



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax :+0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR.234/24.08.2010

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. "X S.R.L. IAȘI

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului
Iași sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași instituții cu privire la contestația formulată de S.C. "X" S.R.L. cu sediul în Iași, str. Bacinschi nr.. bl....., et....., ap....., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. J22-.....-2006, cod unic de înregistrare RO, prin adresa nr.dinînregistrată la instituția noastră sub nr.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.) dinprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de S lei și reprezintă:

- Slei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de către dl. B, administratorul societății și poartă amprenta ștampilei acesteia, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de, cu adresa nr.din, prin semnarea

acesteia de către Grosu Liliana, împuternicitul societății și, data depunerii contestației,, aceasta fiind înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.

Contestația este însoțită de Referatul nr.dinprivind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea în totalitate a contestației formulate de S.C. "X" S.R.L. IAȘI, ca fiind fără temei legal.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "XT" S.R.L. IAȘI contestă parțial Decizia de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din, motivând în susținerea contestației următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, consideră că organele de inspecție fiscală nu au calculat corect obligația de plată privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacției efectuate în baza facturii nr.dinconstând în teren arabil extravilan și curți construcții, deoarece acestea ar fi trebuit să-i solicite certificatul de urbanism în vederea clarificării situației juridice și pentru a face o aplicare corectă a dispozițiilor art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.37 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere faptul că potrivit Certificatului de urbanism nr., terenul în suprafață totală de 8.700 mp. care a făcut obiectul vânzării din factura nr. dincuprinde: 3.700 mp. teren arabil și 5.000 mp. teren curți construcții, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice prevederile referitoare la taxa pe valoarea adăugată împărțind suma de S lei la 8.700 mp. rezultând un preț de vânzare pe mp. de S lei. Deoarece vânzarea terenului arabil este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, societatea trebuia să

colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei doar pentru terenul cu destinația de curți construcții în suprafață de 5.000 mp., recunoscând astfel ca fiind datorată suma de S lei și nu suma de S lei stabilită de către organele de inspecție fiscală.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată neexigibilă în sumă de S lei, contestatoarea precizează că societatea a încheiat cu S.C. F S.A. contractul de racordare nr. din, având ca obiect realizarea instalației de racordare la rețeaua electrică a Operatorului (S.C. F SA a instalației de utilizare a Utilizatorului (S.C. "X" S.R.L. IAȘI) stabilită prin avizul tehnic de racordare nr., pentru Parcul Eolian Cudalbi, în temeiul căruia a fost emisă factura nr. din în valoare totală de S lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Contestatoarea susține faptul că taxa pe valoarea adăugată este exigibilă și, în consecință, este deductibilă la data emiterii facturii, în conformitate cu prevederile art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile art.16¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, concluzionează că organele de inspecție fiscală au făcut abstracție de aceste prevederi legale și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei dedusă în baza facturii nr. din, deși din „... aceste dispoziții legale rezultă în mod evident că legea nu conferă nici o relevanță stadiului de efectuare a lucrărilor în aprecierea momentului exigibilității taxei.”

Societatea mai precizează faptul că are ca domeniu principal de activitate „Producția, transportul și distribuția de energie electrică” cod CAEN 351 și activitate principală „Producția de energie electrică” cod CAEN 3511, iar pentru realizarea obiectului său de activitate aceasta dezvoltă parcuri eoliene pe raza județului....., în localitatea

Motivează de asemenea, că potrivit reglementărilor de specialitate, pentru a produce și a introduce energie în sistemul energetic național, orice parc eolian trebuie să se racordeze la sistemul energetic național prin intermediul unei societăți de distribuție și transport, în speța de față S.C. F S.A., iar pentru a realiza instalația de racordare este nevoie de eliberarea unei autorizații de construire.

În acest sens, societatea susține că se află în plin proces de autorizare, deținând până în prezent o parte din documentele necesare și care demonstrează că societatea efectuează activități, respectiv achiziționează servicii care sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile în conformitate cu obiectul său de activitate.

Ca urmare, invocând prevederile art.134², art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), societatea contestatoare susține că sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, bazându-se și pe prevederile pct. 45 (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care persoana respectivă intenționează să desfășoare o activitate economică, precum și de dispozițiile Hotărârii Curții Europene de Justiție din data dereferitoare la interpretarea art.17 al Directivei a 6-aprivind taxa pe valoarea adăugată, alin.(43) - (47), a cărei transpunere în legislația internă este art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În raport de cele susținute, societatea contestatoare solicită admiterea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmarea inspecției fiscale generale efectuate la S.C. "X" S.R.L. IAȘI, pentru perioada (data înființării) –, au constatat următoarele:

- în baza facturii nr. dinși a contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. dinși planului de situație a terenului tranzacționat, societatea a vândut un teren construibil, aplicând eronat taxarea inversă prevăzută la art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, încălcând prevederile art.141 alin.(2) lit. f) din același act normativ;

- a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei din factura nr. din 26.05.2008 emisă de S. Galați reprezentând tarif racordare componenta B și C, în baza Contractului de racordare nr..... dinîncheiat cu S.C. F. S.A. Ploiești – Sucursala de Distribuție a Energiei Electrice Galați, fără să dovedească faptul că racordările sunt destinate realizării de operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, nefiind respectate prevederile art. 134¹ și ale art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, cu privire la faptul generator, la exigibilitatea și dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, prin Decizia de impunere nr.din 417.755 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată + S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă, neexigibilă), rezultând astfel taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei, precum și majorări de întârziere în sumă de S lei aferente sumei de plată, din care societatea contestă diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei aferentă vânzării unui teren în suprafață totală de 3.700 mp. teren arabil, cauza supusă soluționării este dacă, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit această obligație de plată, în condițiile în care prin Certificatul de urbanism nr.....din....., emis de Consiliul Județean.....se certifică regimul economic al terenului, respectiv construire hală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. "X" S.R.L. IAȘI a vândut conform facturii nr. dinîn valoare de S lei, fără taxa pe valoarea adăugată, cu mențiunea „taxare inversă”, un teren în suprafață totală de 8.700 mp, din care 3.700 mp. teren arabil și 5.000 mp. curți construcții, pentru care a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederea legală fiind abrogată la data efectuării operațiunii respective, fapt pentru care au considerat că operațiunii respective îi sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din același act normativ, stabilind astfel diferența de taxă pe valoarea adăugată în valoare de 48.030 lei.

La baza facturii nr. dina stat Contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.din, conform căruia S.C. "X" S.R.L. IAȘI vinde întregul imobil constând în teren arabil extravilan și curți construcții în suprafață totală de 8.700 mp situat în

localitatea Retea Mare, județul....., altei societăți comerciale, respectiv S.C. A. S.A.

Terenul respectiv are regimul juridic, economic și tehnic prevăzut în Certificatul de urbanism nr. din, emis de Consiliul Județeanși anume:

regimul juridic:

„teren arabil extravilan și curți construcții cu suprafața totală de 8700 mp. (arabil 3700mp, curți construcții 5000m), proprietatea solicitantului [...].”

regimul economic:

„Situația existentă: teren arabil și curți construcții în extravilan

Situația propusă: elaborare PUY pentru construire hală”

regimul tehnic:

„Se va elabora un Plan Urbanistic Zonal (PUZ) pentru construire hală producție cu caracter nepoluant corelat cu alte documentații de urbanism din zonă.

Se va studia zona cuprinsă între DN 6 la nord DE 1073/3 la sud și parcela A1073/7 la nord-est.

Clădirile vor fi amplasate cu o retragere minimă de 50 m față de marginea îmbrăcămînții asfaltice a drumului național.

Accesul în parcelă se va face conform avizului DRDP Timișoara.

Alimentarea cu apă și canalizarea se vor realiza în sistem centralizat.

Străzile interioare vor avea prospect minim de 12 m.[...].”

Societatea contestatoare susține faptul că eronat organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pentru întreaga suprafață de teren de 8,7020 mp., considerând că vânzarea terenului arabil este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, astfel că datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă doar terenului cu destinația de curți construcții, în valoare de S lei, iar diferența de S lei, până la concurența sumei de S lei, o contestă.

În drept, potrivit prevederilor art. 141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată,

„livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;[...]"

Potrivit prevederilor legale rediate mai sus, scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică pentru livrarea unui teren construibil care reprezintă, orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții.

Așa cum am arătat mai sus, din Certificatul de urbanism nr. din, valabil 24 luni de la data emiterii, emis de Consiliul Județean Timiș în conformitate cu prevederile Legii nr.50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcții, republicată, certifică pentru imobilul, respectiv întreaga suprafață de teren de 8.700 mp., că acesta este destinat construirii unei hale de producție.

Se mai reține faptul că potrivit prevederilor art.31 alin.(2), alin.(3) și alin.(8) și alin. (9) din Ordinul ministrului transporturilor, construcțiilor și turismului nr.pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcții,

„(2) Certificatul de urbanism solicitat în vederea realizării unor lucrări de construcții se redactează făcându-se specificările necesare privind:

a) regimul juridic, economic și tehnic al imobilului;
b) încadrarea/neîncadrarea lucrărilor în prevederile documentațiilor de urbanism și/sau de amenajare a teritoriului aprobate;
c) nominalizarea avizelor și acordurilor care trebuie să însoțească proiectul de autorizare, atât cele care se obțin pe plan local de către emitentul autorizației de construire, în vederea emiterii acordului unic, cât și cele care urmează să se obțină pe plan central prin grija solicitantului;

d) necesitatea întocmirii, după caz, a unor documentații de urbanism suplimentare, de tip P.U.Z. sau P.U.D., care să justifice soluția urbanistică propusă, sau să modifice reglementările urbanistice existente pentru zona de amplasament, după caz, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (3), cu indicarea elementelor tematice care urmează a fi rezolvate prin acestea.

(3) În Certificatul de urbanism se înscriu informațiile cunoscute de emitent la data emiterii extrase din documentațiile de urbanism și din regulamentele de urbanism aferente, avizate și aprobate potrivit legii, sau în lipsa acestora din Regulamentul general de Urbanism -RGU - aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 525/1996, republicată,

privind regimul juridic, economic și tehnic al imobilului - teren și/sau construcții -, după cum urmează:

a) Regimul juridic:

1. situarea imobilului în intravilan sau în afara acestuia;
2. natura proprietății sau titlul asupra imobilului;
3. servituțile care grevează asupra imobilului, dreptul de preemțiune, zona de utilitate publică;
4. includerea imobilului în listele monumentelor istorice și/sau ale naturii ori în zona de protecție a acestora, după caz.

b) Regimul economic:

1. folosința actuală;
2. destinația stabilită prin planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate;
3. reglementări ale administrației publice centrale și/sau locale cu privire la obligațiile fiscale ale investitorului;
4. alte prevederi rezultate din hotărârile consiliului local sau județean cu privire la zona în care se afla imobilul.

c) Regimul tehnic:[...]

(8) În cazul în care scopul pentru care se solicita eliberarea certificatului de urbanism nu se încadrează în prevederile documentațiilor de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate, certificatul de urbanism se eliberează cu menționarea incompatibilităților rezultate, inclusiv posibilitatea/imposibilitatea realizării obiectivului de investiții.”

(9) Certificatul de urbanism se completează, în funcție de scopul pentru care a fost solicitat, după cum urmează:

a) pentru operațiuni notariale privind circulația imobiliară, precum și în situația în care scopul declarat este de execuție de lucrări de construcții, formularul se completează până la pct.3 inclusiv;

b) pentru situația în care scopul declarat este realizarea de lucrări de construcții se completează în totalitate

c) pentru cereri în justiție se va completa în funcție de cerințele acestora.”

Ca urmare, prin Certificatul de urbanism nr. dinîncadrarea acordată terenului respectiv, în suprafață totală de 8.700mp., în momentul vânzării, a fost de teren pe care se pot executa construcții.

Se reține faptul că, deși prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din, S.C. "X " S.R.L. IAȘI vinde întreaga suprafață de teren de 8.700 mp., Certificatul de urbanism fiind eliberat pentru întreaga suprafață de 8.700 mp, societatea consideră

că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea suprafeței de 3.700 mp. teren arabil.

Având în vedere faptul că Certificatul de urbanism a fost completat în totalitate, deci scopul declarat este realizarea de lucrări de construcții pe întreaga suprafață de 8.700 mp., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația societății contestatoare potrivit căreia livrarea suprafeței de teren arabil este scutită de taxa pe valoarea adăugată, deoarece prin Certificatul de urbanism nu s-a interzis construcția pe o anumită suprafață de teren, situație în care ar fi existat mențiuni clare cu privire la imposibilitatea realizării obiectivului de investiții.

Ca urmare se va respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, ca neîntemeiată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă, legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. dinemise de S. reprezentând tarif de racordare la Sistemul Energetic, amplasat în localitatea, județul, pentru motivul că racordarea nu s-a efectuat, iar societatea nu a menționat dacă aceste racordări sunt destinate realizării de operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA, menționând că taxa nu este exigibilă la data efectuării inspecției fiscale, fără însă să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile și în ce măsură serviciile în cauză sprijină această intenție.

În fapt, S.C. "X" S.R.L. IAȘI a depus la dosarul cauzei actul său constitutiv, în copie, potrivit căruia aceasta are ca obiect principal de activitate cod CAEN 3511 Producția de energie electrică.

La data de, S.C. "X" S.R.L. IAȘI a încheiat cu S.C. F. Contractul de racordare nr., privind lucrările de racordare la SEN 10,0 MW, amplasat în județulavând ca obiect "realizarea instalației de racordare la rețeaua electrică a Operatorului, a instalației de utilizare a Utilizatorului, stabilită prin avizul tehnic de racordare nr.22/2009", unde Operatorul este S.C. F. iar utilizatorul este S.C. "X" S.R.L. IAȘI.

Potrivit prevederilor punctului 3. din Contractul de racordare nr. din, "Prețul contractului pe care Utilizatorul (...) se obligă să achite Operatorului este egal cu tariful de racordare în valoarea

de S lei din care TVA= S lei, calculate în baza Legii energiei electrice nr.13/2007, a HG nr.90/2008, a Ordinului ANRE nr.15/2004, modificat și completat prin Ordinul ANRE nr.55/2008 și a reglementărilor legale în vigoare la data perfectării contractului.”

“Tariful de racordare stabilit prin avizul tehnic de racordare este compus din:

-S lei, din care TVA=S lei reprezentând componenta B a tarifului de racordare, corepunzătoare costurilor necesare realizării instalației de racordare, cuprinsă între punctual de racordare și punctual de delimitare, inclusive grupul de măsurare a energiei electrice și sistemul de teletransmisie a datelor;

-1Slei, din care TVA=Slei, reprezentând componenta C a tarifului de racordare, corespunzătoare verificării documentației instalației de utilizare a Utilizatorului și punerii sub tensiune acesteia.”

În ceea ce privește efectuarea plăților către Operator, acestea se efectuează, conform anexei nr.3 la contract în 3 rate, iar potrivit prevederilor pct.13.1 din contract, „Lucrările de execuție a instalației de racordare încep numai după achitarea de către Utilizator a tarifului de racordare (...)”.

Contractul de racordare nr.din, a fost modificat la data de, când părțile au încheiat Actul adițional nr.1, potrivit căruia acesta se modifică și racordarea se face pentru P E „.....” – 10,0 MW, amplasat în localitatea județul, iar avizul tehnic de racordare nr.se înlocuiește cu avizul tehnic de racordare nr., prin care s-a stabilit tariful de racordare în sumă totală de S lei pentru componenta B și C.

La dosarul cauzei, societatea contestatoare a depus Certificatul de urbanism nrt.eliberat de Consiliul Județean.....în scopul obținerii Autorizației de construire pentru construirea parcului eolian compus din 5 centrale eoliene și racordul electric aferent pe terenul în suprafață de 51.500 mp., proprietate a unor persoane fizice, situat în localitatea județul, în temeiul reglementărilor Documentației de urbanism nr., faza PUG, aprobată cu Hotărârea Consiliului Local.....nr. din

Potrivit punctului 5 din Certificatul de urbanism nrt.din, cererea de emitere a autorizației de construire va fi însoțită de următoarele documente:

-certificatul de urbanism;

- dovada titlului asupra imobilului;
- documentația tehnică;
- avizele și acordurile stabilite prin certificatul de urbanism din care: avize și acorduri privind utilitățile urbane și infrastructura (alimentare electrică și telefonizare), avize și acorduri privind sănătatea populației, avize sau acorduri specifice ale administrației publice centrale și/sau ale serviciilor descentralizate ale acestora (Ministerul Internelor și Reformei Administrative, Serviciul de Informații, Ministerul Apărării Naționale, scoaterea din circuitul agricol, Autoritatea Aeriană Română), studii de specialitate (studiu geotehnic);
- actul administrativ al autorității competente pentru protecția mediului;
- dovada privind achitarea taxelor legale (taxă autorizație de construire, taxa timbru arhitect).

Până la data efectuării inspecției fiscale, societatea contestatoare a obținut următoarele documente:

- Avizul Ministerului Apărării Naționale nr.din
- Avizul Autorității Aeronautice Civile Române nr.din
- Adresa Agenției pentru Protecția Mediului Galați nr.din
- Adresa primăriei comunei, județul, nr.din

În baza Contractului de racordare nr.....dinfost emisă factura nr..... dinîn valoare totală de S lei din care S lei reprezintă TVA ce face obiectul contestației supuse soluționării.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei dedusă de către societatea în baza facturii nr. din, considerând că taxa este neexigibilă la data efectuării inspecției fiscale. Aceasta, deoarece, în baza răspunsului primit de la reprezentantul societății, d-na, prin care precizează că urmarea solicitării de : - informații cu privire la stadiul realizării acestor racordări;

- situații de lucrări sau alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, au concluzionat că operația de racordare nu s-a efectuat.

Societatea consideră că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în factura nr. din, la data emiterii facturii deoarece din dispozițiile legale „... rezultă

În mod evident că legea nu conferă nici o relevanță stadiului de efectuare a lucrărilor în aprecierea momentului exigibilității taxei.”

În drept, la art.126, art.127, art. 134, art. 134¹, art. 134², art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele :

“ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); [...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;[...] “

“ART. 127

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. “

“ART. 134

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

“ART. 134¹

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

“ART. 134²

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

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

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 sau prestării acestora; [...]"

"Art.145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;[...]"

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

"Art.146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]"

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină factura.

De asemenea, art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)", coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea

Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Referitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Potrivit acestor prevederi, autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. Simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării bunului sau serviciului achiziționat în scop economic.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acestuia în măsura în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea Europeană de Justiție a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a a CEE nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei la data efectuării inspecției fiscale, considerând că taxa nu este exigibilă, nefiind îndeplinite dispozițiile art. 134¹ și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, datorită faptului că racordarea nu s-a realizat, iar societatea verificată nu a menționat dacă aceste racordări sunt destinate realizării de operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă tarifului de racordare, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală (respectiv dacă factura nr. dinconține toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Având în vedere cele arătate mai sus, în conformitate cu prevederile art.94 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Așadar, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.”

coroborat cu pct.12.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519 din 27.09.2005, care precizează:

„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.”,

precum și cu pct. 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004,

„În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr.dinprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a

întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tarifului de racordare la Sistemul energetic N , în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

3. Referitor la suma contestată de S lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, potrivit principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Potrivit prevederilor art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

Astfel, majorările de întârziere sunt datorate pentru suma de plată neachitată la termenul de scadență. Având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, pentru care s-a respins contestația și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei, pentru care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.dinprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prezentate la capitolul III. pct .1 și pct. 2. din prezenta decizie, sunt elemente care au influențat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată asupra căreia s-au calculat aceste accesorii pentru perioada supusă verificării, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii majorărilor de întârziere, urmând a se desființa parțial Decizia de impunere nr.dinprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și pentru suma de S lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

4. Referitor la solicitarea societății cu privire la desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția în cauză nu se referă la stabilirea de

impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la masuri în sarcina societății, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, S.C. "X" S.R.L. IAȘI prin contestația depusă în data de, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr., solicită și desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de control nr.din, prin care acestea au dispus înregistrarea în contabilitate a sumelor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.

În drept, potrivit prevederilor art. 209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași este competența să soluționeze "Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamala [...]".

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct.1 din Anexa nr.2, Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului."

Întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. "X" S.R.L. IAȘI prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de control nr. din nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, potrivit prevederilor art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care, referitor la organul competent, precizează:

"Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Potrivit pct.5.2. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/27.09.2005:

"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc."

Ca urmare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, neavând competența de soluționare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de control nr. din, nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, urmând ca acest capăt de cerere să fie soluționat de către organul fiscal emitent, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Iași.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr., Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. "X S.R.L. IAȘI, pentru suma de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art.2 Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Iași din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din, pentru suma totală de S lei, stabilită în sarcina S.C. "X" S.R.L. IAȘI, reprezentând:

- Slei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul administrativ fiscal contestat, să efectueze verificarea care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis actul anterior.

Art.3 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea contestației în ceea ce privește anularea măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de control nr.S din urmând ca acest capăt de cerere să fie soluționat de către organul fiscal emitent, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Iași.

Art.4 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.