

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr.46/2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. "X"** asupra Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală întocmite de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.176 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.174 și art.178 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004, Direcția Generală a Finanțelor Mureș este legal investită să soluționeze cauza.

Procedura fiind îndeplinită, contestația se soluționează pe fond.

A) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. "X"** ce a avut ca obiectiv verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de T.V.A. întocmit pentru luna octombrie 2004, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Reghin, în urma căreia au fost întocmite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, s-au reținut următoarele:

La cap.III "Constatări fiscale privind taxa pe valoarea adăugată" pct.6.1 "Verificarea modului de punere în aplicare de către contribuabil a soluțiilor date urmare a solicitărilor anterioare privind rambursarea TVA" este menționat faptul că suma negativă de TVA aferentă lunii septembrie 2004, pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de T.V.A. înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Reghin, a fost aprobată integral la rambursare și totodată compensată cu alte obligații fiscale datorate bugetului de stat consolidat. Având în vedere faptul că unitatea nu a fost verificată pentru soluționarea decontului menționat anterior, controlul a cuprins în verificare și această perioadă. Potrivit deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, TVA solicitată la rambursare este egală cu cea aprobată la rambursare.

La cap.III pct.6.7 "Verificarea impunerii cu TVA a tuturor operațiunilor care intră în sfera de aplicare a TVA (art.126,128-131 din Codul Fiscal)" din raportul de inspecție fiscală, s-a reținut faptul că S.C. "X" a încheiat, în calitate de antreprenor, contractul de antrepriză cu persoana fizică "A", în calitate de client, având ca obiect executarea la cheie, cu materialele și pe riscul antreprenorului, a unei clădiri cu destinație casă de locuit, amplasată în Reghin, precum și contractul de subantrepriză cu S.C. "Y" din Reghin privind construirea casei de locuit, proprietatea lui "A".

În baza contractului de antrepriză, în perioada septembrie - octombrie 2004 societatea a achiziționat și încorporat în lucrare materiale, fără a se întocmi situații de lucrări și fără a se emite facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată, fiind încălcate astfel prevederile art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În temeiul art.137 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au colectat taxa pe valoarea adăugată la valoarea materialelor utilizate la lucrările de construcții. Suma negativă a taxei pe valoarea adăugată care nu se justifică a fi rambursată, rezultată din taxa pe valoarea adăugată colectată calculată de organele de inspecție fiscală, aferentă materialelor utilizate la lucrările de construcții, fără a fi emise facturi fiscale, rezultă din cap.III pct.6.12 și cap.VI "Sinteza constatărilor inspecției fiscale" a Raportului de inspecție fiscală și din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecție fiscală. Potrivit deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, TVA solicitată la rambursare este mai mare decât cea aprobată la rambursare.

B) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș petenta solicită anularea cap. III pct.6.7, 6.11 și 6.12, respectiv a cap.VI din Raportul de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecție fiscală, invocând următoarele:

- conform contractului, societatea a executat pe parcursul anului 2004, în calitate de antreprenor general, un imobil în care au fost încorporate materiale și manopera aferentă și care nu a fost finalizat până la finele perioadei verificate;

- în calitate de antreprenor general, societatea a încheiat contractul de subantrepriză în care au fost stipulate obligațiile părților, respectiv că antreprenorul general pune la dispoziție materialele de construcție necesare, iar subantreprenorul prestează manopera necesară punerii în operă a materialelor de construcții. Din punct de vedere al antreprenorului general, acesta va putea întocmi devize parțiale care vor cuprinde atât materialele consumate, cât și manopera prestată, pe care beneficiarul lucrării le verifică și dacă coincid cu proiectul le acceptă;

- acceptarea și certificarea de către beneficiar a devizului parțial se materializează, conform Hotărârii Guvernului nr. 273/1994 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalațiilor aferente acestora, prin "Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor";

- facturarea este posibilă doar dacă beneficiarul lucrării procedează la întocmirea "Procesului verbal de recepție la terminarea lucrării" și dacă în contractul de livrare a bunului imobil este prevăzută posibilitatea facturării parțiale pe etape tehnologice, prin facturare schimbându-se proprietarul respectivului bun imobil și, în consecință, ia naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată;

- în perioada în care bunul imobil se află în construcție, respectiv de la începerea lucrărilor până la vânzarea acestuia, acesta este în proprietatea antreprenorului general, care beneficiază de "Regimul deducerilor" conform cap.10 art.145 alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- materialele achiziționate au fost date în consum în baza unor bonuri de consum și a fost înregistrată destinația acestui consum în contul contabil 332 “Lucrări în curs de execuție” respectiv 711 “Venituri din producția stocată”;

- având în vedere că în baza contractului de antrepriză societatea se obligă să livreze la cheie bunul imobil, consideră că încadrarea faptelor din punct de vedere juridic făcută de organele de control este total eronată, deoarece livrarea unui bun la cheie conform contractului nu reprezintă o prestare de servicii ci o livrare de bunuri, fiind invocate prevederile art.128 alin.1 și art.134 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- la sfârșitul perioadei controlate bunul nu era finalizat, neexistând temei legal pentru emiterea facturii fiscale;

- la cap.I pct.4 din Raportul de inspecție fiscală este prevăzută perioada supusă verificării, respectiv 01.09.2004 - 31.10.2004, ori în acest context, se impune precizarea că taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă lunii septembrie 2004 “a fost verificată” de Administrația Finanțelor Publice Reghin și materializată conform Deciziei de rambursare emisă de Administrația Finanțelor Publice Reghin.

- organele de control și-au schimbat radical opinia referitoare la speța în cauză pentru că aceeași echipă de control a procedat în perioada 15,16, 19 iulie 2004 la verificarea realității și legalității sumelor de rambursat din T.V.A. aferentă perioadei 01.01.2004 - 31.05.2004, acțiune finalizată prin proces-verbal , în care se menționează clar la cap.B nr.1 lit.c) alin.2 “aprovizionări de ... și materiale de construcții”. În perioada 01.01.2004 - 31.05.2004 s-au făcut aprovizionări cu materiale de construcții cu taxa pe valoarea adăugată aferentă care a fost cuprinsă în decontul de T.V.A. aferent perioadei, și care a fost rambursată.

C) Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile petentei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Inspecția fiscală, în urma căreia au fost întocmite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, a fost efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecția Fiscală pentru verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de T.V.A. întocmit pentru luna octombrie 2004, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Reghin.

La cap.III “Constatări fiscale privind taxa pe valoarea adăugată” pct.6.1 “Verificarea modului de punere în aplicare de către contribuabil a soluțiilor date urmare a solicitărilor anterioare privind rambursarea TVA” este menționat faptul că suma negativă de TVA aferentă lunii septembrie 2004, pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul de T.V.A. înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Reghin, a fost aprobată integral la rambursare și totodată compensată cu alte obligații fiscale datorate bugetului de stat consolidat. Având în vedere faptul că unitatea **nu a fost verificată** pentru soluționarea decontului menționat anterior, controlul a cuprins în verificare și această perioadă. În consecință, perioada supusă verificării în raportul de inspecție fiscală nr.11/11.02.2004 este 01.09 - 31.10.2004.

Se reține că Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată potrivit căreia TVA solicitată la rambursare și aprobată la rambursare a fost emisă de Administrația Finanțelor Publice Reghin pentru soluționarea decontului de T.V.A. , în baza analizei de risc, fără efectuarea controlului fiscal, în temeiul prevederilor Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.338/2004. În concluzie, este eronată susținerea din contestație, potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă lunii septembrie 2004 “a fost verificată” de Administrația Finanțelor Publice Reghin.

În fapt, S.C. GLIGA COMPANIES S.A. din Reghin a încheiat, în calitate de antreprenor, contractul de antrepriză cu persoana fizică “A”, în calitate de client, având ca obiect executarea la cheie, cu materialele și pe riscul antreprenorului, a unei clădiri cu destinație casă de locuit, amplasată în Reghin, precum și contractul de subantrepriză cu S.C. “Y” privind construirea casei de locuit, proprietatea lui “A”.

În baza contractului de antrepriză, în perioada septembrie - octombrie 2004 societatea a achiziționat și încorporat în lucrare materiale.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, întrucât nu au fost întocmite situații de lucrări și nu au fost emise facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată, au fost încălcate prevederile art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În temeiul art.137 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au colectat taxa pe valoarea adăugată la valoarea materialelor utilizate la lucrările de construcții. Suma negativă a taxei pe valoarea adăugată care nu se justifică a fi rambursată, rezultată din taxa pe valoarea adăugată colectată calculată de organele de inspecție fiscală, aferentă materialelor utilizate la lucrările de construcții, fără a fi emise facturi fiscale, rezultă din cap.III pct.6.12 și cap.VI “Sinteza constatărilor inspecției fiscale” a Raportului de inspecție fiscală și din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecție fiscală. Potrivit deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, TVA solicitată la rambursare este mai mare decât cea aprobată la rambursare.

În drept, potrivit art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, “(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate [...].

(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost **efectuată**”.

În legătură cu articolul anterior menționat, la control au fost invocate prevederile pct.59 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit căreia “(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj,

consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări”.

Din prevederile legale anterior citate rezultă obligația contribuabilului de a emite factură fiscală **la data livrării de bunuri**, respectiv până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea de servicii a fost efectuată, data efectuării prestării de servicii decontate pe bază de situații de lucrări considerându-se a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

Cap. 7 “Baza de impozitare” art. 137 “Baza de impozitare pentru operațiuni în interiorul țării” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat în raportul de inspecție fiscală contestat, prevede: “(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni; [...]”.

Contractul de antrepriză, anexat în copie la dosarul contestației, are ca obiect **executarea la cheie, cu materialele și pe riscul antreprenorului, a unei clădiri cu destinație casă de locuit**. Potrivit contractului de subantrepriză încheiat cu S.C. “Y”, aflat la dosarul cauzei, subantreprenorul se obligă să execute, la solicitarea antreprenorului, cu materialele acestuia, lucrări **folosind forța de muncă proprie**, la clădirea menționată anterior. La cap.V “Recepția lucrărilor” este prevăzut că recepția lucrărilor se face atât pe faze de executare, încheindu-se procesele verbale de executare preliminară, cât și final, încheindu-se procesul-verbal de recepție definitivă a lucrării, în baza căruia antreprenorul are dreptul la plata integrală a prețului lucrării iar la cap.III “Prețul și plata” se precizează că plata se va face eșalonat de către client după facturarea de către antreprenor a lucrărilor. În speță, așa cum s-a reținut și la inspecția fiscală, nu au fost întocmite situații de lucrări și nu au fost emise facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, iar la control nu s-a făcut dovada că era obligatorie întocmirea acestora, de către contribuabil, până la data controlului și cu atât mai puțin în luna în care unitatea a înregistrat valoarea materialelor în costul de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, așa cum a fost instrumentată speța de către organele de inspecție fiscală. Constatarea că au fost încălcate prevederile art.155 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este justificată în condițiile în care la inspecția fiscală s-a reținut doar faptul că materialele achiziționate au fost încorporate în lucrare, acesta fiind costul de producție a lucrărilor și serviciilor **în curs de execuție** din lunile septembrie și octombrie 2004 .

În conformitate cu art.128 din Legea nr.571/2003, “(1) **Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană**, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, în cadrul unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau orice alt tip de contract ce prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei scadențe, [...]”.

Cap. 6 “Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art.134 “Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“[...] (3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.[...]”

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factura fiscală, înainte de livrarea de bunuri sau a prestării de servicii;

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înainte de livrarea de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte de livrarea, respectiv a prestării.

(6) Prin derogare de la alin. (5), în cazul construirii unui bun imobil, antreprenorul general poate opta pentru ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată să intervină la data livrării bunului imobil, în condiții stabilite prin norme”.

În legătură cu articolul anterior, la pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se face precizarea:

“(1) Pentru lucrările imobiliare care se finalizează într-un bun imobil, antreprenorii pot să opteze pentru plata taxei pe valoarea adăugată la data la care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv data livrării, pentru lucrările imobiliare care îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) sunt executate în cadrul unui contract unic care prevede obligația antreprenorului de a asigura procurarea, instalarea sau încorporarea bunurilor mobile în lucrarea respectivă;

b) valoarea bunurilor încorporate în lucrările imobiliare depășește 50% din prețul negociat între antreprenor și beneficiar [...]

Avându-se în vedere prevederile legale anterior citate se reține susținerea petentei din contestație potrivit căreia întrucât, în baza contractului de antrepriză, societatea se obligă să livreze la cheie bunul imobil, încadrarea faptelor din punct de vedere juridic făcută de organele de control este eronată, deoarece livrarea unui bun la cheie conform contractului nu reprezintă o prestare de servicii ci o livrare de bunuri, subliniindu-se faptul că la sfârșitul perioadei controlate bunul nu era finalizat, neexistând temei legal pentru emiterea facturii fiscale. Pentru a concluziona astfel, în contestație se subliniază faptul că din punct de vedere al antreprenorului general, acesta **poate** întocmi devize parțiale (care vor cuprinde atât materialele consumate, cât și manopera prestată) pe care beneficiarul lucrării le verifică și **dacă** coincid cu proiectul le acceptă, acceptarea

și certificarea de către beneficiar a devizului parțial materializându-se, conform Hotărârii Guvernului nr. 273/1994 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente acestora, prin “Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor”. Referitor la facturare se arată că aceasta este **posibilă** doar dacă beneficiarul lucrării procedează la întocmirea “Procesului verbal de recepție la terminarea lucrării” și dacă în contractul de livrare a bunului imobil este prevăzută posibilitatea facturării parțiale pe etape tehnologice, prin facturare schimbându-se proprietarul respectivului bun imobil și, în consecință, ia naștere faptul generator al taxei pe valoarea adăugată. Totodată se menționează că în perioada în care bunul imobil se află în construcție, respectiv de la începerea lucrărilor până la vânzarea acestuia, acesta este în proprietatea antreprenorului general, care beneficiază de “Regimul deducerilor” conform cap.10 art.145 alin.1 și 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și faptul că materialele achiziționate au fost date în consum în baza unor bonuri de consum și a fost înregistrată destinația acestui consum în contul contabil 332 “Lucrări în curs de execuție” respectiv 711 “Venituri din producția stocată”.

Având în vedere cele anterior precizate, se reține că, în situația executării la cheie de către antreprenorul S.C. “X”, cu materialele și pe riscul său, a lucrărilor imobiliare care se finalizează în clădirea cu destinație casă de locuit este vorba de o operațiune de livrare de bunuri de la proprietarul S.C.”X” către clientul ”A”.

Având în vedere cele prezentate, întrucât în speță nu a intervenit faptul generator și nici nu a devenit exigibilă taxa pe valoarea adăugată, pentru materialele încorporate în lucrare, lunar - așa cum s-a considerat la control - și nici până la data controlului, întrucât nu s-a constatat că bunul imobil a fost livrat și nici nu este o situație în care exigibilitatea este anticipată faptului generator, urmează a se admite contestația formulată de S.C. “X”, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei septembrie - octombrie 2004.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.178 alin.(1) lit.a), art.179 și art.185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se

D E C I D E

Admiterea contestației formulate de **S.C. “X”**.

DIRECTOR EXECUTIV,