



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de  
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 387 10 00  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. 103 / .X. 2013**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**COMPANIA .X.” S.A. din .X., înregistrată la Direcția generală**  
**de soluționare a constestațiilor din cadrul Agenției Naționale**  
**de Administrare Fiscală sub nr. .X./10.07.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr. .X./05.X.2012 cu privire la contestația formulată de **COMPANIA .X.” S.A.** din .X. .X., nr. .X., bloc .X., tronson .X., sector .X. având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr. .X./ .X./2001, contestație înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./10.X.2012.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 31.X.2012 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., decizie prin care, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. .X./26.X.2009, corectat prin Decizia de corectare a erorilor materiale nr. .X./16. .X.2009, s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei și a fost stabilită suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sumă contestată de **COMPANIA .X.” S.A.**

Totodată, **COMPANIA .X.” S.A.** contestă și accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 a fost comunicată societății la data de 07.X.2012 potrivit confirmării de primire nr. 57, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de 27.X.2012 conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) lit. C din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **COMPANIA .X.” S.A. (denumită în continuare „X.”)**.

**3. COMPANIA .X.” S.A. din .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcția Generală .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:**

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

„X.” susține că prin activitatea sa are rolul de a organiza și supraveghea activitatea celor implicați în realizarea obiectivelor .X. în beneficiul autorităților publice și nu de a executa lucrări de construcții la aceste obiective.

În vederea realizării acestor obiective, „X.” încheie contracte cu executanți în următoarele condiții:

1. Executanții emit facturi cu TVA pe baza situațiilor de lucrări confirmate de „X.” care sunt înregistrate pe investiții în curs până la recepția finală a obiectivului și care includ și cota forfetară de 5% din valoarea lucrărilor;

2. „X.” emite factura cu TVA pentru constructor pentru cota forfetară de 5% care reprezintă venitul companiei;

3. La data finalizării lucrărilor se întocmește procesul verbal de recepție și se încheie protocolul de predare – primire cu titlu gratuit a obiectivului către beneficiar;

4. La data expirării perioadei de garanție se efectuează recepția finală a lucrărilor și se întocmește procesul verbal de recepție finală, dată la care are loc transferul dreptului de proprietate asupra obiectivului .X. și se stabilește valoarea investiției.

Având în vedere cele de mai sus, „X.” susține că încadrarea privind exigibilitatea TVA trebuie realizată conform prevederilor art. 134<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, contractele fiind considerate a fi executate la data la care are loc transferul dreptului de proprietate. În consecință, exigibilitatea TVA intervine la data stabilirii valorii finale a obiectivului .X. și a întocmirii procesului verbal de recepție finală după expirarea perioadei de garanție și nu la data protocolului de predare – primire cu titlu gratuit.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

„X.” precizează că încheie cu antreprenori contracte de achiziție publică în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, obiectul contractelor fiind realizarea de obiective de investiție care fac parte din programe de investiție aprobate.

Pe baza situațiilor de lucrări verificate și confirmate de „X.”, antreprenorii emit facturi în vederea decontării.

Având în vedere prevederile art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, „X.” susține că facturile primite de la antreprenori au fost supuse măsurilor de simplificare, valoarea totală a facturilor fiind formată din valoarea fără TVA.

Facturile primite de la antreprenori stau la baza deschiderilor de finanțare lunară, iar plățile efectuate lunar de „X.” către antreprenori sunt la nivelul facturilor emise de către aceștia în limita alocațiilor bugetare primite.

„X.” precizează că programele .X. derulate sunt finanțate din alocații bugetare, conform prevederilor legilor anuale ale bugetului de stat și Legea finanțelor publice nr. 500/2002.

De asemenea, „X.” precizează că are în obiectul de activitate realizarea de proiecte de interes public sau social pe teren proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ – teritoriale, precum și pe terenuri proprietate privată puse la dispoziție de persoane fizice sau juridice.

În acest sens, pentru obiectivele .X. propuse a fi finanțate anual a fost emisă Hotărârea Guvernului nr. 818/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru derularea Programului „Săli de sport” prin Compania Națională .X. „X.” – S.A.

Având în vedere că sumele de plată rezultate din facturile emise de antreprenori cu mențiunea „taxare inversă” nu conțin TVA, „X.” susține că nu avea posibilitatea solicitării banilor de la bugetul de stat decât la nivelul sumelor înscrise în facturi, respectiv a sumelor fără TVA.

Colectarea TVA pentru sumele facturate de antreprenori în regim de „taxare inversă” ar reprezenta pentru „X.” un debit fiscal pentru care nu există finanțare.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Contractele de execuție de lucrări încheiate de „X.” în cadrul programului „SĂLI DE SPORT” includ lucrări de construcție și instalații, precum și livrarea de bunuri care nu devin imobile, fiind anexe la investiție.

Pentru lucrările de construcție și instalații au fost respectate prevederile art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv au fost aplicate măsurile de simplificare prin aplicarea regimului „taxare inversă”.

„X.” precizează că bunurile care nu sunt încorporate direct în lucrare, nu devin imobile ca fiind un tot unitar, ci sunt considerate bunuri care nu se încadrează în prevederile articolului mai sus menționat, astfel încât aplicarea regimului de „taxare inversă” nu se justifică.

Astfel „X.” susține că suma de .X. lei a fost colectată în mod eronat de către organele de inspecție fiscală, aceasta fiind aferentă bunurilor anexe investiției.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

„X.” invocă prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (2) lit. I din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 31 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, „X.” precizează că în ceea ce privește contractul nr. .X./23 .X.2004 încheiat cu SC .X. SRL, acesta s-a derulat în perioada 13 – 17 .X., conform anexei la contract și monitorizarea TV în campania „Copii, sala, sport”.

„X.” susține că anexa la contract și monitorizarea TV prezintă detaliat data, intervalul de timp și canalele unde au fost difuzate materialele publicitare.

În ceea ce privește contractul nr. .X./21.X.2004 încheiat cu SC .X. SRL, „X.” precizează că acesta are ca obiect prestarea de servicii pentru producția de filme pentru publicitate, educație și instruire, iar în ceea ce privește contractele nr. – .X./01.X.2007 și nr. – .X./01.X.2007, încheiate cu SC .X. SRL, „X.” precizează că a făcut dovada existenței arhivei cu CD-urile livrate.

„X.” susține că veniturile au fost realizate urmare derulării programelor de investiție, rolul companiei fiind acela de a organiza și a supraveghea activitatea executanților în realizarea obiectivului de investiție.

Având în vedere cele de mai sus, așa cum susține contestatara, cheltuielile de reclamă și publicitate sunt considerate cheltuieli integral

deductibile întrucât promovarea programelor .X. conduce la atragerea executanților făcând astfel posibilă realizarea investiției și implicit crearea de venituri de către „.X.”

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.X.2004 – 31.X.2008.

**TVA COLECTATĂ**

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Având în vedere prevederile art. 128 alin. (9) lit. F din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006 și art. 128 alin. (8) lit. F din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, pct. 7 alin. (3) și alin. (6) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006 și pct. 6 alin. (11) și alin. (12) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea cotei de 19% asupra valorii cheltuielilor de protocol (bunurilor și serviciilor achiziționate pentru a fi acordate în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA), înregistrate în perioada 2004 – 2007 care au depășit plafonul de 2% peste care acestea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform Titlului II din Codul fiscal.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru unele dintre obiectivele .X. realizate prin „.X.” și predate/transmise beneficiarilor, în vederea utilizării în mod gratuit, compania nu a colectat TVA într-o singură etapă, ci a colectat, pe bază de notă contabilă, TVA la momentul „x”, iar dacă după acest moment a mai primit de la executanți facturi de achiziții servicii pe numele său, aferente realizării obiectivului respectiv (incluzând și cheltuielile forfetare de 5%), a înregistrat aceste facturi în evidența contabilă, a dedus TVA înscrisă în acestea și a colectat TVA tot prin note contabile, la nivelul TVA înscrisă în facturile de achiziții, fie în luna în care a înregistrat facturile în evidența contabilă, fie, de regulă, semestrial.

De asemenea, urmare verificării s-a constatat că au fost efectuate corecții în plus sau în minus a TVA colectată, distinct pe fiecare obiectiv de investiție în parte, ca urmare a unor erori de calcul și înregistrare în evidența contabilă.

S-a constatat că în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

Pentru perioada iunie 2004 – decembrie 2006: art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 129 alin. (3) lit. A, art. 134 alin. (3), art. 137 alin. (1) lit. C și art. 145 alin. (3) lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1 alin. (1) și alin. (3) al Titlului IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008: art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 129 alin. (4) lit. A, art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. D, art. 145 alin. (2) lit. A și art. 146 alin. (1) lit. A din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 alin. (1) și alin. (2) al Titlului IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de „X.” constând în predarea/transmiterea în mod gratuit, în vederea utilizării, către beneficiari – autorități publice/asociații, a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor .X. de interes public și social derulate prin companie, respectiv:

- „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare săli de sport existente”;

- „Măsuri speciale de reabilitare a unor blocuri de locuințe situate în localități din zone defavorizate și/sau monoindustriale”;

- „Reducerea riscului seismic al clădirilor de locuit, multietajate, încadrate în clasa I de risc seismic și care prezintă pericol public”;

sunt operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, iar „X.” are obligația colectării TVA aferentă operațiunilor respective, întrucât taxa aferentă achizițiilor destinate realizării acestor obiective a fost dedusă în totalitate.

S-a constatat că faptul generator și exigibilitatea TVA aferentă operațiunilor respective intervine la data punerii bunurilor (obiectivelor .X.) la dispoziția altor persoane în vederea utilizării, în mod gratuit, respectiv la data protocolului de predare – primire încheiat între „X.”, în calitate de predador și beneficiar, în calitate de primitor, fapt ce rezultă și din adresa nr. .X./28.X.2009 a Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Organele de inspecție fiscală au constatat că baza de impozitare pentru aceste operațiuni o constituie suma cheltuielilor efectuate de companie cu realizarea obiectivelor .X. în cauză.

Mai mult, s-a constatat că pentru operațiunile asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, începând cu anul 2007, „.X.” avea obligația să emită autofactura conform prevederilor art. 155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile prevăzute la pct. 70 alin. (1) și alin. (2) Titlului VI din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în cotă de 19% aferentă obiectivelor .X. realizate prin „.X.”, puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit, autorităților publice/asociațiilor beneficiare în perioada 01.06.2004 – 31.12.2008, la data protocolului de predare – primire, în condițiile în care din verificarea efectuată s-a constatat că „.X.” a procedat la colectarea TVA aferentă obiectivelor .X. realizate și predate beneficiarilor, în marea majoritate a cazurilor, la un moment ulterior datei protocolului de predare – primire.

În baza de impozitare a TVA colectată, organele de inspecție fiscală au luat în considerare pentru fiecare obiectiv .X. în parte: contravaloarea serviciilor înscrise în facturile primite de la executanți și înregistrate de companie în evidența sa contabilă și fiscală până la data protocolului de predare – primire al fiecărui obiectiv .X., inclusiv contravaloarea cotei de 5% calculată la valoarea fără TVA a serviciilor de construcții – montaj prestate de executanți, ce revine „.X.” pentru asigurarea serviciilor de asistență tehnică în pregătirea și derularea investițiilor și în supravegherea acestora pe parcursul realizării, facturate de aceștia.

De asemenea, întrucât s-a constatat că au existat obiective .X. pentru care „.X.” a primit facturi de achiziții de servicii de la executanți după data protocolului de primire – primire semnat de beneficiar, înregistrat în evidența contabilă și fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA la nivelul TVA înscrisă în facturile primite de la executanți și înregistrate de companie după data protocolului (între data încheierii protocolului de predare – primire și 31.12.2008), TVA dedusă în totalitate de companie (incluzând valoarea cotei de 5% calculată la valoarea fără TVA a serviciilor de construcții – montaj prestate de executanți, facturată de aceștia), la data la care compania a înregistrat facturile de achiziții în evidența contabilă și fiscală.

Organele de inspecție fiscală au ținut cont de corecțiile în plus sau în minus efectuate de „.X.” asupra TVA colectată urmare unor erori de calcul și înregistrare în evidența contabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă obiectivelor .X. predate/transmise în mod gratuit beneficiarilor în perioada iunie 2004 – decembrie 2008, așa cum s-a menționat mai sus, fie stornând concomitent TVA colectată de companie în perioada respectivă, aferentă aceluiași obiective .X., la data la care aceasta a fost colectată de către „.X.” (dacă a fost colectată la o altă dată decât cea a protocolului de predare – primire sau decât aceea a înregistrării în evidența contabilă a facturilor primite ulterior datei protocolului), fie dispunând în sarcina companiei măsura de a corecta deconturile de TVA depuse pentru perioada următoare celei supuse inspecției fiscale, prin stornarea TVA colectată în perioada 2009 – 2011 aferentă obiectivelor .X. predate beneficiarilor în perioada iunie 2004 – decembrie 2008.

O altă situație constatată de organele de inspecție fiscală a fost cea referitoare la obiectivele .X. predate beneficiarilor pe bază de protocol încheiat înainte de luna iunie 2004 și pentru care „.X.” :

a) fie a colectat integral TVA aferentă obiectivelor respective ulterior lunii iunie 2004, prin mai multe note contabile

b) fie a colectat integral TVA aferentă obiectivelor respective anterior cât și ulterior lunii iunie 2004, prin mai multe note contabile.

În cazul prezentat la litera a) organele de inspecție fiscală au colectat TVA atât în luna iunie 2004 (la nivelul facturilor primite de la executanți până la 30.06.2004), cât și în lunile următoare în care „.X.” a primit facturi de achiziții servicii (inclusiv cota de 5%) de la executanți pentru obiectivele respective, înregistrate în evidența contabilă și fiscală, și în baza cărora a dedus TVA. Totodată, organele de inspecție fiscală au stornat TVA colectată de companie la momentele la care aceasta a procedat la înregistrarea în evidența contabilă.

În cazul prezentat la litera b) organele de inspecție fiscală au colectat TVA în luna iunie 2004 și ulterior doar la nivelul facturilor de achiziții servicii (inclusiv cota de 5%) primite de la executanți pentru obiectivele respective, începând cu luna iunie 2004, facturi în baza cărora compania a dedus TVA, stornând TVA colectată de „.X.” la momentele la care aceasta a procedat la înregistrarea în evidența contabilă, respectiv în perioada ulterioară lunii iunie 2004.

În a ele situații, organele de inspecție fiscală au ținut cont de corecțiile în plus sau în minus efectuate de „.X.” asupra TVA colectată.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Având în vedere, pentru perioada iunie 2004 – decembrie 2006, prevederile art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2) art. 129 alin. (3) lit. B, art. 134 alin. (3) , art. 137 alin. (1) lit. C și art. 145 alin. (3) lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1



alin. (1) și alin. (3) și pct. 59 alin. (2) al Titlului VI din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008, prevederile art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 129 alin. (4) lit. B, art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (4), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. D, art. 145 alin. (2) lit. A și art. 146 alin. (1) lit. A din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 alin. (1) și alin. (2) al Titlului IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările derulate prin „X.” în cadrul programelor guvernamentale de lucrări de reparații, reabilitări, consolidări și altele similare de interes public și social, referitoare la:

- reabilitarea termică a unor clădiri de locuit multietajate cu destinația de locuințe sociale aflate în proprietatea unităților administrativ – teritoriale, respectiv a unor clădiri din domeniul public, cu funcțiunea de asistență socială și/sau ocrotirea sănătății, aflate în administrarea autorităților administrației publice locale,

- intervenția în prima urgență la construcții vulnerabile,

- realizarea experimentală a unor sectoare de drumuri de interes public,

sunt lucrări prestate în mod gratuit pentru deținătorii construcțiilor/sectoarelor de drum și întrucât sunt operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, „X.” are obligația colectării TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor în cauză.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în cota de 19% aferentă lucrărilor mai sus menționate, la data prestării serviciilor, respectiv în luna în care compania a înregistrat în evidența contabilă facturile de achiziții de servicii emise pentru lucrările respective de către executanți în baza situațiilor de lucrări acceptate de către „X.”

Baza de impozitare a fost determinată prin însumarea contravalorii prestărilor de servicii în cauză facturate în luna respectivă de către executanți (fără a se lua în calcul și contravaloarea lucrărilor de construcții facturate de executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”) la care s-a adăugat valoarea cotei forfetare de 5% din valoare devizelor, ce revine „X.”, pentru asistența tehnică facturată de executanți.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

În anul 2007, „X.” a primit de la executanții (persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA) cu care a încheiat contracte de execuție de lucrări construcții și instalații în vederea realizării obiectivelor .X. cuprinse în programele

- „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare săli de sport existente”;

- „Măsurile speciale de reabilitare a unor blocuri de locuințe situate în localități din zone defavorizate și/sau monoindustriale”;
- „Reducerea riscului seismic al clădirilor de locuit, multietajate, încadrate în clasa I de risc seismic și care prezintă pericol public”, facturi de construcții – montaj și avansuri aferente încasate, cu mențiunea „taxare inversă”.

S-a constatat că „X.” a calculat TVA aferentă și a înregistrat TVA în evidența contabilă și fiscală atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată.

În momentul în care a procedat la colectarea TVA pentru fiecare dintre obiectivele .X. predate beneficiarilor, moment care nu corespunde cu data protocoalelor de predare – primire, compania nu a inclus în baza de impozitare a TVA colectată și contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj facturate de executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”.

Având în vedere prevederile art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 129 alin. (4) lit. A, art. 134<sup>1</sup> alin. (1), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. D, art. 145 alin. (2) lit. A, art. 146 alin. (1) lit. A și art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. C, alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 alin. (1) și alin. (2), pct. 82 alin. (1), alin. (3), alin. (5) și alin. (6) Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de „X.” constând în predarea/transmiterea în vederea utilizării, în mod gratuit, unor beneficiari – autorități publice/asociații a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor mai sus menționate, programe de interes public și social în domeniul construcțiilor finanțate din surse bugetare, sunt operațiuni asimilate prestațiilor de servicii efectuate cu plată.

S-a constatat că „X.” a dedus în totalitate TVA aferentă realizării obiectivelor în cauză, în baza facturilor de servicii primite de la executanți pe numele său și înregistrate în evidența contabilă și fiscală, inclusiv în baza celor primite de la executanți în anul 2007 pentru lucrările de construcții – montaj și avansurile aferente cu mențiunea „taxare inversă”.

De asemenea, s-a constatat că baza de impozitare pentru aceste operațiuni este constituită din suma cheltuielilor efectuate de companie cu realizarea obiectivelor respective.

Astfel, întrucât compania a dedus TVA în baza facturilor emise pe numele său de executanți în anul 2007 pentru lucrări de construcții – montaj (și avansurile aferente), avea obligația să includă în baza de impozitare a TVA, la data la care aceasta devenea exigibilă, și contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj efectuate de executanți în anul 2007 și facturate de aceștia cu mențiunea „taxare inversă”.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă totală de .X. lei, determinată prin includerea în baza de impozitare a TVA aferentă operațiunilor asimilate prestațiilor de servicii cu plată efectuate de „.X.” (fie integral la data protocolului de predare – primire, fie pentru obiectivele .X. pentru care „.X.” a primit facturi de la executanți cu mențiunea „taxare inversă” și după data protocolului de predare – primire semnat cu beneficiarul: parțial la data protocolului de predare – primire și parțial la data deducerii TVA de către companie în baza facturilor primite de la executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă” și înregistrate în evidența contabilă ulterior datei protocolului), calculată pe fiecare obiectiv predat în parte și a contravalorii lucrării de construcții – montaj efectuate de executanți și facturate companiei în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Organele de inspecție fiscală au constatat că „.X.” nu a inclus în baza de impozitare a TVA, contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj efectuate de executanți și facturate companiei în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă” (pentru care „.X.” a efectuat înregistrarea 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”), în cadrul contractelor de execuție de lucrări care au avut ca obiect:

- reabilitarea termică a unor clădiri de locuit multietajate cu destinația de locuințe sociale aflate în proprietatea unităților administrativ – teritoriale, respectiv a unor clădiri din domeniul public, cu funcțiunea de asistență socială și/sau ocrotirea sănătății, aflate în administrarea autorităților administrației publice locale;

- intervenție în prima urgență la construcții vulnerabile;
- realizarea experimentală a unor sectoare de drumuri de interes public, lucrări finanțate din surse bugetare, prestate în mod gratuit prin companie pentru deținătorii construcțiilor/sectoarelor de drum, în speță în cadrul programelor guvernamentale de lucrări în domeniul construcțiilor.

S-a constatat că la momentul la care „.X.” a înregistrat în evidența contabilă TVA colectată aferentă lucrărilor mai sus menționate, nu a colectat TVA și la valoarea lucrărilor de construcții – montaj efectuate de executanți (persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA) în anul 2007 și facturate companiei cu mențiunea „taxare inversă”, pentru care aceasta a efectuat înregistrarea 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” la data primirii facturilor.

Având în vedere prevederile art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 129 alin. (4) lit. B, art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (4), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. D, art. 145 alin. (2) lit. A, art. 146 alin. (1) lit. A și art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. C, alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 alin. (1) și alin.

(2), pct. 82 alin. (1), alin. (3), alin. (5) și alin. (6) Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările prestate în mod gratuit prin „X.” în cadrul programelor de lucrări de reparații, reabilitări, consolidări și altele asemenea, de interes public și social, mai sus precizate, sunt operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, în baza de impozitare a TVA fiind cuprinse cheltuielile efectuate de companie cu realizarea prestării serviciilor respective.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că „X.” a dedus în totalitate TVA aferentă realizării lucrărilor în cauză, în baza facturilor de servicii primite de la executanți pe numele său și înregistrate în evidența contabilă și fiscală, inclusiv în baza celor primite de la executanți în anul 2007 pentru lucrările de construcții – montaj cu mențiunea „taxare inversă”.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei prin includerea în baza de impozitare a TVA aferentă lucrărilor de reabilitări, consolidări, intervenție în prima urgență și realizare experimentală de sectoare de drumuri, prestate în mod gratuit prin companie unor beneficiari autorități publice și a contravalorii lucrărilor de construcții efectuate de executanți în anul 2007 și facturate companiei cu mențiunea „taxare inversă”.

Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei la data la care aceasta a devenit exigibilă, respectiv în luna în care compania a înregistrat în evidența contabilă (deducând TVA în totalitate în baza acestora) facturile emise pentru lucrările respective de către executanți în baza situațiilor de lucrări acceptate de către companie.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

În anul 2007, executanții (înregistrați în scopuri de TVA) au facturat „X.”, distinct față de lucrările de construcții – montaj, contravaloare „utilaje” și „dotări” săli de sport, precum și contravaloare „utilaje” pentru obiectivul „infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.” pentru care au calculat și înscris în facturile emise, TVA în cota de 19%, taxă înregistrată de companie în evidența contabilă și fiscală ca TVA deductibilă.

Având în vedere

- prevederile art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. C, alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, 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, Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, pct. 13 alin. (4) lit. A Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- adresa nr. .X./02.X.2007 a Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice,

- faptul că toate contractele încheiate de executanți sunt contracte de execuție de lucrări de construcții și instalații în care nu se specifică expres că aceștia livrează bunurile („utilaje” și „dotări”) în cauză, valoarea fiind stabilită prin contracte la nivelul întregii lucrări executate, iar după încheierea procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor între „.X.” și executant, bunul imobil este predat de companie, așa cum este recepționat, autorității publice beneficiare, astfel că, în fapt, obiectul contractelor încheiate între „.X.” și executanți îl constituie realizarea unei investiții la cheie care cuprinde lucrări complexe,

- faptul că bunurile reprezentând „utilaje” și „dotări” facturate în regim normal de TVA în anul 2007 de către executanți au fost încorporate în bunul imobil,

organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de livrare de bunuri trebuie tratată ca o operațiune accesorie principalului, iar valoarea acestora trebuie să fie inclusă în serviciile de construcții – montaj realizate și facturate de executanți cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că „.X.” avea obligația să aplice taxarea inversă, să nu efectueze plata TVA către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factură și să îndeplinească obligațiile cu privire la evidențierea TVA aferentă atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

În consecință, întrucât „.X.” a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA în sumă de .X. lei doar ca taxă deductibilă, înscrisă în facturile primite în anul 2007 de la executanți pe numele său, reprezentând contravaloare „utilaje” și „dotări”, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei, aplicând astfel măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, beneficiarul fiind ținut responsabil de respectarea acestor măsuri.

## *TVA DEDUCTIBILĂ*

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

În anul 2004, „X.” a achiziționat următoarele tipuri de servicii:

a) potrivit facturii nr. .X./13.X.2004 emisă de .X.. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, servicii realizare „film de prezentare și spot TV Săli de sport producție, post producție, conform contract nr. .X./21.X.2004”, pentru care compania a dedus integral TVA aferentă.

S-a constatat că „X.” nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul nici la solicitarea inițială a organelor de inspecție fiscală și nici urmare revenirii la această solicitare, prin adresa nr. .X./21.X.2012;

b) servicii publicitare facturate de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei dedusă integral de companie.

S-a constatat că pentru aceste servicii, „X.” a prezentat contractul nr. .X./23.X.2004 având ca obiect achiziționarea de către companie de timpuri de emisiune pentru difuzare material.

Organele de inspecție fiscală au constatat că „X.” a înregistrat cheltuielile cu serviciile mai sus menționate în debitul contului 6232, fiind considerate „Cheltuieli de reclamă și publicitate”.

Având în vedere prevederile art. 1 alin. (3) și alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 818/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru derularea Programului „Săli de sport” prin Compania Națională .X. „X.” – S.A., organele de inspecție fiscală au constatat că achiziționarea de către „X.” a unui spot TV și difuzarea acestuia în mijloacele mass – media în scopul promovării programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente” nu a fost realizată în folosul operațiunilor taxabile ale companiei, neavând ca efect o influențare a deciziei de cumpărare a produsului respectiv, sălile de sport ce fac obiectul spotului publicitar fiind construite/reabilitate din surse bugetare pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, autorităților publice, în cadrul unui program .X. guvernamental, decizia privind includerea în lista sinteza (care devine lista .X. a companiei) neaparținând acesteia.

În consecință, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de fond privind existența dreptului de deducere a TVA prezentate în cuprinsul Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei, aferentă acestor servicii.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

„X.” a încheiat cu .X. SRL contractele nr. -.X./01.X.2007 și nr. -.X./01.X..2007 având ca obiect prestarea serviciilor constând în monitorizare și arhivare informații publice scrise și livrarea următoarelor produse: buletin de monitorizare informații scrise cu predare zilnică și CD informații cu predare zilnică, respectiv monitorizare și arhivare informații publice radio/tv și livrarea următoarelor produse: buletin de monitorizare radio/tv cu predare zilnică și CD informații cu predare zilnică.

Contractele au fost încheiate pe o perioadă de 12 luni, iar prețul serviciilor specificate a fost de .X. euro, fără TVA, respectiv .X. euro, fără TVA, la cursul de .X. lei/euro.

S-a constatat că urmare încheierii contractelor mai sus menționate, au fost emise de către furnizor facturile nr. .X./26.X.2007 și nr. .X./26.X.2007, în baza cărora „X.” a dedus TVA în sumă de .X. lei, serviciile care au făcut obiectul celor două contracte fiind facturate în avans pe un an de zile, conform prevederilor contractuale.

Având în vedere faptul că în anul 2005, „X.” a încheiat tot cu .X. SRL contractul nr. .X./26.X.2005 al cărui obiect l-a constituit prestarea serviciilor și livrarea produselor specificate în anexa care face parte integrantă din contract, respectiv:

- produs .X. base client – interfața client instrument de monitorizare presă,
- produs .X. archive server – server administrare interfețe client și acces la baza de date,
- serviciu .X. base – monitorizare presă + arhivare electronică articole,

iar urmare încheierii acestui contract, .X. SRL a facturat lunar companiei, în perioada octo rie 2005 – decembrie 2008, contravaloare abonament lunar – luna X – serviciu .X. Base conform contract nr. .X./26.X.2005, interfețele client și server administrare interfețe, fiind dezvoltate intern de către furnizor și livrate fără implicare financiară din partea beneficiarului (costul licențelor fiind suportat de către furnizor), organele de inspecție fiscală au constatat că „X.” nu justifică achiziționarea serviciilor facturate de .X. SRL, conform facturilor nr. .X./26.X.2007 și nr. .X./26.X.2007, în folosul realizării operațiunilor taxabile, în condițiile în care în aceeași perioadă era în vigoare și contractul nr. .X./26.X.2005.

În consecință, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de fond privind existența dreptului de deducere a TVA prezentate în cuprinsul Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei.

## **SOLUȚIONAREA DECONTURILOR DE TVA CU SUMĂ NEGATIVĂ CU OPȚIUNE DE RAMBURSARE**

Urmare inspecției fiscale efectuate, referitor la Decontul de TVA cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA nr. .X./26.X.2009, corectat prin Decizia de corectare a erorilor materiale nr. .X./16.X.2009, s-au constatat următoarele:

- Soldul sumei negative de **TVA** la 31.X.2008 **solicitată la rambursare** de „.X.”: **.X. lei**
- Soldul sumei negative de **TVA** la 31.X.2008 rezultat **ca urmare a inspecției fiscale**: **.X. lei**
- **TVA respinsă la rambursare**: **.X. lei**
- TVA aprobată la rambursare: **.X. lei**.

Diferența în sumă de **.X. lei** între TVA de ra ursorat la 31.X.2008 conform „.X.”, în sumă de **.X. lei** și TVA de ra ursorat la 31.X.2008 stabilită urmare inspecției fiscale, în sumă de **.X. lei**, provine din:

- Colectarea suplimentară de către organele de inspecție fiscală a TVA în sumă totală de **.X. lei**
- Neacceptarea la deducere de către organele de inspecție fiscală a TVA în sumă totală de **.X. lei**
- reglarea neconcordanțelor în sumă de **(-).X. lei** între evidența contabilă și cea fiscală a „.X.”, determinate de stornarea dublă din evidență a TVA solicitată în plus la rambursarea precedentă de către companie în perioada supusă inspecției fiscale.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată au fost calculate accesorii în sumă totală de **.X. lei**.

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

Se reține că așa cum rezultă din Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012, TVA în sumă de **.X. lei**, stabilită suplimentar de plată și contestată, este compusă din:

- **.X. lei** reprezentând TVA colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală
- **.X. lei** reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat „.X.” dreptul de deducere
- **(-).X. lei**, reprezentând reglarea neconcordanțelor între evidența contabilă și cea fiscală a „.X.”, determinate de stornarea dublă din evidență a



TVA solicitată în plus la rambursarea precedentă de către companie în perioada supusă inspecției fiscale.

**3. 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 asupra datei la care devine exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor .X. realizate prin „.X.”, puse la dispoziția autorităților publice / asociațiilor beneficiare, în vederea utilizării, în mod gratuit.**

În fapt, „.X.” desfășoară activități de interes public sau social în domeniul construcțiilor, pe baza programelor de interes public sau social aprobate de Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului / Ministerul Dezvoltării, Lucrărilor Publice și Locuințelor, conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 25/2001 privind înființarea Companiei Naționale .X. „.X.” – S.A., asigurând supravegherea proiectării și executării construcțiilor, derularea acestor programe, precum și recepția lucrărilor respective executate.

Pentru asistența tehnică asigurată de „.X.” în pregătirea și derularea programelor .X., inclusiv pentru plata personalului de supraveghere pe parcursul realizării acestor programe, în devizul general al lucrării se prevăd cheltuieli forfetare în cuantum de 5% din valoarea lucrărilor de construcții – montaj, aceste sume reprezentând venituri ale „.X.” ce se încasează pe măsura decontării lucrărilor executate.

Urmare verificării, s-a constatat că în vederea realizării obiectivelor .X. realizate prin „.X.” în cadrul programelor .X. de interes public și social în domeniul construcțiilor, compania s-a comportat astfel:

- a preluat în folosință terenul destinat construcției obiectivului .X. și/sau structura începută în vederea finalizării acesteia, de la beneficiar, pe bază de protocol;
- a încheiat cu diverși beneficiari, contracte de prestări servicii de proiectare, adaptare proiect la amplasament, verificare proiectare, etc., respectiv de execuție de lucrări construcții – montaj;
- pe parcursul realizării obiectivelor .X., a primit facturi pe numele său pentru achiziții de servicii de la executanți, inclusiv pentru cota forfetară de 5% din valoarea fără TVA a devizului de lucrări de construcții – montaj;
- a înregistrat facturile primite de la executanți în evidența contabilă și fiscală și a dedus integral TVA înscrisă în facturile respective;
- după primirea facturilor de la executanți, cuprinzând contravaloarea serviciilor achiziționate de la aceștia, precum și cota forfetară de 5% din valoarea fără TVA a devizului de lucrări de construcții – montaj,

„X.” a refacturat către aceștia, cu TVA, cota forfetară de 5%, înregistrând facturile emise în evidența contabilă și în jurnalele de vânzări;

- la terminarea lucrărilor, a încheiat cu beneficiarii procese verbale de recepție și a predat pe bază de protocol, beneficiarului, terenul și obiectivul .X. realizat, în protocolul încheiat între companie, în calitate de predador și beneficiar, în calitate de primitor, menționându-se expres transmiterea în mod gratuit a obiectivului .X. către beneficiar;

- a participat la recepția finală a obiectivului .X., după expirarea perioadei de garanție, împreună cu reprezentanții beneficiarului, semnând procesul verbal de recepție finală;

- la data protocolului de predare – primire încheiat cu beneficiarul, sau, în marea majoritate a cazurilor, la o dată ulterioară datei acestuia, a înregistrat în evidența contabilă: recepția obiectivului .X., predarea/transmiterea acestuia către beneficiar și a considerat că TVA aferentă obiectivului predat devine exigibilă, înregistrând TVA colectată pe bază de notă contabilă la nivelul TVA înscrisă în facturile primite de la executanți pentru serviciile achiziționate de la aceștia (cu excepția celor de lucrări construcții – montaj primite în anul 2007 pe care era înscrisă mențiunea „taxare inversă”), incluzând și cheltuielile forfetare de 5% din valoarea fără TVA a devizelor de lucrări de construcții – montaj facturate de executanți.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de „X.” constând în predarea/transmiterea în mod gratuit, în vederea utilizării, către beneficiari – autorități publice/asociații, a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor .X. de interes public și social derulate prin companie, respectiv:

- „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare săli de sport existente”;

- „Măsuri speciale de reabilitare a unor blocuri de locuințe situate în localități din zone defavorizate și/sau monoindustriale”;

- „Reducerea riscului seismic al clădirilor de locuit, multietajate, încadrate în clasa I de risc seismic și care prezintă pericol public”,

sunt operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, iar „X.” are obligația colectării TVA aferentă operațiunilor respective, întrucât taxa aferentă achizițiilor destinate realizării acestor obiective a fost dedusă în totalitate.

Prin urmare, s-a constatat că pentru perioada iunie 2004 – decembrie 2008, faptul generator și exigibilitatea TVA aferentă operațiunilor în cauză intervine la data punerii bunurilor (obiectivelor .X.) la dispoziția altor persoane în vederea utilizării, în mod gratuit, respectiv la data protocolului de predare – primire încheiat între „X.”, în calitate de predador și beneficiar, în calitate de primitor.

Totodată, urmare verificării s-a constatat că „X.” a considerat că TVA aferentă obiectivului predat devine exigibilă la data protocolului de predare – primire încheiat cu beneficiarul, sau, în marea majoritate a cazurilor, la o dată ulterioară datei acestuia, înregistrând TVA colectată pe bază de notă contabilă la nivelul TVA înscrisă în facturile primite de la executanți pentru serviciile achiziționate de la aceștia (cu excepția celor de lucrări construcții – montaj primite în anul 2007 pe care era înscrisă mențiunea „taxare inversă”), incluzând și cheltuielile forfetare de 5% din valoarea fără TVA a devizelor de lucrări de construcții – montaj facturate de executanți, respectiv la data recepției finale, când expiră perioada de garanție sau la alte date, înainte de recepția finală.

**În drept**, în ceea ce privește prestarea de servicii, art. 129 alin. (3) lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006, precizează că „se consideră prestări de servicii cu plată:

**3. utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea sa economică, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;**”

În același sens sunt și prevederile art. 129 alin. (4) lit. A din legea mai sus menționată, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit, reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, se reține că „X.” a desfășurat activități de interes public sau social în domeniul construcțiilor, pe baza programelor de interes public sau social aprobate de Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului / Ministerul Dezvoltării, Lucrărilor Publice și Locuințelor, conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 25/2001 privind înființarea Companiei Naționale .X. „X.” – S.A., asigurând supravegherea proiectării și executării construcțiilor, derularea acestor programe, precum și recepția lucrărilor respective executate.

În vederea realizării obiectivelor .X. realizate prin „X.” în cadrul programelor .X. de interes public și social în domeniul construcțiilor, așa cum

s-a prezentat la situația de fapt, compania a încheiat cu diverși beneficiari, contracte de prestări servicii de proiectare, adaptare proiect la amplasament, verificare proiectare, etc., respectiv de execuție de lucrări construcții – montaj, pe parcursul realizării obiectivelor .X., a primit facturi pe numele său pentru achiziții de servicii de la executanți, inclusiv pentru cota forfetară de 5% din valoarea fără TVA a devizului de lucrări de construcții – montaj, a înregistrat facturile primite de la executanți în evidența contabilă și fiscală și a dedus integral TVA înscrisă în facturile respective.

După primirea facturilor de la executanți, cuprinzând contravaloarea serviciilor achiziționate de la aceștia, precum și cota forfetară de 5% din valoarea fără TVA a devizului de lucrări de construcții – montaj, „.X.” a refacturat către aceștia, cu TVA, cota forfetară de 5%, înregistrând facturile emise în evidența contabilă și în jurnalele de vânzări, sumele înscrise în aceste facturi reprezentând venituri ale „.X.” ce se încasează pe măsura decontării lucrărilor executate.

Se reține că la finalizarea lucrărilor, compania a încheiat cu beneficiarii procese verbale de recepție și a predat pe bază de protocol, beneficiarului, terenul preluat în folosință și obiectivul .X. realizat, în protocolul încheiat între companie, în calitate de predador și beneficiar, în calitate de primitor, menționându-se expres transmiterea în mod gratuit a obiectivului .X. către beneficiar, conform prevederilor art. 12 alin. (1) și alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 818/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru derularea Programului „Săli de sport” prin Compania Națională .X. „.X.” – S.A., care precizează:

*„ART. 12*

*(1) După efectuarea recepției la terminarea lucrărilor Compania Națională .X. „.X.” – S.A. va preda beneficiarului, prin protocol, terenul și obiectivul .X. realizat, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.*

*(2) Protocolul, prevăzut în anexa nr. 5, cuprinde în mod explicit și imperativ obligativitatea transmiterii cu titlu gratuit a obiectivelor .X. către beneficiar.”*

Totodată, se reține că după expirarea perioadei de garanție, „.X.”, împreună cu reprezentanții beneficiarului, a participat la recepția finală a obiectivului .X. semnând procesul verbal de recepție finală.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale anterior precizate, se reține că operațiunile efectuate de „.X.” constând în predarea/transmiterea în mod gratuit, în vederea utilizării, către beneficiari – autorități publice/asociații, a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor .X. de interes public și social derulate prin companie, respectiv:

- „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare săli de sport existente”;

- „Măsuri speciale de reabilitare a unor blocuri de locuințe situate în localități din zone defavorizate și/sau monoindustriale”;
- „Reducerea riscului seismic al clădirilor de locuit, multietajate, încadrate în clasa I de risc seismic și care prezintă pericol public”,  
pentru realizarea căroră „X.” a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată aferentă, reprezintă operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată.

Referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2006, conform căroră:

*„(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

*(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.*”

Începând cu data de 01.01.2007, art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) din legea mai sus menționată, are următorul conținut:

*„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

De asemenea, începând cu data de 01.01.2007, potrivit art. 134<sup>1</sup> alin. (1):

*„(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*”

Iar potrivit art. 134<sup>2</sup> alin. (1):

*„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru livrările/prestările de servicii efectuate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, se reține că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Așa cum s-a reținut anterior în cuprinsul prezentei decizii, obiectivele .X. realizate au fost predate/transmise beneficiarilor – autorități publice/asociații, în vederea utilizării în mod gratuit, pe bază de protocol de predare – primire încheiat cu beneficiarii, compania înregistrând în evidența contabilă atât recepția obiectivului .X. cât și predarea/transmiterea acestuia către beneficiar.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru prestările de servicii constând în utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data prestării serviciilor, respectiv la data punerii bunurilor la dispoziție, altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit.

În speța în cauză, data punerii la dispoziție a bunurilor (obiectivelor .X.) în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane (autorități publice/asociații), este data protocolului de predare – primire încheiat de „.X.”, în calitate de predător și beneficiar, în calitate de primitor.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării de servicii constând în utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, pentru a fi puse la dispoziție, altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, se rețin prevederile art. 137 alin. (1) lit. C din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2006, potrivit căroră:

*„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru executarea prestațiilor de servicii pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (3).”*

În același sens sunt și prevederile art. 137 alin. (1) lit. D din legea mai sus menționată, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

*„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (3) lit. A, respectiv la art. 129 alin. (4) lit. A din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii, în speță contravaloarea prestărilor de servicii legate de bunurile imobile efectuate de antreprenori și valoarea serviciilor de asistență tehnică în pregătirea și derularea investiției și de supraveghere pe parcursul realizării acestora prestate de „X.”, în procent de 5% din valoarea fără TVA a prestațiilor de servicii legate de bunurile imobile efectuate de antreprenori.

Se reține că în sensul celor de mai sus este și opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat, pentru perioada 01.X.2004 – 31.X.2008, la colectarea TVA aferentă obiectivelor .X. realizate prin „X.”, puse la dispoziția autorităților publice/asociațiilor, în vederea utilizării, în mod gratuit, la data protocolului de predare – primire încheiat de „X.”, în calitate de predător și beneficiar, în calitate de primitor, întrucât pentru aceste prestări de servicii, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data prestării serviciilor, respectiv la data punerii bunurilor la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane (data protocolului de predare – primire încheiat de „X.”, în calitate de predător și beneficiar, în calitate de primitor).

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că au existat obiective .X. pentru care „X.” a primit facturi de achiziții și servicii de la executanți după data protocolului de predare – primire semnat cu beneficiarul, facturi înregistrate în evidența contabilă și fiscală, au procedat, în cazul obiectivelor respective, la colectarea TVA la nivelul TVA înscrisă în aceste facturi înregistrate după data protocolului de predare – primire (TVA dedusă în totalitate de companie), la data la care „X.” a înregistrat facturile de achiziții de servicii în evidența contabilă și fiscală.

La stabilirea TVA colectată organele de inspecție fiscală au ținut cont și de corecțiile în plus sau în minus efectuate de „X.” asupra TVA colectată, urmare unor erori de calcul, înregistrate în evidența contabilă.

Se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA aferentă obiectivelor .X. predate/transmise în mod gratuit beneficiarilor în perioada .X. 2004 – .X. 2008 așa cum s-a menționat anterior,

fie stornând concomitent TVA colectată de „X.” în perioada respectivă, aferentă aceluiași obiective .X., la data la care aceasta a fost colectată de companie (dacă a fost colectată la o altă dată decât data protocolului de predare – primire sau decât data înregistrării în evidența contabilă și fiscală a facturilor primite ulterior datei protocolului de predare – primire), fie dispunând în sarcina „X.” măsura de a corecta deconturile de TVA depuse pentru perioada următoare celei supuse inspecției fiscale, prin stornarea TVA colectată în perioada 2009 – 2011 aferentă obiectivelor .X. predate beneficiarilor în perioada .X. 2004 – .X. 2008.

În consecință, se reține că în mod eronat „X.” a considerat, în marea majoritate a cazurilor, că TVA aferentă obiectivelor .X. în cauză devine exigibilă la o dată ulterioară datei protocolului de predare – primire, înregistrând TVA colectată pe bază de notă contabilă la nivelul TVA înscrisă în facturile primite de la executanți pentru serviciile achiziționate de la aceștia (cu excepția celor de lucrări construcții – montaj primite în anul 2007 pe care era înscrisă mențiunea „taxare inversă”), incluzând și cheltuielile forfetare de 5% din valoarea fără TVA a devizelor de lucrări de construcții – montaj facturate de executanți.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina „X.” taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă obiectivelor .X. realizate, puse la dispoziția autorităților publice/asociațiilor, în mod gratuit, în vederea utilizării, TVA care devine exigibilă la data protocolului de predare – primire a obiectelor .X. în cauză, astfel că potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

**3.** *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de COMPANIA .X.” S.A., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, încheiat de**



către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Argumentele contestatarii referitoare la faptul că exigibilitatea TVA intervine la data stabilirii valorii finale a obiectivului .X. și a întocmirii procesului verbal de recepție finală după data expirării perioadei de garanție, dată la care are loc transferul dreptului de proprietate și nu la data protocolului de predare – primire cu titlu gratuit, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Operațiunile efectuate de „.X.” constând în predarea/transmiterea în mod gratuit, în vederea utilizării, către beneficiari – autorități publice/asociații, a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor .X. de interes public și social derulate prin companie, nu constituie o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care până la data de 31.12.2006 precizează că *„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”*, iar începând cu data de 01.01.2007, *„este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”*, în speță neavând loc un transfer al dreptului de proprietate.

Așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, operațiunile în cauză reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată, pentru care faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data prestării serviciilor, respectiv la data punerii bunurilor (obiectivelor .X.) la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, (autorități publice/asociații), în speța în cauză aceasta fiind data protocolului de predare–primire încheiat de „.X.”, în calitate de predător și beneficiar, în calitate de primitor.

Prin urmare, prevederile art. 134 <sup>^1</sup> alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de „.X.”, potrivit cărora:

*„Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător”*, nu sunt aplicabile speței în cauză întrucât se referă la faptul generator pentru livrările de bunuri imobile și nu pentru prestările de servicii mai sus menționate.

De asemenea, se reține că așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, recepția finală a obiectivelor .X. are loc la doi ani de la recepția la terminarea lucrărilor și predarea/transmiterea în mod gratuit a obiectivelor .X. pe bază de protocol de predare – primire către beneficiar, respectiv la expirarea perioadei de garanție.

Realizarea recepției finale la expirarea perioadei de garanție are efect numai asupra plății garanției de bună execuție către executant, plată care este condiționată de încheierea recepției finale fără observații.

Mai mult, se reține că așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, deși au fost obiective .X. pentru care s-au primit de la executanți facturi de servicii și după data protocolului de predare – primire, respectiv la data procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor încheiat concomitent cu protocolul sau anterior acestuia, ultima factură înregistrată în evidența companiei, aferentă realizării obiectivului .X., a fost primită de la executant cu mult timp înainte de recepția finală a obiectivului respectiv (care are loc la doi ani de la recepția finală a lucrărilor).

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă „.X.” avea obligația de a colecta TVA în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care nu a inclus în baza de impozitare TVA aferentă obiectivelor de investiții realizate în cadrul programelor .X. de interes public și social derulate, predate/transmise în vederea utilizării în mod gratuit beneficiarilor, contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj efectuate de executanți și facturate companiei în anul 2007 cu mențiunea taxare inversă.**

**În fapt**, urmare verificării s-a constatat că pentru efectuarea operațiunilor constând în predarea/transmiterea în mod gratuit, în vederea utilizării, beneficiarilor autorități publice/asociații a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor .X.:

- „Săli de sport” și „Consolidarea și reabilitare săli de sport existente”;
- „Măsuri speciale de reabilitare a unor blocuri de locuințe situate în localități din zone defavorizate și/sau monoindustriale”;
- „Reducerea riscului seismic al clădirilor de locuit, multietajate, încadrate în clasa I de risc seismic și care prezintă pericol public”,

în anul 2007 „.X.” a încheiat contracte de execuție de lucrări de construcții și instalații cu diverși executanți (persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA) de la care a primit facturi pentru construcții – montaj și avansuri, cu mențiunea „taxare inversă”.

De asemenea, în cadrul contractelor de execuție de lucrări încheiate de „.X.” cu diverși beneficiari, având ca obiect realizarea lucrărilor de:

- reabilitare termică a unor clădiri de locuit multietajate cu destinația de locuințe sociale aflate în proprietatea unităților administrativ – teritoriale, respectiv a unor clădiri din domeniul public, cu funcțiunea de asistență socială și/sau ocrotirea sănătății, aflate în administrarea autorităților administrației publice locale;

- intervenție în prima urgență la construcții vulnerabile;
- realizarea experimentală a unor sectoare de drumuri de interes public, lucrări finanțate din surse bugetare, prestate în mod gratuit prin companie unor beneficiari autorități publice, în cadrul programelor guvernamentale de lucrări în domeniul construcțiilor, în anul 2007 „.X.” a primit de la executanți (persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA) facturi pentru construcții – montaj și avansurile aferente, cu mențiunea „taxare inversă”.

Pentru prestările de servicii anterior precizate, facturate de executanți cu taxare inversă, „.X.” a aplicat măsurile de simplificare, respectiv a calculat TVA aferentă facturilor mai sus menționate, a evidențiat această taxă contabil și fiscal atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, fiind efectuată înregistrarea contabilă 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”.

Totodată, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în momentul în care „.X.” a procedat la colectarea TVA pentru fiecare dintre obiectivele .X. predate beneficiarilor, (moment care nu corespunde cu data protocoalelor de predare – primire), respectiv în momentul în care a înregistrat în evidența sa contabilă TVA aferentă lucrărilor de reabilitări, consolidări, intervenție în primă urgență și realizare experimentală de sectoare de drumuri, prestate în mod gratuit beneficiarilor, „.X.” nu a inclus în baza de impozitare a TVA și contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj și avansurile aferente facturate de executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că operațiunile efectuate de contestatar, mai sus menționate, sunt operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, precum și faptul că „.X.” a dedus TVA în baza facturilor emise pe numele său de executanți în anul 2007 pentru lucrări de construcții – montaj și avansuri aferente, organele de inspecție fiscală au constatat că „.X.” avea obligația să includă în baza de impozitare a TVA, la data la care aceasta devenea exigibilă și contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj efectuate de executanți în anul 2007 și facturate de aceștia cu mențiunea „taxare inversă”, întrucât baza de impozitare pentru aceste operațiuni este constituită din suma cheltuielilor efectuate de companie cu realizarea prestării serviciilor în cauză.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei, determinată prin includerea în baza de impozitare a TVA aferentă operațiunilor asimilate prestațiilor de servicii cu plată efectuate de „.X.” (fie integral la data protocolului de predare – primire, fie pentru obiectivele .X. pentru care „.X.” a primit facturi de la executanți cu mențiunea „taxare inversă” și după data protocolului de predare – primire semnat cu beneficiarul: parțial la data protocolului de predare – primire și parțial la data deducerii TVA de către companie în baza facturilor primite de la executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă” și înregistrate în evidența contabilă ulterior datei protocolului), calculată pe fiecare obiectiv predat în parte și a contravalorii lucrării de construcții – montaj efectuate de executanți și facturate companiei în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”, facturi pentru care „.X.” a calculat TVA aferentă, a evidențiat această taxă contabil și fiscal atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, fiind efectuată înregistrarea contabilă 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei prin includerea în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de reabilitări, consolidări, intervenție în prima urgență și realizare experimentală de sectoare de drumuri, prestate în mod gratuit prin companie unor beneficiari autorități publice și a contravalorii lucrărilor de construcții efectuate de executanți în anul 2007 și facturate companiei cu mențiunea „taxare inversă”, facturi pentru care, de asemenea, „.X.” a calculat TVA aferentă, a evidențiat această taxă contabil și fiscal atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, fiind efectuată înregistrarea contabilă 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”.

**În drept**, așa cum s-a reținut la pct. 1 din prezenta decizie, în ceea ce privește prestarea de servicii, art. 129 alin. (4) lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precizează că „se consideră prestări de servicii cu plată:

3. utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea sa economică, sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;”

Prin urmare, se reține că utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit, reprezintă prestări de servicii

efectuate cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, se reține că urmare verificării s-a constatat că pentru efectuarea operațiunilor constând în predarea/transmiterea în vederea utilizării, în mod gratuit, beneficiarilor autorității publice/asociații a obiectivelor .X. realizate în cadrul programelor .X.:

- „Săli de sport” și „Consolidarea și reabilitare săli de sport existente”;
- „Măsuri speciale de reabilitare a unor blocuri de locuințe situate în localități din zone defavorizate și/sau monoindustriale”;
- „Reducerea riscului seismic al clădirilor de locuit, multietajate, încadrate în clasa I de risc seismic și care prezintă pericol public”, în anul 2007 „.X.” a încheiat contracte de execuție de lucrări de construcții și instalații cu diverși executanți.

De asemenea, în cadrul contractelor de execuție de lucrări încheiate de „.X.” cu diverși beneficiari, având ca obiect realizarea lucrărilor de:

- reabilitare termică a unor clădiri de locuit multietajate cu destinația de locuințe sociale aflate în proprietatea unităților administrativ – teritoriale, respectiv a unor clădiri din domeniul public, cu funcțiunea de asistență socială și/sau ocrotirea sănătății, aflate în administrarea autorităților administrației publice locale;
- intervenție în prima urgență la construcții vulnerabile;
- realizarea experimentală a unor sectoare de drumuri de interes public, lucrări finanțate din surse bugetare, prestate în mod gratuit prin companie unor beneficiari autorități publice, în cadrul programelor guvernamentale de lucrări în domeniul construcțiilor, „.X.” a încheiat contracte de execuție de lucrări de construcții și instalații cu diverși executanți.

În baza contractelor de execuție mai sus menționate, în anul 2007 „.X.” a primit de la executanți, persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, facturi pentru construcții – montaj și avansurile aferente, cu mențiunea „taxare inversă”.

La momentul primirii acestor facturi de la executanți, „.X.” a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a calculat TVA aferentă facturilor mai sus menționate, a evidențiat această taxă contabil și fiscal atât ca taxă

deductibilă, cât și ca taxă colectată, fiind efectuată înregistrarea contabilă 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile fiind asimilată cu plata taxei către prestator.

În consecință, se reține că aplicarea taxării inverse în conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, reprezintă o măsură de simplificare a plății TVA, această taxă fiind considerată dedusă.

În acest sens este și opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Prin urmare, se reține că utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit, reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată, având în vedere că taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă în totalitate.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări de servicii, se rețin prevederile art. 137 alin. (1) lit. C din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, potrivit cărora:

*„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4) lit. A din Codul fiscal, respectiv utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii, în speță contravaloarea prestațiilor de servicii legate de bunurile imobile efectuate de antreprenori, inclusiv contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj și valoarea serviciilor de asistență tehnică în pregătirea și derularea investiției și de supraveghere pe parcursul realizării acesteia prestate de „X.”, în procent de 5% din valoarea fără TVA a prestațiilor de servicii legate de bunurile imobile efectuate de antreprenori.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în momentul în care compania a procedat la colectarea TVA pentru fiecare dintre obiectivele .X. predate beneficiarilor, (moment care, așa cum s-a reținut

la pct. 1 din prezenta decizie, nu corespunde cu data protocoalelor de predare – primire), respectiv în momentul în care a înregistrat în evidența sa contabilă TVA aferentă lucrărilor de reabilitări, consolidări, intervenție în primă urgență și realizare experimentală de sectoare de drumuri, prestate în mod gratuit beneficiarilor, „X.” nu a inclus în baza de impozitare a TVA colectată și contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj și avansurile aferente, facturate de executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, faptul că operațiunile efectuate de contestatar, mai sus menționate, sunt operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată, „X.” procedând la deducerea TVA în baza facturilor emise pe numele său de executanți în anul 2007 pentru lucrări de construcții – montaj și avansuri aferente, iar baza de impozitare pentru aceste operațiuni este constituită din suma cheltuielilor efectuate de companie cu realizarea prestării serviciilor în cauză, se reține că „X.” avea obligația să includă în baza de impozitare a TVA, la data la care aceasta devenea exigibilă și contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj efectuate de executanți în anul 2007 și facturate de aceștia cu mențiunea „taxare inversă”.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei, determinată prin includerea în baza de impozitare a TVA aferentă operațiunilor asimilate prestărilor de servicii cu plată efectuate de „X.” (fie integral la data protocolului de predare – primire, fie pentru obiectivele .X. pentru care „X.” a primit facturi de la executanți cu mențiunea „taxare inversă” și după data protocolului de predare – primire semnat cu beneficiarul: parțial la data protocolului de predare – primire și parțial la data deducerii TVA de către companie în baza facturilor primite de la executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă” și înregistrate în evidența contabilă ulterior datei protocolului), calculată pe fiecare obiectiv predat în parte și a contravalorii lucrării de construcții – montaj efectuate de executanți și facturate companiei în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă”.

De asemenea, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de .X. lei prin includerea în baza de impozitare a TVA aferentă lucrărilor de reabilitări, consolidări, intervenție în prima urgență și realizare experimentală de sectoare de drumuri, prestate în mod gratuit prin companie unor beneficiari autorități publice și a contravalorii lucrărilor de construcții efectuate de executanți în anul 2007 și facturate companiei cu mențiunea „taxare inversă”.

Referitor la argumentele companiei, potrivit cărora, în conformitate cu prevederile art. 160 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în anul 2007 facturile primite de la antreprenori cu mențiunea „taxare inversă” au fost supuse măsurilor de simplificare, pe facturile în cauză nefiind înscrisă TVA aferentă, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

În ceea ce privește măsurile de simplificare, art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. C, alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precizează:

„(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 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 pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.



Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuți responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

De asemenea, se reține că potrivit pct. 82 alin (6) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, „înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată”, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile fiind „asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că urmare aplicării de către companie, la momentul primirii facturilor de la executanți cu mențiunea „taxare inversă”, a măsurilor de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către prestator.

Faptul că atât furnizorii (executanții) cât și „.X.” au aplicat aceste măsuri de simplificare la momentul emiterii, respectiv primirii facturilor pentru lucrările de construcții-montaj, nu scutește compania de obligația includerii în baza de impozitare a TVA și a contravalorii acestor lucrări, având în vedere că pentru operațiunile constând în utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, în vederea utilizării în mod gratuit, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii, în speță contravaloarea prestațiilor de servicii legate de bunurile imobile efectuate de antreprenori, inclusiv contravaloarea lucrărilor de construcții – montaj.

Totodată, se reține că data la care s-au aplicat măsurile de simplificare, atât de executanți cât și de companie, este data la care au fost emise, respectiv primite facturile pentru prestațiile de servicii în cauză, aceasta fiind diferită de data la care compania avea obligația includerii în baza de impozitare și colectării TVA în sumă totală de .X. lei, respectiv data

la care bunurile au fost puse la dispoziția beneficiarilor în vederea utilizării în mod gratuit (data protocolului de predare – primire încheiat de „.X.”, în calitate de predător și beneficiar, în calitate de primitor).

În ceea ce privește argumentele „.X.” referitoare la faptul că sumele facturate de antreprenori în regim de „taxare inversă” ar reprezenta pentru companie un debit fiscal pentru care nu există finanțare întrucât nu avea posibilitatea solicitării finanțărilor de la bugetul de stat decât la nivelul sumelor înscrise în facturi, respectiv a sumelor fără TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât compania confundă noțiunea de „taxare inversă” cu obligația includerii în baza de impozitare, respectiv colectării TVA aferentă lucrărilor de construcții – montaj.

Astfel, suma primită de companie pentru finanțarea obiectivelor .X. în cauză este suma înscrisă în facturile de achiziții a lucrărilor de construcții – montaj, pentru care așa cum s-a precizat mai sus au fost aplicate măsurile de simplificare, respectiv a fost efectuată înregistrarea contabilă 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată”, denumită de legiuitor autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, iar taxa pe care „.X.” avea obligația să o colecteze este aferentă operațiunilor asimilate prestărilor de servicii cu plată efectuate de „.X.”, respectiv utilizării temporare a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile pentru a fi puse la dispoziție, în mod gratuit, altor persoane, în vederea utilizării, având în vedere că taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă ca urmare a aplicării măsurilor de simplificare.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina „.X.” taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel că potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

**3.** *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea*

*contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de COMPANIA „X.” S.A., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**3. 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 achizițiile de bunuri constând în utilaje și dotări facturate companiei în regim normal de TVA în baza unor contracte de execuție, se includ în valoarea lucrărilor de construcții – montaj a acestora, lucrări pentru care au fost aplicate măsurile de simplificare și dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina „X.” colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor mai sus menționate, incluse în valoarea lucrărilor de construcții – montaj, achiziții pentru care compania nu a aplicat măsurile de simplificare, respectiv “taxarea inversă”, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.**

**În fapt,** urmare verificării s-a constatat că în cadrul derulării programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”, precum și pentru realizarea obiectivului „Infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.”, „X.”, în calitate de achizitor, a încheiat cu diverși executanți contracte de execuție lucrări, prin care executantul se obligă să realizeze lucrări de execuție la obiectivul .X., iar achizitorul se obligă să plătească executantului prețul conform devizului ofertă însoțit de companie și care face parte integrantă din contract.

În baza contractelor de execuție mai sus menționate, în anul 2007, executanții au facturat „X.” contravaloarea „utilajelor” și „dotărilor” săli de sport, precum și contravaloarea „utilajelor” pentru obiectivul „Infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.” pentru care au calculat și înscris în facturile emise, TVA în cota de 19%, taxă înregistrată de companie în evidența contabilă și fiscală ca TVA deductibilă.

De asemenea, urmare verificării s-a constatat că utilajele și dotările facturate de executanți cu TVA reprezintă:

1. Aferent programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”:

a) în cazul utilajelor – părți componente: centrală termică, stație pompe PSI, dotări PSI în centrala termică, stație hidrofor, instalație ventilație, unitate centrală avertizare incendii;

b) în cazul dotărilor: dotări mobilier pentru sala de sport (scaune din rășini poliesterice, banchete din lemn, pat medicinal), dotări sportive pentru sala de sport (sistem handbal, sistem de volei și sistem de baschet, plasă de protecție, spalieri din lemn, elemente de prindere spalieri) și dotări PSI (panou PSI, stingător cu pulbere).

2. Aferent obiectivului „Infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.”, în cazul utilajelor – părți componente: centrală termică, rețea de canalizare, stație epurare mecano – biologică, stație hidrofor.

Pentru lucrările de montaj a „utilajelor” și „dotărilor” mai sus menționate, beneficiarii au emis facturi către „.X.” cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere

- prevederile art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. C, alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, 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, Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, pct. 13 alin. (4) lit. A Titlul IV din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- adresa nr. .X./02.X.2007 a Direcției .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice,

- faptul că toate contractele încheiate de executanți sunt contracte de execuție de lucrări de construcții și instalații în care nu se specifică expres că aceștia livrează bunurile („utilaje” și „dotări”) în cauză, valoarea fiind stabilită prin contracte la nivelul întregii lucrări executate, iar după încheierea procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor între „.X.” și executant, bunul imobil este predat de companie, așa cum este recepționat, autorității publice beneficiare, astfel că, în fapt, obiectul contractelor încheiate între „.X.” și executanți îl constituie realizarea unei investiții la cheie care cuprinde lucrări complexe,

• faptul că bunurile reprezentând „utilaje” și „dotări” facturate în regim normal de TVA în anul 2007 de către executanți au fost încorporate în bunul imobil,

organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de livrare de bunuri constând în „utilaje” și „dotări” trebuie tratată ca o operațiune accesorie principalului, iar valoarea acestora trebuie să fie inclusă în serviciile de construcții – montaj realizate și facturate de executanți cu aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că „X.” avea obligația să aplice taxarea inversă, să nu efectueze plata TVA către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factură și să îndeplinească obligațiile cu privire la evidențierea TVA aferentă atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

În consecință, întrucât „X.” a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA în sumă de .X. lei doar ca taxă deductibilă, înscrisă în facturile primite în anul 2007 de la executanți pe numele său, reprezentând contravaloare „utilaje” și „dotări”, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina companiei colectarea TVA în sumă de .X. lei, aplicând astfel măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, referitor la măsurile de simplificare, art. 160 alin. (1), alin. (2) lit. C, alin. (3) – alin. (5), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precizează:

*„(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).”*

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 pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, pct. 82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin. (9) și alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, precizează:

***(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. 125<sup>2</sup> 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 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 [...].”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în cazul prestării lucrărilor de construcții – montaj, inclusiv pentru avansurile încasate, 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, iar contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată” cu suma taxei aferente.

De asemenea, se reține că înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător a fost denumită de legiuitor autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile fiind asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

Totodată, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea beneficiarilor la stornarea

taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată” și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Se reține că potrivit 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:

*„(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).”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. C) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv lucrările de construcții – montaj, se aplică 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.

De asemenea, lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse 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.

Se reține că în Anexa 1 la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, la secțiunea F „Construcții”, diviziunea 45, se precizează:

*„F CONSTRUCȚII*



### 3. Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.

Construcțiile generale reprezintă realizarea de clădiri integrale, clădiri pentru birouri, magazine și alte clădiri publice și utilitare, clădiri pentru ferme etc., construcții ingineresti (sau de geniu civil), cum ar fi: autostrăzi, drumuri, străzi, poduri, tuneluri, căi ferate, aerodromuri, porturi și alte proiecte marine sau fluviale, sisteme de irigații, sisteme de canalizare, dispozitive industriale, conducte și linii electrice, baze sportive etc.

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate, practic, pot fi efectuate de către subcontractori.

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.

În majoritatea cazurilor, construcțiile speciale sunt executate prin subcontractare, iar reparațiile de construcții sunt efectuate, în special, pentru posesorul proprietății.

Lucrările de instalații pentru clădiri includ instalarea tuturor tipurilor de utilități care fac construcția să funcționeze. Aceste activități sunt, de obicei, efectuate la locul construcției, deși părți ale lucrării pot fi executate într-un atelier. Sunt incluse activități ca lucrările tehnico-sanitare, instalarea sistemelor de încălzire și de aer condiționat, antene, sisteme de alarmă și alte lucrări electrice, sisteme de aspersoare, lifturi și scări rulante etc. Sunt de asemenea incluse lucrările de izolații (hidro și termo-izolații, izolație fonică), lucrările de instalații frigorifice comerciale, instalarea iluminatului și a sistemelor de semnalizare pentru drumuri, căi ferate, aeroporturi, porturi etc. Sunt incluse, de asemenea, reparațiile la lucrările mai sus menționate.

Activitățile de finisare a clădirilor cuprind acele activități care contribuie la finalizarea sau finisarea unei construcții, cum ar fi: montări de geamuri, tencuieli, vopsitorie, zugrăveli, pardoseli sau căptușirea pereților cu plăci de ceramică sau cu alte materiale, ca: parchet, tapet, mochetă etc.; lustruirea pardoselilor, lucrări de dulgherie fină, lucrări acustice, curățarea exteriorului etc. Sunt incluse de asemenea reparațiile la lucrările mai sus menționate.

Această diviziune exclude: [...]

4523 Construcții de autostrăzi, drumuri, aerodroame și baze sportive

Această clasă include:

- construcția de autostrăzi, șosele, străzi și alte drumuri pentru vehicule sau pietoni;
- construcția de căi ferate;
- construcția de aerodroame;
- lucrări de construcții, exclusiv clădiri, pentru stadioane, piscine, săli de gimnastică, terenuri de tenis, terenuri de golf și alte instalații sportive;
- marcarea drumurilor și a platformelor de parcare;
- lucrări de copertare pentru autostrăzi, suprafețe circulabile de pe poduri sau din tuneluri;
- lucrări de instalare a barierelor antișoc, a semnelor de circulație și similare.

Această clasă exclude: [...]

4531 Lucrări de instalații electrice

Această clasă include:

- instalarea în clădiri și în alte tipuri de construcții, de:
- instalații (cablaje) electrice și a armăturii electrice;
- instalații (cablaje) pentru telecomunicații;
- sisteme de încălzire electrică, inclusiv de acumulatori de energie electrică solară (panouri solare);
- montarea de antene și cabluri aeriene pentru acestea;
- alarme de semnalizare a incendiilor;
- alarme antiefracție;
- lifturi și scări rulante;
- conductori pentru instalații de iluminat etc.

Această clasă exclude: [...]”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2012, se reține că în cadrul derulării programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”, precum și pentru realizarea obiectivului „Infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.”, „.X.”, în calitate de achizitor, a încheiat cu diverși executanți contracte de execuție lucrări, prin care executantul se obligă să realizeze lucrări de execuție la obiectivul .X., iar achizitorul se obligă să plătească executantului prețul conform devizului ofertă însoțit de companie și care face parte integrantă din contract.

În baza contractelor de execuție mai sus menționate, în anul 2007, executanții au facturat „.X.” contravaloarea „utilajelor” și „dotărilor” săli

de sport, precum și contravaloarea „utilajelor” pentru obiectivul „Infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.” pentru care au calculat și înscris în facturile emise TVA în cota de 19%, taxă înregistrată de companie în evidența contabilă și fiscală ca TVA deductibilă.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că utilajele și dotările facturate de executanți cu TVA prezintă:

1. Aferent programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”:

a) în cazul utilajelor – părți componente: centrală termică, stație pompe PSI, dotări PSI în centrala termică, stație hidrofor, instalație ventilație, unitate centrală avertizare incendii;

b) în cazul dotărilor: dotări mobilier pentru sala de sport (scaune din rășini poliesterice, banchete din lemn, pat medicinal), dotări sportive pentru sala de sport (sistem handbal, sistem de volei și sistem de baschet, plasă de protecție, spalieri din lemn, elemente de prindere spalieri) și dotări PSI (panou PSI, stingător cu pulbere).

2. Aferent obiectivului „Infrastructura conexă de pe teritoriul românesc a obiectivului .X. - .X.”, în cazul utilajelor – părți componente: centrală termică, rețea de canalizare, stație epurare mecano – biologică, stație hidrofor.

Se reține că pentru lucrările de montaj a „utilajelor” și „dotărilor” mai sus menționate, beneficiarii au emis facturi către „.X.” prin aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile pct. 13 alin. (4) lit. A din Normele metodologice de aplicare a art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

„În sensul art. 133 alin. (2) lit. A) din Codul fiscal, *serviciile legate de bunurile imobile cuprind operațiuni precum:*

**3. 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;”.**

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține 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 bunuri imobile prin natura lor.

Această prevedere legală stabilește practic faptul 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 acestora va fi inclusă în serviciile realizate.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în speța în cauză executanții nu pot fi tratați ca persoane care livrează bunuri, ci persoane care efectuează prestări de servicii, respectiv servicii de construcții- montaj.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cazei, se reține faptul că toate contractele încheiate de companie cu diverși executanți reprezintă contracte de execuție lucrări de construcții și instalații, valoarea fiind stabilită prin contracte la nivelul întregii lucrări executate, iar după încheierea, între „.X.” și executant, a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, bunul imobil este predat de companie, așa cum este recepționat, autorității beneficiare pe bază de protocol de predare – primire.

Un astfel de contract este Contractul de execuție de lucrări nr. .X./10.X.2008, anexat în copie la dosarul cauzei, încheiat între „.X.”, în calitate de achizitor și SC .X.SA, în calitate de executant.

La pct. 2 „Obiectul și prețul contractului” se menționează:

„2.1 Executantul se obligă să realizeze lucrări de execuție la obiectivul .X.: „Reabilitare Sală de Sport – Colegiul Național „.X.” [...]”.

„2.2 Achizitorul se obligă să plătească executantului prețul de .X. lei [...], conform devizului ofertă, însumat de .X. SA, care face parte integrantă din prezentul contract”.

Totodată, se reține că pentru bunurile reprezentând „utilaje” și „dotări”, facturate cu TVA în cotă de 19%, executanții au efectuat și lucrări de montaj a acestor bunuri, lucrări care au fost facturate prin aplicarea măsurilor de simplificare.

Prin urmare, se reține că lucrările de construcții – montaj efectuate în legătură cu bunurile livrate și încorporarea acestora într-un bun imobil reprezintă servicii legate de bunurile imobile, astfel că se va aplica taxarea inversă atât pentru prestarea de servicii, cât și pentru bunurile încorporate în bunul imobil.

Astfel, nu pot fi reținute argumentele companiei conform cărora în cadrul programului „Săli de sport”, a încheiat cu executanții contracte de

execuție lucrări care includ lucrări de construcție și instalație, precum și livrarea de bunuri care nu devin imobile, fiind anexe la investiție.

Mai mult, compania nu a depus la dosarul cauzei documente (contracte încheiate cu executanții) din care să rezulte cele susținute și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Totodată, având în vedere că utilajele și dotările livrate de executanți în baza contractelor de execuție în cauză și facturate cu cota de TVA de 19%, necesită instalare, care potrivit Anexei 1 la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, secțiunea F „Construcții”, diviziunea 45, se încadrează la lucrări de construcții – montaj, precum și natura contractelor încheiate între companie și executanți, se reține că atâta timp cât în contracte nu se menționează în mod expres faptul că executanții livrează materialele pe care le instalează, chiar dacă le înscrie valoarea în situații anexe la contracte, iar bunurile în cauză reprezentând „utilaje” și „dotări” au fost încorporate în bunul imobil, executanții au realizat o prestare de servicii prevăzută la secțiunea F „Construcții”, diviziunea 45 pentru care au obligația aplicării măsurilor de simplificare, pentru întreaga contravaloare a lucrărilor, inclusiv pentru bunurile instalate.

Prin urmare, având în vedere faptul că obiectul contractelor încheiate între companie și executanți îl constituie realizarea unei investiții la cheie care cuprinde lucrări complexe, iar bunurile reprezentând „utilaje” și „dotări” facturate de executanți în regim normal de TVA în anul 2007, au fost încorporate în bunul imobil, precum și faptul că operațiunea de livrare a bunurilor în cauză reprezintă o operațiune accesorie principalului, respectiv lucrărilor de construcții – montaj, nu pot fi reținute susținerile „X.” potrivit cărora bunurile care nu sunt încorporate direct în lucrare, nu devin imobile ca fiind un tot unitar, ci sunt considerate bunuri care nu se încadrează în prevederile art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, compania nu a depus la dosarul cauzei documente din care să rezulte cele susținute și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în cazul lucrărilor de construcții – montaj, prestatorii aveau obligația de a aplica măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv ca atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA,

conform art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „taxare inversă” în factura emisă, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către furnizor a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru prestarea lucrărilor de construcții – montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este stipulată expres obligarea beneficiarului în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evedențieze taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel „X.” era obligată să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatori pentru lucrările de construcții – montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Totuși, întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate de legiuitor, **organul fiscal competent**, în atare situație, **trebuia să** facă aplicațiunea prevederilor pct. 82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, respectiv să **oblige compania la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată” și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

În același sens s-a pronunțat pentru o speță similară și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de diverși executanți fără aplicarea măsurilor de simplificare, limitându-se la invocarea nerespectării de către „X.” a prevederilor art.160 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă să facă aplicațiunea prevederilor pct. 82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*, precum și cele ale art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ care stipulează:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(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.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

Coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„11.6. 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.”*

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct. 82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, **urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

**4. 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 „.X.” are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de reclamă și publicitate, în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste achiziții au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt**, în perioada iunie – decembrie 2004, „.X.” a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor constând în „film de prezentare și spot TV Săli de sport producție, postproducție conform contract nr. .X./21.X.2004” înscrise în factura nr. .X./13.X.2004 emisă de .X.. SRL.



De asemenea, „X.” a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor servicii de publicitate înscrise în facturile nr. .X./29.X.2004, nr. .X./17.X.2004 și nr. .X./24.X.2004 emise de .X. SRL.

Cheltuielile cu serviciile mai sus menționate au fost înregistrate de „X.” în contul 6232 fiind considerate cheltuieli de reclamă și publicitate.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile achiziționate de către „X.”, mai sus menționate, respectiv spot TV și difuzarea acestuia în mijloacele mass-media în scopul promovării programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente” nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale companiei întrucât achizițiile în cauză nu au avut ca efect influențarea deciziei de cumpărare a produsului respectiv, sălile de sport ce au făcut obiectul spotului publicitar fiind construite/reabilitate din surse bugetare pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării, în mod gratuit, autorităților publice, în cadrul unui program .X. guvernamental, decizia privind includerea în lista sinteză, care devine lista .X. a companiei, neapartținând acesteia.

**În drept**, art. 145 alin. (3) lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv în anul 2004, precizează:

*„Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

- 3. taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate sau urmează să fie prestate este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, se reține că în perioada iunie – decembrie 2004, „X.” a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor constând în „film de prezentare și spot TV Săli de sport producție, postproducție conform contract nr. .X./21.X.2004” înscrise în factura nr. .X./13.X.2004 emisă de .X. SRL, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor servicii de publicitate înscrise în

facturile nr. .X./29.X.2004, nr. .X./17.X.2004 și nr. .X./24.X.2004 emise de .X. SRL în baza contractului nr. .X./23.X.2004.

Totodată, se reține că „.X.” desfășoară activități de interes public sau social în domeniul construcțiilor, pe baza programelor de interes public sau social aprobate de Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului, conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 25/2001 privind înființarea Companiei Naționale .X. „.X.” – S.A., cu modificările și completările ulterioare, asigurând supravegherea proiectării și executării construcțiilor, derularea acestor programe, precum și recepția lucrărilor respective executate.

În cadrul programelor de interes public sau social aprobate de Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului și administrate de companie au fost derulate și programele „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”.

Pentru asistența tehnică asigurată de „.X.” în pregătirea și derularea programelor .X., inclusiv pentru plata personalului de supraveghere pe parcursul realizării acestor programe, în devizul general al lucrării se prevăd cheltuieli forfetare în cuantum de 5% din valoarea lucrărilor de construcții – montaj, aceste sume reprezentând venituri ale „.X.” ce se încasează pe măsura decontării lucrărilor executate.

Astfel, după primirea facturilor de la executanți, cuprinzând contravaloarea serviciilor achiziționate de la aceștia, precum și cota forfetară de 5% din valoarea fără TVA a devizului de lucrări de construcții – montaj, „.X.” a refacturat către aceștia, cu TVA, cota forfetară de 5%, înregistrând facturile emise în evidența contabilă și în jurnalele de vânzări

Așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, obiectivele .X. în cauză, realizate prin „.X.”, după efectuarea recepției la terminarea lucrărilor, au fost puse la dispoziția autorităților publice/asociațiilor beneficiare, în vederea utilizării, în mod gratuit, conform prevederilor art. 12 alin. (1) și alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 818/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru derularea Programului „Săli de sport” prin Compania Națională .X. „.X.” – S.A.

Totodată, având în vedere prevederile art. 1 alin. (3) și alin. (4), art. 5 și art. 6 alin. (1) din Anexa 1 – „Norme metodologice pentru derularea Programului „Săli de sport” prin Compania Națională .X. „.X.” – S.A.” din Hotărârea Guvernului nr. 818/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru derularea Programului „Săli de sport” prin Compania Națională .X. „.X.” – S.A conform cărora:

**„ART. 1**

*(3) Potrivit obiectului său de activitate, Compania Națională .X. „.X.” – S.A. urmărește asigurarea resurselor financiare pentru programele de interes public sau social în domeniul construcțiilor și execută aceste*

programe, inclusiv Programul „Săli de sport”, în perioada 2001 – 2004, aprobate de Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului, conform legii.

(4) Derularea investițiilor în construcția de săli de sport se realizează prin Compania Națională .X. „.X.” – S.A., societate pe acțiuni care funcționează sub autoritatea Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului.

#### ART. 5

În baza datelor transmise de beneficiari, Compania Națională .X. „.X.” – S.A. întocmește lista-sinteză a sălilor de sport propuse a fi finanțate, conform anexei nr. 4, și o transmite spre aprobare Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului. Lista-sinteză astfel aprobată este documentul care va sta la baza întocmirii listei obiectivelor .X. privind construcția de săli de sport și a fundamentării alocațiilor bugetare necesare în vederea finanțării acestora, conform prevederilor legale în vigoare.

#### ART. 6

3. Obiectivele .X. prevăzute la art. 5 sunt preluate și cuprinse în lista .X. a Companiei Naționale .X. „.X.” – S.A. după avizarea acestora în Consiliul tehnico-economic al Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului.”,

se reține că derularea investițiilor în construcția/reabilitarea sălilor de sport se realizează prin „.X.”, dar aprobarea listei sinteză a sălilor de sport ce urmează a fi finanțate și incluse în programele .X. se realizează de către Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului.

În ceea ce privește termenul de publicitate, se reține că acesta este definit de art. 1 lit. H din Legea audiovizualului nr. 504/2002, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„h) publicitate – orice formă de mesaj, difuzat fie în baza unui contract cu o persoană fizică sau juridică, publică ori privată, în schimbul unui tarif sau al altor beneficii, privind exercitarea unei activități comerciale, meșteșugărești, profesionale, cu scopul de a promova furnizarea de bunuri, inclusiv imobile și necorporale, sau prestarea de servicii contra cost, fie difuzat în scopuri autopromoționale;”.

Totodată, se reține că potrivit literaturii de specialitate, prin realizarea de acțiuni publicitare, se dorește influențarea țintei vizate în sensul sporirii interesului acesteia pentru a cunoaște cât mai multe lucruri despre un anumit produs, a realizării unei atitudini favorabile față de produsul respectiv, totul determinând, în final, cumpărarea acestuia.

Prin urmare, având în vedere

- faptul că rolul publicității este de a atrage mai mulți consumatori și de a-i convinge să cumpere în cantitate mai mare produsul/serviciul vizat,
- faptul că obiectivele .X., respectiv sălile de sport care au făcut obiectul spotului publicitar au fost construite/reabilitate în cadrul programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”, finanțate din surse bugetare, fiind predate/transmise beneficiarilor – autorități publice/asociații, în mod gratuit, în vederea utilizării, pe bază de protocol de predare – primire,
- faptul că decizia privind includerea în lista – sinteză a sălilor de sport ce urmează a fi finanțate și incluse în programele .X. (care devine lista .X. a companiei) aparține Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului și nu “.X.”,
- precum și faptul că veniturile realizate de companie reprezintă cota forfetară de 5% din valoarea devizelor fără TVA, percepută pentru asistența tehnică asigurată în pregătirea și derularea programelor .X. „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”, inclusiv pentru plata personalului de supraveghere pe parcursul realizării acestor programe, ce se încasează pe măsura decontării lucrărilor executate,

se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că achiziționarea de către companie a unui spot TV și difuzarea acestuia în mijloacele mass – media în scopul promovării programelor mai sus menționate, nu a avut ca efect o influențare a deciziei de cumpărare a sălilor de sport, achizițiile în cauză nefiind astfel destinate realizării operațiunilor taxabile ale companiei.

Mai mult, se reține că “.X.” nu depune în susținerea contestației documente din care să rezulte că achiziția serviciilor în cauză a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale companiei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că “.X.” nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de reclamă și publicitate, astfel că potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

3. *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de COMPANIA .X.” S.A., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Argumentele contestatarii referitoare la invocarea prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 31 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste prevederi legale reglementează impozitul pe profit și nu taxa pe valoarea adăugată, impozit reglementat conform prevederilor Titlului VI din Codul fiscal.

Mai mult, inspecția fiscală parțială în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012, contestată, a avut ca obiectiv “calcularea, înregistrarea și declararea în cuantum și la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată datorată către bugetul general consolidat al statului pentru perioada 01.X.2004 – 31.X.2008” și nu a impozitului pe profit.

De asemenea, argumentele companiei referitoare la faptul că promovarea programelor .X. conduce la atragerea executanților făcând astfel posibilă realizarea investiției și implicit crearea de venituri de către „.X.”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut anterior rolul publicității este de a atrage mai mulți consumatori și de a-i convinge să cumpere în cantitate mai mare produsul/serviciul vizat, și nu “atragera executanților”, or sălile de sport care au făcut obiectul spotului publicitar au fost construite/reabilitate în cadrul programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente” finanțate din surse bugetare, în cadrul unui program .X. guvernamental pentru a fi puse la dispoziția beneficiarilor, autorități publice, în vederea utilizării, în mod gratuit.

Astfel, achiziționarea de către companie a unui spot TV și difuzarea acestuia în mijloacele mass-media în scopul promovării programelor „Săli de sport” și „Consolidare și reabilitare a sălilor de sport existente”, nu a avut ca efect o influențare a deciziei de cumpărare a sălilor de sport.

**5. 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 „.X.” are**

**drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor constând în monitorizare și arhivare informații publice scrise, în condițiile în care nu justifică cu documente că aceste achiziții au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt**, „X.” a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de furnizor, următoarele contracte:

1. Contractul nr. -.X./01.X.2007 având ca obiect prestarea serviciilor specificate în anexa la acesta, respectiv monitorizare și arhivare informații publice scrise și livrarea următoarelor produse: buletin de monitorizare informații scrise cu predare zilnică și CD informații cu predare zilnică.

2. Contractul nr. -.X./01.X.2007 având ca obiect prestarea serviciilor specificate în anexa la acesta, respectiv monitorizare și arhivare informații publice radio/tv și livrarea următoarelor produse: buletin de monitorizare radio/tv cu predare zilnică și CD informații cu predare zilnică.

Contractele mai sus menționate au fost încheiate pe o perioadă de 12 luni, iar prețul serviciilor a fost de .X. euro fără TVA la cursul de.X.lei/euro, reprezentând .X. lei fără TVA, respectiv .X. euro fără TVA la cursul de.X. lei/euro, reprezentând .X. lei fără TVA.

Urmare încheierii celor două contracte, furnizorul SC .X. SRL a emis către „X.” facturile nr. .X./26.X.2007, respectiv nr. .X./26.X.2007, în baza cărora compania a dedus TVA în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

Serviciile care au făcut obiectul celor două contracte au fost facturate în avans pe un an de zile, conform prevederilor contractuale.

În anul 2005, „X.” a încheiat tot cu SC .X. SRL, în calitate de furnizor, contractul nr. .X./26.X.2005 al cărui obiect l-a constituit prestarea serviciilor și livrarea produselor specificate în anexa care face parte integrantă din contract, respectiv:

- produs .X. base client – interfață client instrument de monitorizare presă;
- produs .X. archive server – server administrare interfețe client și acces la baza de date;
- serviciu .X. base – monitorizare presă + arhivare electronică articole.

Urmare încheierii acestui contract, SC .X. SRL a facturat lunar către „X.”, în perioada .X. 2005 – .X. 2008, „contravaloare abonament lunar – serviciu .X. base conform contractului”, interfețele client și server administrare interfețe fiind dezvoltate intern de către furnizor și fiind livrate fără implicare financiară din partea beneficiarului (costul licențelor fiind suportate de către furnizor).

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că „X.” nu justifică faptul că achiziția serviciilor care au făcut obiectul contractelor nr. .X./01.X.2007 și nr. .X./01.X.2007 a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale companiei, având în vedere că în aceeași perioadă de timp în care erau în vigoare aceste contracte, era în vigoare și contractul nr. .X./26.X.2005 care a avut ca obiect același tip de servicii ca cele menționate în contractele nr. .X./01.X.2007 și nr. .X./01.X.2007.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat „X.” dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./26.X.2007 și nr. .X./26.X.2007 emise în baza celor două contracte încheiate în anul 2007.

**În drept**, art. 145 alin. (2) lit. A din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, precizează:

*„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

**3. operațiuni taxabile;”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, se reține că „X.” a dedus TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./26. .X.2007 și nr. .X./26.X.2007 emise de SC .X. SRL în baza contractelor nr. .X./01.X.2007 și nr. .X./01.X.2007 care au avut ca obiect prestarea următoarelor servicii: monitorizare și arhivare informații publice scrise și livrarea următoarelor produse: buletin de monitorizare informații scrise cu predare zilnică și CD informații cu predare zilnică, respectiv monitorizare și arhivare informații publice radio/tv și livrarea următoarelor produse: buletin de monitorizare radio/tv cu predare zilnică și CD informații cu predare zilnică.

Contractele mai sus menționate au fost încheiate pe o perioadă de 12 luni, serviciile care au făcut obiectul acestora fiind facturate în avans pe un an de zile, conform prevederilor contractuale.

De asemenea, se reține că în anul 2005, „X.” a încheiat tot cu SC .X. SRL, în calitate de furnizor, contractul nr. .X./26.X.2005 al cărui obiect l-a

constituit prestarea serviciilor și livrarea produselor specificate în anexa care face parte integrantă din contract, respectiv:

- produs .X. base client – interfață client instrument de monitorizare presă;
- produs .X. archive server – server administrare interfețe client și acces la baza de date;
- serviciu .X. base – monitorizare presă + arhivare electronică articole.

Urmare încheierii acestui contract, SC .X. SRL a facturat lunar către „.X.”, în perioada .X. 2005 – .X. 2008, „contravaloare abonament lunar – serviciu .X. base conform contractului”, interfețele client și server administrare interfețe fiind dezvoltate intern de către furnizor și fiind livrate fără implicare financiară din partea beneficiarului (costul licențelor fiind suportate de către furnizor).

Așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, „.X.” a dedus TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL în perioada .X. 2005 – .X. 2008 în baza contractului nr. .X./26.X.2005.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că pentru același tip de servicii, respectiv monitorizare și arhivare informații publice, „.X.” a încheiat pentru aceeași perioadă, respectiv .X. – .X. 2008, cu același furnizor, respectiv SC .X. SRL, atât contractele nr. .X./01.X.2007 și nr. .X./01.X.2007, în baza cărora au fost emise facturile nr. .X./26.X.2007 și nr. .X./26.X.2007, cât și contractul nr. .X./26.X.2005, în baza căruia au fost emise facturi în perioada .X. 2005 – .X. 2008, contracte și facturi în baza cărora compania și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că „.X.” nu justifică faptul că achiziția serviciilor care au făcut obiectul contractelor nr. .X./01.X.2007 și nr. .X./01.X.2007 a fost efectuată în folosul operațiunilor taxabile ale companiei, atâta timp cât pentru aceeași perioadă de timp a fost în vigoare și contractul nr. .X./26.X.2005, contracte care au avut ca obiect prestarea aceluiași tip de servicii, respectiv monitorizare și arhivare informații publice.

Mai mult, se reține că „.X.” nu depune în susținerea contestației documente din care să rezulte că achiziția serviciilor în cauză a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale companiei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că „.X.” nu are drept de deducere a taxei pe valoarea



adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de monitorizare și arhivare informații publice, astfel că potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“*

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

**3.** *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de COMPANIA .X.” S.A., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012, încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Argumentele contestatarii referitoare la faptul că în ceea ce privește contractele încheiate cu SC .X. SRL a făcut dovada existenței arhivei cu CD-urile livrate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor în cauză pe considerentul că acestea nu au fost achiziționate în vederea utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale companiei, în speță nefiind ridicată problema realității efectuării acestor servicii.

De asemenea, argumentele contestatarii referitoare la invocarea prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 31 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste prevederi legale reglementează impozitul pe profit și nu taxa pe valoarea adăugată, impozit reglementat conform prevederilor Titlului VI din Codul fiscal.

Mai mult, inspecția fiscală parțială în urma căreia a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012, contestată, a avut ca obiectiv “calcularea, înregistrarea și declararea în cuantum și la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată

datorată către bugetul general consolidat al statului pentru perioada 01.X.2004 – 31.X.2008” și nu a impozitului pe profit.

**6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație compania nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că „.X.” avea obligația să colecteze TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor de protocol care au depășit plafonul de 2% pentru care acestea sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, precum și TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de reabilitare termică și consolidări, intervenții în prima urgență, realizare experimentală a unor sectoare de drumuri și altele similare efectuate în mod gratuit prin companie.

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 și Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 organele de inspecție fiscală au constatat că suma de (-).X. lei, reprezintă reglarea neconcordanțelor între evidența contabilă și cea fiscală a „.X.”, determinate de stornarea dublă din evidență, a TVA solicitată în plus la rambursarea precedentă de către companie.

Prin contestația formulată, deși „.X.” contestă TVA în sumă totală de .X. lei, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. C) și lit. D) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. B) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*”Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, compania nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incu it probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

*Totodată, prin Decizia nr. .X./2010 în dosarul nr. .X./ .X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că ”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că „X.” deși contestă TVA în sumă totală de .X. lei nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să co ată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **COMPANIA .X.” S.A.** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. B din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”.

7. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere faptul că prin Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestată în totalitate de către „X.”, faptul că în ceea ce privește acest debit suplimentar de plată, prin prezenta decizie s-au dispus mai multe soluții, respectiv:

• la pct. 1, pct. 2, pct. 4 și pct. 5 din prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de „X.” împotriva Deciziei de

impunere nr. .X./31.X.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei;

- la pct. 3 din prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. .X./31.X.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei;

- la pct. 6 din prezenta decizie a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată de „.X.” împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei,

**se va desființa Decizia de impunere nr. .X./31.X..2012 și pentru suma totală de .X. lei cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat pct. 11.1 lit.a, lit. B și pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de COMPANIA .X.” S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X..2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X.lei.**

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X.2012 pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o nouă**

verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în materie, susținerile contestatarei și cele precizate în prezenta decizie.

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de COMPANIA .X.” S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.X.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.X..2012 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X.în termen de 6 luni de la data comunicării.**

***DIRECTOR GENERAL***

**X**