



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**



**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice – Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații**

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

**DECIZIE nr. .2444/13.03.2019**  
privind modul de soluționare a contestației formulate de Societatea **X**  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR .../08.11.2018

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Timiș – Inspectie Fiscală cu adresa nr. TMG-AIF .../06.11.2018, asupra contestației formulate de Societatea **X** cu sediul în municipiul Timișoara, ... jud.Timiș, CUI ..., J35/.../2018, reprezentată legal prin dl. ...în calitate de administrator, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-TM .../10.10.2018 privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, decizie emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ...10.10.2018.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../08.02.2019, petenta precizează că în fapt pretențiile sale se referă la Decizia de impunere nr. F-TM ...10.10.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../10.10.2018.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../10.10.2018** emis de către A.J.F.P Timiș – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

**„ART. 131**  
**Rezultatul inspecției fiscale**

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.  
(...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare,” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:*

*„ART. 93*

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-TM .../10.10.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Timiș – Inspectie Fiscală.

***Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F- TM .../10.10.2018, se rețin următoarele:***

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la data comunicării actelor contestate, respectiv 11.10.2018, potrivit semnăturii

de luare la cunoștință de pe ultima filă a deciziei de impunere contestate, fiind înregistrată la AJFP Timiș sub nr.TMG\_REG .../25.10.2018.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

Ca urmare a solicitării TVA la rambursare pentru perioada 01.08.2018-31.08.2018, petenta a fost supusă unui control, urmare căruia s-a determinat suplimentar TVA în sumă de ... lei prin respingerea la rambursare a acestei sume.

Conform contractului nr. ... încheiat între dezvoltatorul imobiliar X și antreprenorul general A SRL, obiectul îl constituie "Executarea de lucrări de construcții la roșu și finisaje la obiectivul Construire cladire cu funcțiuni mixte: institutii și servicii publice/locuinte ...", pentru realizarea acestui obiect al contractului urmând a se achita avansuri.

La punctul 4.1. din contract se specifică faptul că:

"Constructorul va solicita beneficiarului plata unui avans de 10% din valoarea contractului fără TVA, înainte de începerea lucrărilor, avans ce se va plăti de beneficiar și se va mentine până la finalizarea lucrărilor ca și garanție pentru materialele folosite în șantier până la facturarea acestora către beneficiar. ...", iar la punctul 3.2. se specifică faptul că "Constructorul va solicita beneficiarului plata unor avansuri pe măsura execuției lucrărilor, valoarea acestor avansuri se consideră a fi acceptată de beneficiar dacă factura de avans este semnată și stampilată de către acesta ..", petenta subliniind faptul că nu este niciunde menționat în contract ca aceste avansuri se vor storna la fiecare situație de lucrări facturată clientului.

Valoarea lucrării despre care se face vorbire în devizul menționat de organele de inspecție fiscală este de ... lei TVA inclus, fapt ce pune în cu totul altă lumină valoarea avansului de 10% din valoarea contractului fără TVA specificat în contract. De asemenea, petenta subliniază faptul că, la momentul inspecției fiscale, nivelul avansurilor facturate și încasate de către antreprenorul general se află sub nivelul de 10% specificat în contract.

Organul de control specifică în Raportul de Inspecție Fiscală ca TVA deductibilă provine din "lucrări de construcții finalizate parțial de antreprenorul A SRL," precum și "avans la lucrări de construcții", ca factura primită de la furnizor este o factura pentru o lucrare parțială și nu integrală. Se recunoaște, deci, faptul că prestarea de servicii este parțial

finalizata si totusi se pretinde stornarea avansului, in contextul in care obligativitatea stornarii avansurilor facturate conform Normelor de aplicare a Codului fiscal , este la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a prestarii de servicii , conform pct.95 alin.(2).

Petenta mai subliniază că finalizarea unei prestari de serviciu in acest domeniu este definita clar si prin Legea 50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii, unde la art.37 al.(2) se precizează că "Lucrarile de constructii autorizate se considera finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevazute în autorizatie si daca s-a efectuat receptia la terminarea lucrarilor" , de aici rezultand clar si faptul ca o prestare de serviciu a unui antreprenor general in constructii nu poate fi considerata finala sau integral prestata prin emiterea unei facturii pentru o situatie de lucrari pentru o etapa de lucru, mai ales avand in vedere stadiul incipient in care se afla dezvoltarea cladirii a carei construire face obiectul contractului.

Se solicită reconsiderarea și aprobarea la rambursare a sumei de ... lei reprezentând TVA.

**II.** Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Timiș– Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Societatea a fost verificata din punct de vedere fiscal pe linie de TVA pentru perioada 01.07.2018 – 31.07.2018 privind rambursarea TVA cu control ulterior

Prin decontul de TVA înregistrat la Administratia Finantelor Publice Timis sub nr. .../25.09.2018 societatea solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA in suma de ... lei, solutionat cu control anticipat.

In perioada verificata societatea efectueaza lucrari de constructii la un imobil de locuinte situat pe .....Timisoara, in regim de ... cu 105 apartamente si 12 spatii.

In vederea executiei lucrarilor aferente obiectivului de investitii, societatea verificată, in calitate de beneficiar, a incheiat Contractul de Antrepriza nr....16.04.2018 cu SC A SRL, in calitate de antreprenor ,avand ca obiect edificarea pe terenul situat pe ... adresa provizorie, a unui bloc de locuinte ...

Urmare documentelor verificate, se constata ca antreprenorul general al lucrarilor de constructii, SC A SRL, a emis urmatoarele facturi:  
- factura nr. ....2018 pentru finalizarea unor lucrari executate, constand in terasamente, ce reprezinta o lucrare partiala din totalul lucrarilor contractate cu antreprenorul general in baza contractului de executie nr. ....2018; factura a fost emisa in baza situatiei de lucrari anexata, iar

valoarea lucrarilor facturate este in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei (19%) – dedusa de societatea verificata.

- mai multe facturi de avans provenite din luna mai 2018, regasite in soldul contului 4092 „Furnizori – debitori pentru prestari de servicii” la data de 31.08.2018, astfel ca valoarea lor totala este in suma de 1... lei, din care ... lei reprezinta baza impozabila, iar ... lei reprezinta TVA – dedusa de societatea verificata.

Conform prevederilor art. 281 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prestările de servicii de construcții-montaj sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări.

Astfel, la data de 31.08.2018, societatea verificata inregistreaza suma de ... lei in contul 628 “Alte cheltuieli executate de terti”.

Conform art. 282 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator.

Potrivit pct. 95 alin. (2) din normele metodologice date in aplicarea acestui articol, regularizarea facturilor emise de catre furnizori/prestatori pentru avansuri, sau in cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii, se realizeaza prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestării de servicii.

Se constata ca la data emiterii facturii de lucrari executate, data la care intervine faptul generator si exigibilitatea taxei, prestatorul nu efectueaza regularizarea avansurilor,

Organele de inspecție precizează ca inclusiv in contractul de antrepriza nr. ....2018 incheiat intre SC A SRL in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar se mentioneaza la cap. III punctul 3.2. ca "constructorul va solicita beneficiarului plata unor avansuri pe masura executiei lucrarilor", fapt ce vine sa confirme ca la data facturarii lucrarilor executate, avansurile trebuiau stornate deoarece au fost facute pentru lucrarile respective , urmand ca ulterior, desigur, prestatorul sa solicite alte avansuri pentru urmatoarele lucrari.

In concluzie, la data emiterii facturii de prestării de servicii prestatorul trebuia sa efectueze regularizarea facturilor emise pentru avansurile incasate in legatura cu prestarea de servicii facturate. Regularizarea trebuia sa se efectueze prin stornarea facturilor de avans, fie separat, fie pe aceeasi factura pe care a evidenciat contravaloarea lucrarilor executate.

In aceste conditii, organul de control a stabilit ca TVA dedusa conform facturilor de avans primite este nedeductibila fiscal la nivelul

taxei de ... lei din factura de lucrari nr. ....2018 emisa de prestatorul SC A SRL ce reprezinta valoarea lucrarilor executate si acceptate de beneficiar, aferenta unei baze impozabile in suma de ... lei si pentru care au fost inregistrate si facturi de avans in suma totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei.

Suma de ... lei reprezinta TVA fara drept de deducere la luna august 2018.

**III.** Luând in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea **X** are sediul în municipiul Timișoara, ....., reprezentată legal prin dl. ... în calitate de administrator.

**În fapt**, SC A SRL , în calitate de antreprenor general al lucrarilor de constructii, in baza contractului contractul de antrepriza nr. ....2018 incheiat cu SC X in calitate de beneficiar, a emis urmatoarele facturi:

- factura nr. ...31.08.2018 ,ce reprezinta o lucrare partiala din totalul lucrarilor contractate cu antreprenorul general , in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei (19%), dedusa de petentă;

- mai multe facturi de avans provenite din luna mai 2018, regasite in soldul contului 4092 „Furnizori – debitori pentru prestari de servicii” la data de 31.08.2018, în valoare totala de ... lei, din care ... lei reprezinta baza impozabila, iar ... lei reprezinta TVA, dedusa de petentă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca TVA dedusa, conform facturilor de avans primite, este nedeductibila fiscal la nivelul taxei de ... lei din factura de lucrari nr. .../31.08.2018 emisa de prestatorul SC A SRL, ce reprezinta valoarea lucrarilor executate si acceptate de beneficiar, aferenta unei baze impozabile in suma de ... lei, pe motivul că la data emiterii facturii de prestarii de servicii (31.08.2018) prestatorul trebuia sa efectueze regularizarea facturilor emise pentru avansurile incasate in legatura cu prestarea de servicii facturate, prin stornarea facturilor de avans, operațiune pe care prestatorul nu a efectuat-o.

**Prin contestație** petenta susține că deși organele de inspecție fiscală specifica in Raportul de Inspectie Fiscala ca TVA deductibila provine din lucrari de constructii finalizate partial de antreprenorul A SRL, precum si faptul ca factura primita de la fumizor este o factura pentru o lucrare partiala si nu integrala, totusi se pretinde stornarea avansului, in contextul in care obligativitatea stornarii avansurilor facturate, conform Normelor de aplicare a Codului fiscal , este la data emiterii facturii pentru

contravaloarea integrala a prestarii de servicii , conform pct.95 alin.(2). De asemenea, se mai precizează în contestație că finalizarea unei prestari de serviciu in acest domeniu este definita clar si prin Legea 50/1991 privind autorizarea lucrarilor de constructii, unde la art.37 al.(2) se precizează că lucrarile de constructii autorizate se considera finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevazute în autorizatie si daca s-a efectuat receptia la terminarea lucrarilor.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.281 alin.(1)și (7), precum și cele ale art. 282 alin.(1) și alin.(2) lit.b), care precizează:

“ART. 281

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*  
(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.*

[...]

(7) *Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

ART. 282

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”*

Norme metodologice:

„ 95.(2) *Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii se realizează prin **stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.** Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (20) lit. r) din Codul fiscal.”*

coroborate cu cele ale art 37 alin.(2) din Legea nr.50/1991 republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții:

*“ ART. 37*

*(2) Lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor, în condițiile legii, emiterea autorizației de funcționare fiind condiționată de existența procesului-verbal de recepție. Efectuarea recepției la terminarea lucrărilor este obligatorie și în situația realizării lucrărilor în regie proprie.”*

În interpretarea textelor de lege mai sus citate, se rețin următoarele:

- potrivit legislației specifice, o lucrare de construcții se consideră finalizată dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor, în condițiile legii;

- din punct de vedere al TVA, faptul generator în cazul serviciilor de construcții-montaj, intervine la data prestării acestora, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari;

- în ceea ce privește modalitatea de facturare în cazul emiterii de facturi parțiale pentru prestări de servicii, regularizarea acestor facturi se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a prestării de servicii.

În considerarea faptului că societatea X a depus la dosarul contestației, în probațiune, două acte adiționale cu numărul .../08.10.2018 și .../15.10.2018 la contractul de antrepriză nr....16.04.2018 încheiat între petentă, în calitate de beneficiar și societatea A SRL, în calitate de antreprenor, acte adiționale care conțin prevederi asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat și în scopul clarificării situației de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator, având în vedere dispozițiile exprese ale art. 55, 72 și art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care dispun:

*“ ART. 55 Mijloace de probă*

*(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate tinându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*



ART. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.**

ART. 276 Solutionarea contestației

(1) În solutionarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestației se face în limitele sesizării.”,

cu adresa nr.37195/21.02.2019 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș să se pronunțe asupra acestor documente depuse de petentă.

Prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../05.03.2019, organele de inspecție consideră să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu următoarea precizare:

“ În ce privește actele adiționale nr.../08.10.2018 și .../15.10.2018 la contractul de antrepriză nr...16.04.2018 prezentate de societate la dosarul contestației, subliniem că actul adițional nr.1 care face referire la avansuri, este întocmit în data de 08.10.2018, adică ulterior perioadei verificate, și ca atare nu se aplică perioadei controlate, respectiv luna august 2018.În ce privește actul adițional nr.2 menționăm că prevederile din cuprinsul acestuia nu au legătură cu suma contestată”.

În fapt, speța supusă analizei o reprezintă dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei de către societatea X , în calitate de beneficiar, aferentă unei facturi emise de societatea A SRL, în calitate de prestator, reprezentând executarea unei lucrări parțiale ca parte a unor lucrări contractate în baza contractului de execuție nr.....04.2018 încheiat între cele două părți.

În perioada mai-august 2018, prestatorul (societatea A SRL) a emis către beneficiar (societatea X) o serie de facturi reprezentând decontări parțiale a unor lucrări executate, în sumă totală de ... lei, la care se adaugă TVA în sumă de ... lei , TVA dedusă de petentă, conform regulilor de deducere prevăzute de legislația fiscală.

Facem precizarea că sumele menționate anterior au fost preluate din fisele conturilor 401.00008 - Furnizor A SRL și 4092-Furnizori-debitori pentru prestări de servicii, existente la dosarul cauzei, datele prezentate

de organele de inspecție în Raportul de inspecție fiscală cu referire la aceleași operațiuni fiind eronate.

Aferent facturilor parțiale în sumă totală de ... lei, anterior menționate, emise de prestator, petenta a efectuat plăți în cuantum de ...4 lei, desfășurate pe perioada mai-august 2018.

Deși, atât organele de inspecție fiscală, cât și petenta, fac referire la aceleași temeuri de drept, respectiv exigibilitatea TVA și dreptul de deducere a TVA în cazul facturării de avansuri, se reține că niciuna din părți nu oferă explicații despre conținutul facturilor emise către petentă în perioada mai-august 2018, respectiv dacă acestea reprezintă efectiv avansuri sau executare parțială a unor lucrări ca obiect al contractului de execuție nr.....04.2018.

Examinand motivele de drept consemnate în RIF, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se constată că inspecția fiscală invocă art.319 alin.(16) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căruia „ *Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă*” dispoziție legală aplicabilă emitentului facturii, neavând legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA, eventual cu obligația colectării acestuia.

Din analiza prevederilor principalelor dispoziții aplicabile în materia deductibilității TVA, astfel cum au fost interpretate în mod consecvent de către CJUE, se desprind următoarele concluzii:

- regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau plătită în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. **Principiul neutralității fiscale, care stă la baza sistemului comun al TVA-ului, garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA;**

- în temeiul articolului 167 din Directiva TVA, **dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.** Regula generală este că TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile

sau sunt prestate serviciile (articolul 63 din Directiva TVA). Cu toate acestea, atunci când se fac plăți în avans, articolul 65 din această directivă prevede că TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.

- pentru ca TVA să devină exigibilă și, prin urmare, și deductibilă atunci când o plată a fost făcută în avans, **toate informațiile relevante privind viitorul fapt generator trebuie să fie deja cunoscute. De asemenea, Curtea a statuat că articolul 65 din Directiva TVA nu poate fi aplicat atunci când nu este cert dacă faptul generator se va produce.**

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, potrivit pct.67 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art.297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei, legislația în domeniul TVA prevede îndeplinirea condițiilor de fond și formă. Astfel, în primul rând, trebuie îndeplinite condițiile de fond, așa cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul Titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă. În ceea ce privește condițiile de formă, conform art.299 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă, aferente bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319.

Acceptând expres posibilitatea colectării și deducerii TVA și pentru un avans neîncasat, legiuitorul a acceptat implicit că o asemenea „achiziție” este făcută în folosul operațiunilor taxabile ale achizitorului, astfel încât această condiție trebuie considerată îndeplinită dacă nu se face dovada contrară, probă care, evident incumbă organului fiscal.

Desigur, în măsura în care ulterior s-ar dovedi că operațiunile în discuție au constituit doar o manevră prin care s-a urmărit eludarea legislației în materie de TVA, probându-se faptul că „achizițiile” nu au fost făcute în folosul operațiunilor taxabile ale achizitorului, organul fiscal poate interveni în sensul restabilirii ordinii fiscale încălcate.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Suceava prin Decizia nr.3855 din 08.12.2015 , cu referire la răspuns al A.N.A.F. la problema exigibilității TVA din facturi emise în avans:

*“Potrivit art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prin derogare de la prevederile art. 1, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator. Conform art. 155 alin.( 5) lit. i) din Codul fiscal, factura trebuie să conțină data la care au fost livrate bunurile/serviciile prestate sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului. Potrivit art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere al taxei ia naștere în momentul exigibilității taxei. Prevederile art. 134 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal sunt aplicabile în situația în care nici o factură nu a fost semnată anterior livrării/prestării serviciilor. Dacă factura, chiar și de avans, este emisă anterior încasării avansului și anterior livrării bunurilor/prestării serviciilor, atunci prevalează prevederile art. 134 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Orice furnizor de bunuri/prestator de servicii ar avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la data emiterii acestei facturi și, pe cale de consecință, beneficiarul ar avea drept de deducere la același moment în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(1) din Codul fiscal.”*

Cu precizarea că prin Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil la nivelul anului 2018, s-a modificat doar numerotarea articolelor, conținutul lor rămânând același , se reține intenția legiuitorului de a acorda dreptul de deducere pentru TVA la momentul la care furnizorul de bunuri/servicii are obligația de a colecta această taxă.

Ori în situația de față, organele fiscale nu au prezentat dacă TVA în sumă de ... lei a fost sau nu colectată de societatea emitentă a facturii, respectiv A SRL, pentru ca mecanismul TVA să fie complet și nici dacă sumele de bani încasate de acest furnizor de prestări servicii de la societatea X reprezintă strict avansuri sau contravaloarea executării parțiale a unor lucrări.

În aceste condiții, se reține că din constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în actul administrativ fiscal contestat și ținând cont de argumentele și documentele prezentate în susținere de petentă, organul de soluționare se află în imposibilitatea clarificării stării de fapt

fiscale prin raportare la normele legale invocate de părți , în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de jurisprudența CJUE în materia dreptului de deducere a TVA și nu au prezentat prin actul administrativ fiscal încheiat, toate informațiile care să ducă la o stabilire corectă a sumelor stabilite suplimentar.

Pe cale de consecință, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

*“(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.”*, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea stării de fapt fiscale cu consecința încheierii unui nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației și să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, se

## **D E C I D E:**

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. F-TM .../10.10.2018 privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, organul emitent al actului desființat urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației și să vizeze strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea **X** cu sediul în municipiul Timișoara, ...

- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Timiș – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

.....  
DIRECTOR GENERAL