

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a
Contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2008
privind solutionarea contestatiei formulate de
SC E

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice a municipiului Bucuresti - Administratia finantelor publice sector 1, Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr. cu privire la contestatia formulata de SC E inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. emisa de Administratia finantelor publice sector 1, Activitatea de inspectie fiscala in baza raportului de inspectie fiscala nr. si priveste modul de solutionare a deconturilor de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare in suma totala de lei din care organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de lei si au aprobat la rambursare suma de lei .

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr.1260/31.10.2007, respectiv **02.11.2007** conform semnaturi si stampilei societatii aplicata pe adresa nr.519921/02.11.2007 anexata in copie la dosar si de data depunerii contestatiei la registratura Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Administratia finantelor publice sector 1, respectiv **30.11.2007**, conform stampilei aplicata pe aceasta.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC E.

I. SC E contesta suma de respinsa la rambursare considerand ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod

eronat ca societatea nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA prevazute de Ordinul nr.967/2005 privind aprobarea Metodologiei de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare aferente lunilor **iunie si septembrie 2007.**

Societatea mentioneaza ca E in calitate de "Beneficiar de proiect" a incheiat un contract cu SC C "Managerul de proiect" prin care l-a mandatat pe managerul de proiect sa dezvolte un proiect imobiliar, respectiv sa reuneasca mijloacele financiare si tehnice in scopul construirii de imobile de locuit (rezidentiale) sau cu alta destinatie (nerezidentiale) pe un teren apartinand firmei E.

De asemenea mentioneaza ca activitatea desfasurata de catre managerul de proiect presupune, printre altele si incheierea unui contract cu un antreprenor general pentru realizarea lucrarilor de constructii montaj si ca managerul de proiect presteaza servicii de management de proiect, supravegere a lucrarilor, consultanta in arhitectura, consultanta tehnica, marketing si promovare a proiectului cod CAEN 7011,7420, in timp ce antreprenorul general, potrivit contractului incheiat intre acesta si Managerul de proiect, desfasoara exclusiv lucrari de constructii montaj, sectiunea F constructii diviziunea 45 din cod CAEN.

Fata de cele mentionate contestatoarea sustine ca a considerat ca antreprenorul general trebuie sa aplice masurile de simplificare prevazute de art.160, alin.(2), lit.c) din Legea 571/2003 in sensul ca emite facturi fara TVA cu mentiunea Taxare inversa, fara a inscrie pe factura taxare inversa, in timp ce managerul de proiect, la randul sau, trebuie sa factureze catre E valoarea intregului proiect (incluzand atat serviciile prestate de catre antreprenorul general cat si cele legate de dezvoltarea proiectului) cu TVA 19%, avand in vedere ca activitatea desfasurata de catre managerul de proiect nu se incadreaza in definitia activitatilor de constructii montaj, asa cum sunt acestea definite la sectiunea F constructii diviziunea 45 din cod CAEN.

Astfel contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat ca E a primit servicii de constructii-montaj conform contractului de mandat incheiat in data de 01.07.2006 cu managerul de proiect si nu a aplicat masurile simplificate prevazute de art.160 alin.(2), lit.c) din Legea 571/2003.

Contestatoarea mai mentioneaza ca prin adresa nr.119171/04.10.2007 a solicitat Comisiei Centrale Fiscale un punct de vedere in ceea ce priveste corectitudinea aplicarii regimului de TVA pentru speta in cauza si ca raspunsul primit prin adresa nr.119171/23.10.2007 si care a stat la baza deciziei de impunere contestata nu raspunde solicitatii transmisa de societate, respectiv

contravine prevederilor pct.82 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in sensul ca raspunsul nu a fost emis de catre Comisia Centrala Fiscala, si de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia generala a finantelor publice.

De asemenea sustine ca prin emiterea facturilor cu TVA 19% , managerul de proiect a platit TVA la bugetul statului pentru activitati de constructii-montaj facturate in acest mod si, prin urmare E nu a prejudiciat in vreun fel bugetul de stat.

II. Prin Decizia de impunere nr. emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr., in urma inspectiei fiscale efectuate in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare nr. si nr. aferente lunilor iunie si septembrie 2007, s-au stabilit urmatoarele:

TVA solicitata la rambursare lei

TVA respinsa la rambursare lei

TVA aprobata la rambursare lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a primit servicii de constructii-montaj conform contractului de mandat din data de 01.07.2006 incheiat cu SC C fara a aplica masurile de simplificare, conform art.160, alin(2) lit.c) din Legea nr.571/2003. Urmare celor constatate organele de inspectie fiscala au facut aplicarea prevederilor pct.82, alin.(9) si alin.(10) din HG nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 si art.3 din OMFP nr.155/31.01.2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii montaj .

Urmare celor constatate, pentru perioada 01.04.2007 - 30.06.2007, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.04.2007-30.09.2007.

1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei
Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutii a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca pentru contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj efectuate de antreprenorul general si refacturate in baza contractului de mandat incheiat, de SC C in calitate de Manager de proiect, catre SC E -

Beneficiarul lucrarilor, trebuiau aplicate masurile de simplificare prevazute de art. 160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In fapt, SC E in calitate de "Beneficiar de proiect" a incheiat un contract cu SC C "Managerul de proiect" prin care l-a mandatat pe managerul de proiect sa dezvolte un proiect imobiliar, respectiv sa reuneasca mijloacele financiare si tehnice in scopul construirii de imobile de locuit (rezidentiale) sau cu alta destinatie (nerezidentiale) pe un teren aflat in proprietatea SC E.

In baza contractului incheiat managerul de proiect presteaza servicii de management de proiect, (dezvoltare imobiliara) supravegere a lucrarilor, consultanta in arhitectura, consultanta tehnica, marketing si promovare a proiectului, achizitii de bunuri pentru realizarea proiectului, etc. De asemenea, in scopul indeplinirii obligatiilor contractuale managerul de proiect a incheiat un contract cu un antreprenor general, in vederea executarii de catre acesta a lucrarilor de constructii montaj, activitatile desfasurate de antreprenorul general fiind incluse in Sectiunea 45 a Codului CAEN.

Conform contractelor incheiate, antreprenorul general a facturat lucrarile executate catre managerul de proiect aplicand masurile simplificate.

La randul sau, managerul de proiect a facturat catre beneficiarul proiectului valoarea intregului proiect care include lucrarile prestate de antreprenorul general reprezentand contravaloare servicii de constructii-montaj cat si celelalte servicii legate de dezvoltarea proiectului in functie de gradul de realizare a proiectului aplicand pe facturile emise cota de TVA de 19% pe considerentul ca managerul de proiect este dezvoltator imobiliar, actioneaza in numele beneficiarului ca mandatar si nu presteaza efectiv activitati de constructii montaj.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru costul lucrarilor de constructii montaj facturate de catre antreprenorul general, incluse in totalul serviciilor facturate de SC C catre Beneficiarul de proiect - SC E, Managerul de proiect trebuia sa aplice masurile simplificate prevazute de art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru neaplicarea masurilor de simplificare prevazute de lege, organele de inspectie fiscala au sanctionat societatea potrivit prevederilor pct.82, alin. (9) si alin.(10) din HG nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal obligand beneficiarul la rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse.

Astfel, urmare celor constatate pe perioada verificata organele de inspectie fiscala nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor de constructii

montaj refacturate contestatoarei de catre SC C in suma de **lei**, **stabilind prin decizia de impunere contestata, fata de TVA** solicitata la rambursare in suma de lei, TVA respinsa la rambursare in suma de lei si TVA aprobata la rambursare in suma de **lei**.

In drept, potrivit art.160, alin.(1)-(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, incidente in perioada,

“Măsuri de simplificare

(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.**[...]*

*(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).***

Potrivit pct.82, din HG nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, :

“ (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 taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Potrivit art.2 și art.3 din OMFP nr.155/31.01.2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții montaj prevăzute de 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.

[...]

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.

Potrivit prevederilor legale menționate lucrările de construcții-montaj reprezintă servicii pentru prestarea cărora atât furnizorul cât și beneficiarul acestora sunt obligați să aplice măsurile de simplificare, de aplicarea acestora fiind răspunzători în egala măsură

atat furnizorul cat si beneficiarul. Pentru astfel de servicii prestate furnizorii sunt obligati sa emita facturi pe care sa inscrie mentiunea "taxare inversa" fara sa inscrie taxa aferenta si fara a se face plata taxei intre furnizor si beneficiar iar in situatia in care prestatorul nu a facut aceasta mentiune in facturile emise, beneficiarul este obligat sa aplice taxarea inversa si sa faca autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, respectiv sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea adaugata deductibila si sa efectueze in contabilitate inregistrarea 4426 = 4427, fara a efectua plata acesteia catre furnizor.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca antreprenorul general a facturat catre SC C, contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj prestate pentru care a aplicat masurile simplificate prevazute de art.160 alin.(3) din Codul fiscal, respectiv pe facturile emise in anul 2007 facandu-se corect mentiunea "taxare inversa".

SC C in calitate de manager de proiect in baza contractului de mandat incheiat in data de 01.07.2006 cu SC E in calitate de beneficiar, factureaza valoarea intregului proiect compusa din:

- contravaloarea prestarilor de servicii de constructii montaj pe care le-a primit de la antreprenorul general si
- contravaloarea celorlalte servicii legate de dezvoltarea proiectului, aplicand regimul normal de taxare cu 19% pentru intreaga valoare facturata.

Potrivit prevederilor, art.129 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu 01.01.2007,

"(6) În cazul în care mai multe persoane impozabile, care acționează în nume propriu, intervin prin tranzacții succesive în cadrul unei prestări de servicii, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final."

In sensul prevederilor art.129 alin.(6) din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in cazul in speta SC C intervine, in calitate de persoana impozabila, in prestarea de servicii de constructii montaj efectuata de catre antreprenorul general direct catre beneficiarul final considerandu-se ca a prestat in nume propriu serviciile respective.

Astfel, faptul ca SC C este manager de proiect care are obligatia conform contractului, sa presteze servicii de management de proiect, de supraveghere a lucrarilor, consultanta in arhitectura si consultanta tehnica, marketing si promovare a proiectului, etc., nu schimba natura serviciilor de constructii-montaj facturate de antreprenorul general si refacturate catre beneficiarul final, SC E.

Prin urmare SC C avea obligatia conform art.160 din Codul fiscal, sa aplice masurile simplificate pentru prestarea de servicii de constructii-montaj in care a intervenit, respectiv sa inscrie pe facturile emise catre SC E pentru contravaloarea lucrarilor de constructii-montaj facturate de antreprenorul general si refacturate contestatoarei, mentiunea "taxare inversa" fara a inscrie taxa aferenta.

Intrucat potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala SC C nu a respectat prevederile art.160 din Codul fiscal, respectiv aceasta a aplicat regimul normal de taxare, potrivit art.140 alin.1 din Codul fiscal atat pentru serviciile prestate direct contestatoarei si care nu se includ în cadrul grupelor și claselor din sectiunea F "Constructii" diviziunea 45 din [anexa](#) la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cat si pentru serviciile de constructii-montaj in care a intervenit si nici SC E , desii prestatorul a facturat serviciile respective aplicand taxarea inversa, in mod legal organele de inspectie fiscala au obligat societatea contestatoare la rectificarea acestor operatiuni si la aplicarea taxarii inversa potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, pentru serviciile de constructii-montaj prestate de antreprenorul general.

In acelasi sens s-a pronuntat pentru cazul in speta si Directia de legislatie in domeniul TVA, prin adresa nr. transmisa Administratiei Finantelor Publice ca raspuns la adresa SC C nr., anexata in copie la dosarul cauzei.

Referitor la motivatia contestatoarei ca raspunsul primit la cele solicitate prin adresa nr. *"contravine prevederilor normei 82, alin.(11) pentru aplicarea art.160 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in sensul ca raspunsul nu a fost emis de catre Comisia Centrala Fiscala, ci de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice , Administratia Finantelor Publice sector 1"* nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat la baza emiterii raspunsului catre societate de catre Administratia Finantelor publice sector 1 prin adresa nr. a stat adresa nr. emisa de Directia de legislatie in domeniul TVA, directie de specialitate in Ministerul Economiei si Finantelor iar cele solicitate de contestatoare nu au fost supuse spre solutionare Comisiei Centrale Fiscale potrivit pct.82 alin.11 din actul normativ mai sus mentionat deoarece speta in cauza nu a implicat dificultăți de încadrare în prevederile [art. 160](#) din Codul fiscal.

De asemenea, motivatia contestatoarei potrivit carei pentru activitatile de constructii-montaj facturate in acest mod SC E nu aprejudiciat in vreun fel bugetul de stat intrucat prin emiterea facturilor cu TVA 19%, managerul de proiect a platit TVA la bugetul statului nu

poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat actele normative in vigoare reglementeaza in mod expres modalitatea de rectificare a operatiunilor care intra in sfera de aplicare a taxarii inverse si pentru care nici prestatorul si nici beneficiarul nu a aplicat masurile de simplificare. Mai mult de atat se retine ca, in baza acelorasi prevederi legale si furnizorul de servicii supuse taxarii inverse are posibilitatea regularizarii taxei pe valoarea adaugata colectata suplimentar prin aplicarea regimului normal de taxare, asa cum de altfel s-a comunicat direct acestuia prin adresa nr., anexata in copie la dosarul cauzei.

Prin urmare se retine ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta lucrarilor de constructii montaj refacturate contestatoarei de catre SC C, contestatia societatii formulata impotriva Deciziei de impunere nr. prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de lei urmand a fi respinsa ca neintemeiata

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.82, din HG nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, art.2 si art.3 din OMFP nr.155/31.01.2007 privind aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii montaj prevazute de art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,, se

D E C I D E

1.Respingerea contestatiei formulata de SC E ca neintemeiata pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.

