

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

DECIZIA nr. _____ / _____ 2007
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC C

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice a Municipiului Bucuresti - Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul de inspectie fiscala 1 Contribuabili Mijloci, prin adresa nr. cu privire la contestatia formulata de SC C inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr., prin care s-a aprobat la rambursare suma de **lei** ca urmare a respingerii la rambursare a sumei de **lei** din care societatea contesta suma de **lei**.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere respectiv, potrivit semnaturii si stampilei societatii aplicata pe decizia de impunere si de data depunerii contestatiei la registratura Directiei generale a finantelor publice , conform stampilei aplicata pe aceasta, respectiv .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia

generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC C.

I. Prin contestația formulata SC C motiveaza urmatoarele:

Anterior datei de 31.12.2006, a facturat avansuri pentru lucrarile executate la in valoare de lei, din care lei reprezinta T.V.A., iar incepand cu data de , pe baza situatiilor de lucrari si a contractului cu aceasta societate, aflat in curs de derulare, s-au emis facturi prin care s-a stornat avansul inclusiv T.V.A. aferenta, precizand ca intocmirea facturilor s-a efectuat in conditiile impuse de si ca nu exista o factura integrala la sfarsitul lucrarilor deoarece decontarea se face pe faze de executie in baza situatiilor de lucrari.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala, in mod eronat au procedat la colectarea T.V.A. in suma de lei si au calculat majorarile de intarziere aferente, desi societatea a procedat legal la stornarea avansurilor, fapt confirmat de catre Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr., motivand ca nu exista temei legal pentru neluarea in considerare a stornarilor de T.V.A. aferenta avansurilor incasate inainte de 31.12.2006 de la

Referitor la stornarea in anul 2007 a avansului facturat si incasat in anul 2006 pentru care s-a aplicat regimul normal de taxa pe valoarea adaugata si emiterea facturii de prestari servicii contestatoarea invoca prevederile art.134 alin.5 lit. a) si b) si alin.6 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, dar inainte de a intra in vigoare modificarile si completarile introduse prin Legea nr.343/2006, pct.69 alin.4 si pct.82 alin.12 din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 si art.160 din Legea nr.343/2006.

Contestatoarea considera ca prin alin.6 al art.134 din Legea nr.571/2003 s-a introdus o exceptie **de la regula deductibilitatii anticipate a avansurilor**, permitand antreprenorului sa opteze pentru **exigibilitatea taxei** la data livrarii bunului imobil si ca in lipsa exprimarii acestei optiuni SC C avea obligatia de a colecta TVA in cazul facturilor emise inainte de 01.01.2007, data intrarii in vigoare a noilor reglementari aplicabile lucrarilor de constructii montaj , introduse prin Legea nr.343/2006.

De asemenea, societatea sustine ca particularitatea lucrarilor de constructii montaj consta in faptul ca nu exista o situatie care sa cuprinda contravaloarea integrala a prestarii de servicii si nici o factura prin care sa se deconteze valoarea integrala si ca astfel de lucrari se deconteaza pe baza situatiilor de lucrari pe masura executarii acestora, iar decontarea se face pe baza de factura intocmita in baza

situatiilor de lucrari confirmate de beneficiar. Prin urmare considera ca aceasta particularitate ar face inaplicabila prevederea conform careia "regularizarea facturilor emise pentru plati in avans se realizeaza prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrarii de bunuri si/sau prestari servicii, art.69 alin.(4) din H.G. nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, "din moment ce nu exista o factura pentru contravaloarea integrala a prestarii de servicii, lucru acceptat chiar de Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr.810278/10.08.2007.

In consecinta, societatea solicita admiterea contestatiei si restituirea sumei de lei si a majorarilor de intarziere aferente avansurilor incasate inainte de 31.12.2006 si stornate prin facturile emise catre beneficiarul D.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.146/31.07.2007 organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Contribubili mijlocii - Serviciul de inspectie fiscala 1, fata de suma de lei solicitata la rambursare de societate, au aprobat la rambursare suma de lei si au respins la rambursare suma de lei, in baza constatarilor din Raportului de Inspectie Fiscala nr.8154/10.08.2007.

Obiectul inspectiei fiscale l-a constituit solutionarea deconturilor de taxa pe valoarea adugata cu sume negative si optiune de rambursare depuse la Directia generala a finantelor publice a Municipiului Bucuresti pentru perioada martie - mai 2007.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu anul 2007, societatea a stornat TVA in suma de lei, aferenta avansurilor incasate inainte de 31.12.2006, prin facturile emise in anul 2007 catre beneficiarul, reprezentand contravaloarea lucrarilor de constructii montaj realizate, incalcand prevederile pct.82, alin.12 din H.G. nr.1861/2006, pentru modificarea si completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata s-a constatat ca S.C. C, a mai emis catre diversi clienti facturi de lucrari de constructii montaj si pentru care a stornat numai baza aferenta avansurilor incasate inainte de 31.12.2006, singurul client pentru care nu au fost respectate prevederile legale privind TVA aferenta avansurilor incasate inainte de aderare fiind D.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele

existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare, invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: 01.03.2004 - 31.05.2007.

Referitor la suma de lei reprezentand T.V.A. colectata suplimentar, cauza supusa solutionarii este daca, societatea a procedat in mod legal la stornarea in anul 2007 a T.V.A. colectata aferenta avansurilor incasate in anul 2006, in conditiile in care dupa data de 01.01.2007 se aplica taxarea inversa numai pentru diferenta dintre valoarea prestarii si valoarea avansurilor încasate înainte de data aderarii.

In fapt, S.C. C. a efectuat pentru D in perioada 2006 - 2007 lucrari de constructii montaj in baza Contractului de antrepriza nr. cu termen de executie "la data de 10 martie 2007", pentru care potrivit art.8.1 din contract a incasat in anul 2006 un avans de 35% din valoarea totala a lucrarilor contractate si pentru care a emis factura fiscala nr. cu taxa pe valoarea adaugata.

In anul 2007 societatea a stornat T.V.A. in suma totala de **lei**, aferenta avansurilor incasate inainte de 31.12.2006, conform facturilor fiscale emise catre beneficiarul D, reprezentand contravaloarea lucrarilor de constructii montaj realizate, scazand pe facturile emise in anul 2007 din valoarea totala a lucrarii realizate si facturate, atat avansul incasat cat si taxa pe valoarea adaugata aferenta .

Prin Decizia de impunere nr. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr., organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a incalcat prevederile pct.82 alin.(12) din H.G.nr.1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr.44/2004 prin aplicarea masurilor de simplificare privind taxa pe valoarea adaugata si pentru prestarile a caror contravaloare a fost incasata in avans inainte de 01.01.2007 data aderarii si pentru care s-a aplicat regimul normal de taxa pe valoarea adaugata, fapt ce a determinat diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata din perioada martie - mai 2007.

In drept, potrivit pct.82 alin.(12) din Hotararea nr. 1861/2006, in vigoare de la 01.01.2007 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004:

"În cazul operatiunilor pentru care înainte de data aderarii s-a aplicat regimul normal de taxa pe valoarea adaugata, iar dupa aderare se aplica masurile de simplificare, si pentru care au fost încasate avansuri înainte de aceasta data, **se aplica taxarea inversa numai pentru diferenta dintre valoarea livrării/prestării si valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării**, precum si pentru orice alte avansuri sau rate a caror exigibilitate intervine dupa data aderării".

Referitor la stornarea facturii de avans sunt incidente prevederile pct. 69. alin.(4) din **acelasi act normativ** potrivit caruia "regularizarea facturilor emise pentru plati în avans se realizeaza prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeasi factura pe care se evidentiaza contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestării de servicii".

Incepand cu anul 2007 se aplica masuri de simplificare si pentru lucrarile de constructii montaj potrivit art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

" (2) Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplică măsurile de simplificare sunt:[...]

c) lucrarile de constructii-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."

Referitor la modul de aplicare a taxarii inverse in cazul avansurilor pentru care s-a aplicat regimul normal de taxa pe valoarea adaugata înainte de data aderării, din coroborarea prevederilor alin.(4) al pct.69 si ale alin.(12) al pct.82 din normele metodologice reiese ca la data emiterii facturii privind contravaloarea lucrarilor de constructii montaj realizate SC C trebuia sa storneze factura de avans emisa in anul 2006 pentru care s-a aplicat regimul normal de taxa pe valoarea adaugata, sa emita factura pentru contravaloare prestarilor de servicii efectuate si sa aplice taxarea inversa **numai pentru diferenta dintre valoarea prestării si valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării** avand in vedere ca aceasta operatiune intra sub incidenta art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, incepand cu 01.01.2007 data aderării Romaniei la U.E.

Se retine ca societatea a interpretat eronat modul de stornare a facturilor fiscale de avans emise, cu T.V.A. pe care a colectat-o, înainte de data aderării, stornand in anul 2007 odata cu

valoarea avansurilor încasate în anul 2006 și T.V.A. aferenta acestor facturi, contrar pct.82 alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, în vigoare de la 01.01.2007, pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde legea prevede în mod clar ca taxarea inversă se aplică numai pentru diferența dintre valoarea prestării și valoarea avansurilor încasate înainte de data aderării.

Astfel, se reține ca întrucât taxa pe valoarea adăugată aferenta prestațiilor de servicii de construcții pentru care au fost încasate avansuri și au fost emise facturi înainte de 1 ianuarie 2007 a **devenit exigibilă la data încasării acestora respectiv în anul 2006, la emiterea facturii finale în anul 2007 societatea nu mai poate efectua și stornarea taxei pe valoarea adăugată încasată în anul 2006**, având în vedere prevederile art.134 alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, dar înainte de a fi modificată și completată prin Legea nr.343/2006 care stipulează ca: *“(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.[...]

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

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

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

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

Având în vedere faptul că în speta nu este vorba despre construirea unui bun imobil pentru care antreprenorul să fi optat ca exigibilitatea taxei să intervină la data livrării bunului, taxa pe valoarea

adaugata aferenta prestarilor de servicii de constructii, pentru care s-au incasat avansuri a devenit exigibila la data incasarii acestora, respectiv in anul 2006, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata insemnand dreptul autoritatii fiscale de a solicita taxa pe valoarea adaugata de la platitorii inregistrati in scop de taxa pe valoarea adaugata. In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul TVA prin adresa nr. transmisa SC D la solicitarea acesteia, anexata in copie la dosarul cauzei, privind modalitatea de facturare a prestarii de servicii in constructii incepand cu data de 01.01.2007, pentru care s-au incasat avansuri in anul 2006 cand se aplica regimul normal de taxare.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare, pentru **S.C. C.** nu este o noutate modul de stornare a facturilor de avans purtatoare de T.V.A. încasate înainte de data aderarii, intrucat in anul 2007 a mai emis, catre diversi clienti, facturi de lucrari constructii montaj si pentru care colectase T.V.A. aferenta avansului incasat inainte de data de 01.01.2007, iar la facturarea lucrarilor de constructii montaj a stornat numai baza aferenta avansurilor incasate inainte de data de 31.12.2006, singurul client pentru care a stornat si T.V.A. aferenta avansurilor incasate inainte de aderare, fiind D.

Societatea recunoaste in cuprinsul contestatiei ca intocmirea facturilor pentru care s-a stornat avansul si T.V.A. aferenta s-a efectuat in conditiile impuse de D, *"altfel nu ar fi fost acceptate la plata."*

Astfel, se retine ca desi contestatoarea cunostea dispozitiile actelor normative aplicabile spetei in cauza, a respectat conditiile impuse de beneficiarul lucrarilor executate fara a tine cont de respectivele prevederi legale.

Mai mult, a accepta punctul de vedere al contestatoarei, precum ca trebuia stornata si T.V.A. aferenta avansului incasat in anul 2006, insemna a nu respecta dispozitiile pct.82 alin. (12) din H.G. nr.1861/2006 redate mai sus, a le goli de continut.

In ceea ce priveste adresa nr., invocata in sustinerea cauzei, prin care Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor raspunde adresei nr. prin care D solicita precizari privind modalitatea de facturare a unor prestari de servicii in constructii se retine ca si prin continutul acesteia se confirma colectarea T.V.A. pana la 31.12.2006 pentru avansurile incasate inainte de aceasta data, stornarea facturilor de avansuri aferente lucrarilor de constructii montaj emise in anul 2006 pentru care s-a aplicat regimul

normal de T.V.A. si emiterea unei facturi pentru contravaloare lucrarilor prestate si **aplicarea taxarii inverse numai pentru diferenta dintre valoarea prestarii si valoarea avansurilor încasate înainte de data aderarii**. Din aceasta adresa nu rezulta ca trebuia stornata si T.V.A. aferenta avansurilor incasate asa cum sustine contestatoarea.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii potrivit careia nu exista o factura integrala la sfarsitul lucrarilor ci decontarea se facea pe faze de executie in baza situatiilor de lucrari, particularitate care ar face inaplicabila prevederea privind regularizarea facturilor emise pentru plati in avans prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrala a livrării de bunuri sau servicii, intrucat prevederile pct.82 alin.(12) din Hotarâre nr. 1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004 nu conditioneaza aplicarea masurilor de simplificare de emiterea unei facturi integrale la sfarsitul lucrării, iar societatea pentru facturile emise privind prestarile de servicii de constructii realizate partial, anexate in copie la dosarul cauzei, a identificat pe fiecare in parte si avansurile incasate aferente prestatiei respective .

Fata de prevederile legale mentionate se retine ca organul fiscal a procedat legal la colectarea **T.V.A. in suma de lei** aferenta avansurilor incasate inainte de 31.12.2006 exigibila la data incasării acestora si stornata dupa data de 01.01.2007, la data emiterii facturilor privind lucrarile executate pe baza situatiilor de lucrari, motiv pentru care se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata.

Referitor la contestatia societatii cu privire la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv anexa la Raportul de inspectie fiscala nr. si Decizia de impunere nr. privind calculul accesoriilor aferente TVA si adresa Directiei Generale a Finantelor Publice nr. transmisa in completarea adresei nr. privind contestatia nr. depusa de SC C, se retin urmatoarele:

“In ceea ce priveste cuantumul majorarilor de intarziere aferente debitului contestat de reprezentand TVA colectata in anul 2006 pentru avansurile incasate pana la data de aferente lucrarilor de constructii montaj si stornata din TVA colectata aferenta perioadei martie - mai 2007 moment in care s-a facturat contravaloarea lucrarilor de constructii montaj si s-a stornat avansul incasat in anul 2006, facem mentiunea ca debitul de lei este stabilit in perioada martie - mai 2007 si

nu a generat majorari de intarziere deoarece in acesta perioada societatea a inregistrat TVA de rambursat.”

Prin urmare se retine ca accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata calculate prin decizia de impunere nr. nu sunt aferente sumei de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata contestata, mentiunea societatii din contestatia formulata precum ca pe langa suma de lei contesta si *“majorarile de intarziere aferente”*, fara a le nominaliza, fiind fara obiect.

Pentru considerentele aratate mai sus si in baza prevederilor pct. 69 alin.(4) si pct. 82 alin.(12) din Hotarâre nr. 1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, si in temeiul art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. C** impotriva Deciziei de impunere nr. pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

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