



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare
Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
cod poștal 410 519, Z
Tel : 0259 433 056
Fax : 0259 435 209

DECIZIA Nr. din2009
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SA din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SA din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z emise de organele de control ale

Activității de Inspecție Fiscală Bihor, SC "X" SA aduce următoarele argumente:

- precizează că în baza contractelor de subantrepriza nr. Z încheiate de SC "X" SA cu SC "S" SRL în calitate de subantreprenor, în cursul anului 2007 SC "S" SRL a emis pentru avansurile achitate de către SC "X" SA facturile fiscale nr. Z cu taxare inversă, respectând dispozițiile art. 160 din Legea nr. 571/ 2003 și ale pct. 82 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, prevederile contractuale arătând că subantreprenorul are dreptul de a solicita antreprenorului general acordarea de sume în avans pentru achiziționarea de materiale, decontarea avansului realizându-se prin înțelegerea amiabilă a părților contractante;

- susține că organele de control nu au ținut cont de prevederile contractuale privitoare la avansuri, contractul fiind acordul de voință dintre două sau mai multe persoane, părțile fiind libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora în limitele impuse de lege, iar organele de control nu pot indica un temei legal în baza căruia în contractele încheiate trebuie prevăzută în mod obligatoriu valoarea avansului ce urmează a fi facturat și nici modalitatea de decontare a acestuia;

- consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art. 160 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal precum și cele ale pct. 62 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, necorelandu-le cu dispozițiile art. 155 alin.(1) din Codul fiscal și cu cele ale pct. 69 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a acestora, care prevăd în mod imperativ modul de stornare a avansurilor între părțile unui contract și anume "Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans 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 sau pe aceeași factură pe care se evaluează contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/ sau prestării de servicii.", fiind evident faptul că întocmirea facturilor de stornare a avansului este obligatorie la terminarea integrală a lucrărilor;

- invocă "Exemplul nr. 1" expus la pct. 82 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, arătând că în acest exemplu stornarea avansului se face din fiecare factură emisă în proporție de 10% și nu integral la prima factură emisă, prin această legiuitorul reglementând tratamentul fiscal al avansurilor în cazul lucrărilor de construcții montaj la care s-a aplicat taxarea inversă în anul 2007 și în care din factură emisă

pe baza situatiei de lucrari nu se scade in totalitate avansul incasat anterior, ci proportional conform intelegerii contractuale;

- mentioneaza ca majorarile de intarziere in suma de Z lei aferente debitului stabilit suplimentar sunt nelegale si neintemeiate, deoarece la pct. 82 alin.(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se specifica sanctiunile aplicate contribuabililor care nu respecta dispozitiile legale, adica: "Neaplicarea masurilor de simplificare prevazute de lege, va fi sanctionata de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor si a beneficiarilor la rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform prevederilor din prezentele norme" si prin urmare, textul legii nu prevede sub nici o forma majorari de intarziere, ci stornarea taxei deductibile prin contul furnizori, efectuarea inregistrarii contabile 4426=4427 si inregistrarea sumei in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul s-a finalizat la randurile de regularizari.

In consecinta, solicita admiterea contestatiei si desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspectie fiscala nr. Z si a Dispozitiei nr. Z privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza constatrilor din Raportul de inspectie fiscala nr. Z, organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor au stabilit ca SC "X" SA nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei (Z lei + Z lei + Z lei + Z lei) si este de plata in sarcina societatii, pentru lucrarile de constructii efectuate cu subantreprenorul SC "S" SRL Z aratand ca:

- in baza contractului de subantrepriza nr. Z a inregistrat facturile fiscale primite nr. Z si nr. Z reprezentand avansuri in suma totala de Z lei cu taxare inversa, taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de Z lei fiind evidentiata in jurnalele de cumparari si vanzari ale lunilor respective, precum si Z facturi de lucrari executate in suma de Z lei emise tot in regim de taxare inversa, iar in anul 2008, a inregistrat un nr. de Z facturi privind lucrarile de constructii executate in suma totala de Z lei cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de Z lei, dar nu a stornat facturile de avansuri concomitent cu emiterea acestor facturi, ci numai partial cu factura nr. Z au fost regularizate avansuri in regim de taxare inversa in suma de Z lei.

- in baza contractului de subantrepriza nr. Z, a inregistrat facturile fiscale primite nr. Z si nr. Z reprezentand avansuri in suma totala de Z lei cu taxare inversa, evidentiind taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de Z lei in jurnalele de cumparari si vanzari ale lunilor respective,

precum și Z facturi de lucrări în regim de taxare inversă în valoare de Z lei, iar în cursul anului 2008 un nr. de Z facturi în sumă totală de Z lei reprezentând lucrări efectuate cu taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei, dar a stornat avansurile abia cu factura nr. Z în sumă de Z lei.

- în baza contractului de subantrepriză nr. Z a înregistrat factura fiscală nr. Z reprezentând avans în sumă de Z lei în regim de taxare inversă și taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei în jurnalele de cumpărări și de vânzări pe luna decembrie 2007, iar în anul 2008 a primit și înregistrat Z facturi pentru lucrări de construcții în sumă totală de Z lei cu taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei, dar nu a stornat prin facturile emise valoarea avansului.

- în baza contractului de subantrepriză nr. Z a înregistrat facturile fiscale nr. Z și nr. Z reprezentând avansuri în sumă de Z lei în regim de taxare inversă și taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei în jurnalele de cumpărări și vânzări pe decembrie 2007, iar în anul 2008 un nr. de Z facturi pentru lucrări de construcții în sumă totală de Z lei cu taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei, dar nu a stornat facturile de avansuri concomitent cu emiterea facturilor pentru lucrările de construcții efectuate.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2008 -2009.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SA cu sediul în Z, Sos. Z nr. 7, jud. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe asupra neacordării dreptului de deducere de către organele de inspecție fiscală pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de Z lei dedusă de SC "X" SA din facturile de lucrări de construcții primite de la subantreprenorul SC "S" SRL în regim normal de taxare în anul 2008, în condițiile în care pentru aceste lucrări societatea a achitat avansuri în regim de taxare inversă în anul 2007, iar regularizarea acestora s-a făcut prin actele atacate în mod cronologic și integral din fiecare factură de lucrări netinând seama de prevederile legale în materie.

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, se reține că în perioada 2007 în baza contractelor de subantrepriză încheiate

cu SC "S" SRL in calitate de subantreprenor, SC "X" SA Z i-a platit acesteia avansuri pentru lucrari de constructii-montaj in suma totala de Z lei pentru care a primit un nr. de Z facturi fiscale (Z, nr. Z) emise de executant in regim de taxare inversa in baza carora a inregistrat taxa pe valoarea adaugata aferenta atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

In anul 2008, dupa trecerea la regimul normal de taxa pe valoarea adaugata pentru lucrarile de constructii-montaj, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi partiale de lucrari de constructii-montaj in valoare totala de Z lei si taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta, regularizand doar partial avansurile cu taxare inversa din anul 2007.

Pe baza celor constatate, organele de inspectie fiscala au recalculat taxa pe valoarea adaugata si nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei corespunzator avansurilor achitate in anul 2007, considerand ca avansurile se scad in mod cronologic incepand cu prima factura primita dupa Z, pentru fiecare contract in parte.

Fata de aceasta situatie, contestatoarea sustine ca potrivit prevederilor contractelor incheiate intre cele doua parti, subantreprenorul SC "S" SRL avea dreptul de a-i solicita avansuri, a caror regularizare ulterioara se face prin intelegerea amiabila dintre parti si obligatoriu la terminarea lucrarilor si nu integral din prima factura emisa astfel cum eronat au procedat organele de control, invocand in acest sens exemplul dat de legiuitor prin dispozitiile pct. 82 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, in baza caruia avansurile pentru care s-au emis facturi cu taxare inversa in anul 2007 se regularizeaza din facturile partiale emise in 2008, in mod proportional cu valoarea avansului in totalul valorii lucrarilor contractate, in acelasi timp sustinand ca nu datoreaza nici majorarile de intarziere pentru suma stabilita de plata.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 160 alin. (1), (2) lit. c) si (5) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul 2007, care precizeaza ca:

"Art. 160. Masuri de simplificare. (1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor/ serviciilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute de prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:

[...]

c) lucrarile de constructii-montaj;

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atat furnizorii/ prestatorii, cat si beneficiarii.”, cu mentiunea ca alin.(2) al art. 160 a fost modificat de pct. 70 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 106/ 04.10.2007 (M.Of. nr. 703/ 18.10.2007), in sensul ca dupa data de 01.01.2008 pentru lucrarile de constructii-montaj nu se mai aplica masurile de simplificare privind taxa pe valoarea adaugata.

Dispozitiile legale citate se coroboreaza cu cele de la pct. 82 alin.(12) din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, astfel cum au fost modificate de pct. 51 al lit. F a art. I din Hotararea Guvernului nr. 1.579/ 2007 (M.Of. nr. 894/ 28.12.2007), in vigoare dupa data de 01.01.2008, unde se arata ca:

“(12) In cazul lucrarilor de constructii-montaj pentru care au fost incasate avansuri si/sau au fost emise facturi pentru valoarea totala sau partiala in regim de taxare inversa pana la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar faptul generator de taxa intervine în anul 2008, respectiv data la care sunt emise situatii de lucrari si, dupa caz, acestea sunt acceptate de beneficiari, se aplica regimul normal de taxa numai pentru diferenta dintre valoarea lucrarilor pentru care faptul generator de taxa intervine în anul 2008 si valoarea avansurilor incasate/sumelor inscrise în facturi emise pâna la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. Daca lucrarile de constructii-montaj sunt realizate de la data de 1 ianuarie 2007 pana la data de 31 decembrie 2007, inclusiv, dar nu au fost emise situatii de lucrari sau, dupã caz, acestea nu au fost acceptate de beneficiari, si nu au fost emise nici facturi parțiale sau pentru avansuri In acest interval, se va aplica regimul normal de taxa la data emiterii facturilor aferente acestor lucrari dupa data de 1 ianuarie 2008.

Exemplul 1:

In cursul anului 2007 s-a incasat un avans de Z lei pentru realizarea unor lucrari de constructii-montaj de Z lei. Furnizorul a emis factura pentru avansul incasat cu mentiunea taxare inversa, iar beneficiarul lucrarilor a inregistrat taxa de Z lei aferenta avansului platit prin formula contabila $4426 = 4427$.

La fiecare factura emisa pe baza situatiilor de lucrari acceptate de beneficiar se scade din avansul incasat 10% din valoarea lucrarilor facturate. In cursul anului 2007 s-a emis o factura pentru lucrarile executate pe baza situatiei de lucrari intocmite si acceptate de beneficiar de Z lei, scazandu-se Z lei din avansul încasat.

In luna ianuarie 2008 este acceptata de catre beneficiar situatia de lucrari pentru lucrarile executate in trimestrul IV al anului 2007, in valoare de Z lei.

In factura aceasta operatiune se va reflecta astfel:

- storno facturi de avans nr./2007 cu semnul minus: -Z lei (10% din Z lei) (fara TVA);
 - valoarea din situatiile de lucrari: Z lei, din care:
 - regularizare avans 2007: Z lei (10% din Z lei, fara TVA, taxare inversa);
 - diferenta 2008: Z lei plus TVA Z lei
- Total factura: Z lei.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, in situatia de fata fiind emise atat facturi de avansuri cat si facturi partiale de lucrari in cursul anului 2007 in regim de taxare inversa, iar dupa data de 1 ianuarie 2008 facturi partiale de lucrari in regim normal de TVA, intocmai ca in exemplul dat prin normele metodologice de aplicare citate, trebuia ca la intocmirea fiecarei facturi in 2008 pe baza situatiilor de lucrari acceptate, sa se scada din valoarea lucrarilor facturate, avansul achitat in mod proportional cu quantumul acestuia in total lucrari, pana la regularizarea integrala, aplicandu-se regimul normal de taxa numai pentru diferenta de valoare ramasa din fiecare factura.

Analizand documentele de la dosarul cauzei, reiese ca aceasta modalitate legala de regularizare a avansurilor si lucrarilor facturate, intre taxarea inversa si regimul normal de taxa, nu a fost respectata nici de catre contestatoare, care a regularizat din avansuri numai sume partiale si in mod diferit de la un contract la altul, nici de catre organele de inspectie fiscala care au scazut avansurile integral incepand cu prima factura, in mod cronologic, pana la acoperirea acestora, pentru fiecare contract in parte.

De precizat este si faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare la regularizarea avansurilor platite catre contestatoare si stabilirea TVA fara drept de deducere prin actele administrative atacate, ca societatea a primit si inregistrat in cursul anului 2007 facturile de lucrari de constructii efectuate nr. Z in valoare de Z lei, nr. Z in valoare de Z lei, nr. Z in valoare de Z lei si nr. Z in valoare de Z lei, tot cu taxare inversa, facturi pe care au omis in totalitate sa le ia in calcul la stabilirea diferentelor de TVA pe fiecare contract in parte in suma totala de Z lei (Z lei + Z lei+ Z lei + Z lei), cu toate ca potrivit reglementarilor legale enuntate, diferentele de valoare a lucrarilor si TVA aferenta acestora se stabilesc in raport atat cu avansurile cat si cu valoarea lucrarilor efectuate din facturile emise pana la Z.

Prin urmare, intrucat taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei pentru care nu au acordat drept de deducere a fost stabilita de organele de control printr-o alta metoda de calcul decat cea corecta si legala, rezulta ca se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si implicit, pentru

majorarile de intarziere aferente in suma de Z lei, urmand ca organele de control sa reanalizeze cauza pentru aceleasi obligatii si aceeasi perioada care au facut obiectul actului atacat, potrivit celor anterior retinute si in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca:

“(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.”

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor vor efectua o noua verificare, urmand sa reanalizeze aplicarea masurilor de simplificare pentru lucrarile de constructii in cauza si sa refaca situatia privind regularizarea avansurilor, sumelor din facturi si stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata, inclusiv majorarile de intarziere aferente, daca este cazul, conform reglementarilor legale aplicabile in materie si a considerentelor precizate in cuprinsul deciziei si tinand seama si de dispozitiile pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, unde se mentioneaza:

“12.7. 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.”

Referitor la contestatia formulata impotriva Dispozitiei nr. Z privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, precizam ca aceasta a fost solutionata de Activitatea de Inspectie Fiscala Bihor prin Decizia nr. Z in baza dispozitiilor art. 209 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

“(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) si 216(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si majorarile de intarziere aferente in suma de Z lei, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bihor sa procedeze potrivit prevederilor legale aplicabile in materie si a considerentelor precizate in prezenta decizie.

director coordonator