..... și are ca obiect principal de activitate „Fabricarea de mobilă pentru birouri și magazine” – cod CAEN 3101.

IV. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Arad au stabilit în sarcina societății petente suma totală delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, aferentă facturilor emise de S.C. M S.R.L. și S.C. C S.R.L.

Urmare verificării efectuate, referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2007, pentru societatea petentă au fost prestate de către societățile comerciale M S.R.L. și S.C. C S.R.L. lucrări de construcții montaj efectuate cu materialele prestatorilor, lucrări pentru care nu au fost aplicate în totalitate măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. 2 lit. c din Codul fiscal, respectiv taxarea inversă.

Taxarea inversă presupune că pentru lucrările de construcții montaj, societățile prestatoare nu colectează taxa pe valoarea adăugată și înscriu pe factură mențiunea „*taxare inversă*”, însă beneficiarii au obligația înscrierii pe factura primită de la furnizori a taxei pe valoarea adăugată aferentă, a înregistrării acesteia în evidența contabilă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată (4426 = 4427) și de asemenea, a evidențierii taxei în decontul de TVA atât ca taxă colectată cât și ca taxa deductibilă, fără însă să se efectueze plata între furnizori și beneficiari (art. 160 alin. (3) din Codul fiscal și pct. 82 alin. (5) și (6) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004).

În cazul de față, pentru lucrările de construcții-montaj executate,

prestatorii au emis separat facturi fiscale cuprinzând manopera, pentru care au fost aplicate corect măsurile de simplificare (nu s-a colectat și nu s-a dedus taxa pe valoarea adăugată) și facturi fiscale cuprinzând materialele de construcție încorporate în lucrare, pentru care în mod eronat nu au fost aplicate măsurile de simplificare (s-a colectat și s-a dedus taxa pe valoarea adăugată).

Astfel, pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în suma delei aferentă facturii nr.reprezentând materiale de construcții facturate de către prestatorul S.C. M S.R.L. și pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă totală delei aferentă următoarelor facturi emise de S.C. C S.R.L.: factura nr.reprezentând materiale de construcții facturate de către S.C. C S.R.L., societatea petentă și-a exercitat dreptul de deducere (4426= 401) fără a colecta în același timp această taxa (4426 =4427) conform prevederilor art. 160 alin. (3) din Codul fiscal.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor prezentate mai sus, stabilind în sarcina societății o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală delei (.....lei +lei).

În fapt, între S.C.M. X în calitate de beneficiar și S.C. M S.R.L. în calitate de constructor s-a încheiat contractul de execuție nr.având ca obiect executarea lucrărilor de reparații la obiectivul punct de lucru str.....

Din contract rezultă faptul că „ Constructorul se obligă să asigure: forța de muncă și materialele necesare”, iar devizele ofertă întocmite cuprind atât manopera cât și materialele necesare efectuării lucrărilor.

Din nota explicativă luată dl.având calitatea de președinte al societății verificate a rezultat că materialele înscrise în factura nr.emisă de S.C. M S.R.L. nu au fost recepționate de către S.C.M. X iar societatea petentă nu a întocmit bonuri de consum pentru materialele respective.

Astfel, rezultă că au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal doar pentru contravaloarea manoperei lucrărilor de construcții – montaj executate (nu a fost înscrisă taxa pe valoarea adăugată în facturile de manoperă) însă contravaloarea materialelor încorporate în aceste lucrări a fost taxată cu cota de 19% taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, între S.C.M. X în calitate de investitor și S.C. C S.R.L. în calitate de antreprenor au fost încheiate contractele nr.prin care antreprenorul se obligă să execute pentru societatea petentă diferite lucrări de construcții montaj.

Din verificarea facturilor emise de către S.C. C S.R.L. către

S.C.M. X s-a constatat că au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Codul fiscal doar pentru contravaloarea manoperei lucrărilor de construcții – montaj executate (nu a fost înscrisă taxa pe valoarea adăugată în facturile de manoperă) însă contravaloarea materialelor încorporate în aceste lucrări a fost taxată cu cota de 19% taxă pe valoarea adăugată.

Societatea prestatoare S.C. C S.R.L. a fost verificată de organele de inspecție fiscală aparținând Direcției Generale a Finanțelor Publice Timiș care, în Procesul verbal încheiat în data de 27.01.2009 au concluzionat: „ (...) materialele folosite în realizarea obiectivelor contractuale menționate anterior au fost achiziționate în vederea efectuării lucrărilor de construcții – montaj (instalații electrice, igienizare grup social, lucrări de termoizolație și hidroizolație, consolidare casa, execuție gard, montat geamuri termopane) societatea nu trebuia să separeu contravaloarea bunurilor din situațiile de lucrări și să le factureze în regim normal de TVA, operațiunea încadrându-se la pct. 13 alin. (4) lit. a) din H.G. nr. 44/2004 unde se stipulează că prin serviciile legate de un bun imobil se înțelege inclusiv orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin imobile prin natura lor, deci trebuia aplicată taxarea inversă atât pentru prestarea de servicii cât și pentru bunurile încorporate în bunul imobil.”

În drept, legislația în vigoare din perioada analizată respectiv prevederile art. 160 din **Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal** cu modificările și completările ulterioare:

“ Măsuri de simplificare

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;

(...)

(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 evidențiază 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.

(4) Beneficiarii care sunt persoane impozabile cu regim mixt aplică și prevederile art. 147, în funcție de destinația achizițiilor respective.

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

- Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

“13 (...) (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 legătura cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin natura lor; (...)

82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxarii inverse, este ca 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.(...)

(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.(...)

(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426=4427 cu suma taxei aferente.

(6) Înregistrarea contabilă 4426=4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.(...)

(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxarii inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

De asemenea, conform Ordinului Ministerului 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:

“ART. 1

În condițiile și limitele prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La 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, se prevede că lucrările de construcții montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.

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).

ART. 3

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care nu au aplicat prevederile art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările prevăzute la art. 2 din prezentul ordin, vor proceda la corectarea facturilor emise conform prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.”

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat măsurile de simplificare – taxare inversă – și pentru contravaloarea materialelor încorporate în lucrări de construcții – montaj, întrucât:

- Lucrările de construcții cuprinse în contractul de execuție nr.încheiat cu S.C. M S.R.L. respectiv contractele nr.

.....Încheiate cu S.C. C S.R.L. se încadrează în categoria lucrărilor stipulate la secțiunea F „Construcții”, diviziunea 45, din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002, pentru care în conformitate cu prevederile O.M.F. nr. 155/2007 se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- conform contractelor încheiate cu S.C. M S.R.L. și S.C. C S.R.L., efectuarea lucrărilor de construcții – montaj s-a făcut cu materialele prestatorilor și nu ale clientului, procurarea acestora fiind în sarcina prestatorilor, care aveau obligația executării în întregime a lucrărilor contractate. În devizele întocmite de prestatori a fost înscrisă atât manopera cât și cantitatea de materiale implicată în execuția lucrării, situațiile de plată fiind întocmite pe total lucrare (materiale și manoperă).

În aceste condiții, lucrările executate reprezintă lucrări de construcții – montaj pentru care se aplică în întregime măsurile de simplificare atât pentru partea de manoperă cât și pentru partea de materiale, acestea neputând fi separate în ceea ce privește aplicarea taxării inverse.

Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 referitor la capitolul VI „ *Taxa pe valoarea adăugată*” precizează la pct. 13 alin. (4) lit. a) faptul că orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil reprezintă serviciu în legătură cu un bun imobil, astfel încât bunurile mobile (în cazul nostru materialele) devin imobile prin natura lor.

Această prevedere practic stabilește că și bunurile care sunt încorporate într-o lucrare de construcții – montaj vor fi tratate ca o operațiune accesorie principalului, respectiv nu vor fi considerate drept livrări de bunuri ci valoarea lor va fi inclusă în serviciile realizate.

Dacă analizăm situația unui antreprenor sau a unui subantreprenor, aceștia nu pot fi tratați ca persoane care livrează bunuri, ci persoane care efectuează prestări de servicii, și anume servicii de construcții – montaj, așa după cum rezultă și din prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Un antreprenor sau un subantreprenor, care are încheiat un contract de lucrări de construcții – montaj nu va putea să separe contravaloarea bunurilor din situațiile de lucrări și să le factureze în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, fiind evidentă în acest caz aplicarea prevederilor pct. 13 din norme, respectiv se va aplica taxare inversă atât pentru prestarea de servicii cât și pentru bunurile încorporate în bunul imobil;

- referitor la susținerile petentei din contestație și anume că

legalitatea întocmirii facturilor fiscale reprezentând materialele îl constituie „ (...) intenția comună a părților contractante, voința părților (...)” nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, invocarea în motivarea contestației a unor prevederi contractuale care contravin actelor normative care reglementează în domeniu neputând fi luate în considerare;

- de asemenea, pretenția petentei ca organul de control să dispună anularea facturilor și refacerea acestora, nu are suport legal în condițiile în care petenta nu a indicat norma legală care să justifice aceasta;

- conform prevederilor art. 160 alin. (3) și alin. (5) din Codul fiscal, pentru facturile de materiale emise de S.C. M S.R.L. și S.C. C S.R.L., care fac parte din lucrările de construcții – montaj executate pentru societatea contestatoare, aceasta avea obligația înscrierii mențiunii „*taxare inversă*”, a evidențierii taxei pe valoarea adăugată atât ca taxa colectată cât și ca taxa deductibilă și de asemenea avea obligația de a nu face plata către prestatori a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi. Pentru neaplicarea taxării inverse de către beneficiarul X S.C.M., acesta a fost în mod corect sancționat de organele fiscale, conform prevederilor pct. 82 alin. (9) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală delei aferent părții din lucrările de construcții-montaj reprezentată de contravaloarea materialelor incluse în lucrări.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea petentă pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală delei.

În ceea ce privește capătul de cerere din contestația formulată de X S.C.M. împotriva Dispoziției de măsuri nr.întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad, s-au reținut următoarele:

În fapt, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.prin care au stabilit că societatea va lua măsura corectării sumelor înregistrate în deconturile de T.V.A. nr.precum și măsura înregistrării acestora la rândurile prevăzute de O.M.F. nr. 94/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată” prin includerea la regularizări în decontul aferent lunii februarie 2009.

În drept, s-a reținut că, în cauză sunt aplicabile următoarele reglementări:

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată (în 31.07.2007).

“ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

(...)

(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.

[...]

“ART. 209

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

b) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale, cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, și cele formulate împotriva actelor de control financiar se soluționează de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală

“ARTICOLUL 102

[...]

Norme metodologice:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidentele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de proba și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

[...]

102.7. Măsurile, termenele și condițiile stabilite de organele de

inspecție fiscală potrivit art. 102 alin. (9) din Codul de procedura fiscală vor fi aduse la cunostinta contribuabilului prin actul emis de organul de inspecție fiscală competent.”

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

“ANEXA

INSTRUCȚIUNI pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată
“(…)

5.1. Actele administrative fiscale care intra în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. (...)

*5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedura fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”*

Din prevederile legale mai sus citate rezultă că, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad a emis Dispoziția de măsuri nr....., iar conform prevederilor art. 209, alin (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, aceasta este competentă să soluționeze contestația împotriva dispoziției de măsuri atacate.

Pentru motivele mai sus expuse, pentru capătul de cerere din contestația depusă prin care petenta s-a îndreptat împotriva Dispoziției de măsuri nr....., competența de soluționare va fi declinată Activității de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 și pct. 82 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, Ordinul M.F.P. nr. 155/2007, pct. 5.1 și 5.2 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 105, art. 205 și art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de **X S.C.M.**, cu sediul în Arad, Str....., jud. Arad împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat în data dede către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulate de **X S.C.M.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.pentru suma totală delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, ca neîntemeiată.

3. Declinarea competenței de soluționare, pentru capătul de cerere prin care **X S.C.M.** s-a îndreptat împotriva Dispoziției de masuri nr.în favoarea Activității de Inspecție Fiscală Arad, spre competență soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.