

**DECIZIA nr. 165 din 21.03.2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in str. D....., sector y, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../.....2011, inregistrata sub nr. ....../.....2011 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL din Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....../.....2011 si precizata cu adresa inregistrata sub nr. ....../.....2011 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FY/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIFY/2011.

SC ABC SRL contesta TVA in suma de **TSC lei** reprezentand taxa neadmisa la deducere si stabilita ca diferenta suplimentara prin decizia de impunere nr. FY/2011.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca decizia de impunere a fost comunicata prin publicitate cu anuntul nr. ....../.....2011, urmare returului remiterii postale din data de xx.yy.2011, transmisa cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire la o adresa diferita de cea a domiciliului fiscal al societatii, respectiv la adresa din str. V....., sector y, Bucuresti, precizata ulterior de societate ca adresa de corespondenta in solicitarea inregistrata la organele fiscale sub nr. ....../.....2011. Reprezentantului societatii contestatoare i-au fost inmanate sub semnatura raportul de inspectie fiscala in data de zz.tt.2011 si decizia de impunere in data de hh.ee.2011. Avand in vedere ca remiterea postala a fost comunicat la o adresa care nu era indicata ca adresa de corespondenta la data remiterii, procedura de comunicare prin publicitate fiind astfel viciata, contestatia se va considera depusa in termen in temeiul art. 2 alin. (3), art. 44 si art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 92<sup>1</sup> si art. 93 din Codul de procedura civila si pct. 3.9 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206 si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 26.02.2008-30.09.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIFY/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FY/2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de TD lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de SR lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de SP lei si a accesoriilor aferente in suma de AP lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea, in parte, a raportului de inspectie fiscala nr. RIFY/2011 si a deciziei de impunere nr. FY/2011 pentru suma de TSC lei reprezentand taxa neadmisa la deducere sustinand urmatoarele:

Beneficiaza de dreptul de deducere a taxei aferenta avansului de 50% achitat la contractul de leasing financiar deoarece a folosit vehiculul la obtinerea de venituri taxabile, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, nefiind aplicabile dispozitiile tranzitorii cu privire la excluderea dreptului de deducere prevazute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta avansului achitat pentru o autoutilitara in baza unui contract de leasing financiar, in conditiile in care au recunoscut deductibilitatea TVA pentru ratele de leasing achitate in baza aceluiasi contract pana in momentul distrugerii bunului.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. RIFY/2011 organele fiscale nu au acceptat la deducere suma de TSC lei reprezentand TVA inscrisa in

factura seria ...../21.03.2008 emisa de PP IFN SA aferenta avansului achitat pentru utilizarea in leasing a autoutilitarei marca Volvo.

Prin nota explicativa din 27.01.2011 reprezentantul legal al societatii a precizat ca mijlocul de transport B....., utilizat in leasing, a ars, prezentand raportul de interventie pentru situatii de urgenta incheiat de SVSU Bolintin Vale.

Avand in vedere ca mijlocul de transport a fost distrus, iar contractul de leasing nu s-a mai derulat incepand cu luna mai 2009 – ratele aferente contractului nu au mai fost facturate de catre locator si nu au mai fost achitate de catre utilizator – avansul platit nu poate fi considerat ca fiind utilizat in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, astfel ca pentru TVA in suma de TSC lei aferenta avansului nu s-a acordat drept de deducere in urma inspectiei fiscale.

Temeiul de drept pentru aceasta masura indicat in raport si in decizia de impunere nr. FY/2011 il constituie art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Totodata, din raportul de inspectie fiscala nr. RIFY/2011 reiese ca organele de inspectie fiscala au acordat societatii drept de deducere pentru TVA aferenta cheltuielilor de inmatriculare si de administrare si ratelor de leasing facturate in baza contractului de leasing financiar ...../20.03.2008.

**In drept**, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146.- (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi**

**faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".

In conformitate cu dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate.** Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Referitor la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA pentru operatiunile de leasing, pct. 7 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare expliciteaza urmatoarele:

"(3) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată **prestare de servicii** conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, *dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul.* Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea

de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odată cu rata de leasing. *Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului.* Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa”.

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca efectivitatea utilizării achizițiilor in folosul propriilor operatiuni taxabile.*

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 94. – (2) Inspectoria fiscala are urmatoarele atribuții:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a**

**contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala nu au acceptat deductibilitatea TVA aferenta avansului achitat de SC ABC SRL in baza contractului de leasing financiar a fost faptul ca autoutilitara Volvo ce a facut obiectul contractului a fost distrusa, iar contractul de leasing nu s-a mai derulat. Pe de alta parte, organele de inspectie fiscala au recunoscut societatii dreptul de deducere ratele de leasing facturate in baza aceluiasi contract de leasing financiar, de unde rezulta ca **motivatia este vadit contradictorie, in conditiile in care achizitiile efectuate de societate in baza aceluiasi contract au fost tratate diferit din punct de vedere al deductibilitatii taxei**. Mai mult, organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere taxa aferenta avansului din chiar momentul facturarii sale, desi societatea a dovedit intentia de a utiliza bunul in scopul realizarii de operatiuni taxabile constand in prestari de servicii de transport rutier de bunuri pe teritoriul national, conform retinerilor de la pg. 4 din raportul de inspectie fiscala.

Totodata, in raport de specificul operatiunilor de leasing, in care utilizarea bunurilor este considerata prestare de servicii, iar transmiterea dreptului de proprietate este livrare de bunuri la valoarea la care se face transferul, organele de inspectie fiscala **nu au stabilit natura avansului achitat de societate in baza contractului de leasing si nici nu au analizat clauzele contractuale** cu privire la avans, la valoarea reziduala, la transmiterea dreptului de proprietate, la incetarea anticipata a contractului si la reglementarea situatiilor de forta majora ce pot interveni pe parcursul derularii contractului.

De asemenea, organele de inspectie fiscala **nu au analizat incidenta in speta a reglementarilor in materia taxei pe valoarea adaugata cu privire la bunurile distruse** si care nu au mai putut fi utilizate, din motive obiective, in scopul realizarii de operatiuni taxabile, avand in vedere jurisprudenta comunitara in materie conform careia *dreptul de deducere ramane dobandit chiar si atunci cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile*.

In conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 "in situatia in care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala au tratat contradictoriu deductibilitatea taxei aferente avansului si ratelor de leasing pentru autoutilitara ce face obiectul aceluiasi contract de leasing financiar si nu au analizat in niciun fel incidenta reglementarilor fiscale in raport cu situatia de fapt retinuta in raport, se va face aplicarea prevederilor art.

216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**"*.

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice din adresa nr. ..../12.03.2012, inregistrata la organul de solutionare a contestatiei sub nr. ..../13.03.2012 care precizeaza urmatoarele:

*"In ceea ce priveste incadrarea din punct de vedere al TVA a avansului achitat pentru bunul care face obiectul contractului de leasing, consideram relevante si prevederile pct. 54 alin. (1) din Normele metodologice potrivit carora [...] Data la care bunul se considera achizitionat din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de catre locator/finantator. [...]"*

Avand in vedere cele mai sus mentionate, consideram ca atata timp cat contractul incheiat intre parti nu contine clauze potrivit carora avansul respectiv ar fi aferent si valorii reziduale, avansul achitat de utilizator [...] reprezinta plata unei prestari de servicii din punct de vedere al TVA [...]"

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FY/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIFY/2011 va fi desfiintata partial pentru TVA neacceptata la deducere si stabilita suplimentar in suma de TSC lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta avansului achitat de utilizator, in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 7 alin. (3), pct. 45 alin. (1) si alin. (2) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

## **DECIDE:**

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FY/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru SC ABC SRL in privinta taxei pe valoarea adaugata stabilita ca diferenta suplimentara in suma de **TSC lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.