



DECIZIA nr.67/16.05.2012
privind soluţionarea contestaţiei depuse de
S.C.... S.R.L. din Tg. Mureş,
înregistrată sub nr.../08.02.2012

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **S.C. .. S.R.L. din Tg. Mureş**, asupra contestaţiei înregistrată sub nr.../08.02.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../04.01.2012 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, emisă de Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.../04.01.2012, comunicată petentei la data de 09.01.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **.. lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş, prin organele specializate, este legal investită să soluţioneze cauza.

A) Prin contestaţia înregistrată la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş sub nr.../08.02.2012 petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.../04.01.2012 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală emisă în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.../04.01.2012, ca fiind netemeinică şi nelegală, invocând următoarele:

I. Referitor la achiziţia autoturismului efectuată de la debitorul SC ... SRL Cluj Napoca

- în mod eronat organul fiscal a considerat că în cauză sunt incidente dispoziţiile art.11 alin.1² din Legea nr.571/2003, rep. şi modif., şi, în consecinţă că

societatea contestatoare nu era îndrituită să deducă TVA pentru autoturismul Land Rover tip Range Rover achiziționat de la SC ... SRL Cluj Napoca;

- “societatea contestatoare nu a urmărit niciun moment vreun scop ilicit, neavând nici intenția de a se sustrage plăților datorate bugetului de stat și nici intenția de a încheia tranzacții fictive. Practic, contestatoarea a achiziționat în mod cu totul transparent, de la debitorul SC ... SRL Cluj Napoca care a întocmit și remis facturi fiscale în conformitate cu formularele tipizate agreate pentru aceste documente”;

- relațiile comerciale ale contestatoarei cu acest partener (SC ... Cluj Napoca) s-au derulat și anterior emiterii facturilor în discuție, acest partener fiindu-i client, astfel încât SC .. S.R.L. nu era îndrituită să aibă vreo suspiciune cu privire la statutul fiscal al celor doi furnizori;

- achiziția autoturismului s-a efectuat cu scopul recuperării unei părți din creanțele datorate societății contestatoare, care avea un sold neîncasat în sumă de ... lei, și nu cu scopul achiziționării de bunuri;

- societatea consideră că această tranzacție se supunea prevederilor art.145¹ din Codul fiscal, recunoscând că nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui autoturism, nefiind folosit pentru activitatea agenților de vânzări, precizând că “în concluzie, recunoaștem că nu aveam dreptul să deducem taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui autoturism, dar ca urmare a faptului că acesta se încadrează prevederilor art.145¹ din Codul fiscal”.

II. Referitor la achiziția centralei termice efectuată de la debitorul S.C. ... S.R.L. din Timișoara

- în fapt, în data de 04.11.2010 prin adresa nr.... S.C. ... S.R.L. din Timișoara solicita eșalonarea debitului pe perioada noiembrie 2010 - octombrie 2011 concomitent cu încheierea unui contract de garanție mobilă în valoare de ... euro (anexa nr.2 la contestație);

- în data de 09.03.2011 prin adresa nr.542 SC ... S.R.L. este de acord cu eșalonarea debitului pe perioada martie 2011 - februarie 2012 “*cu condiția ca bunul propus ca și garanție, adică centrala termică a cărei evaluări am primit-o, să ne fie vândut; în același timp cu factura de vânzare-cumpărare se va întocmi și un PV de custodie, bunul rămânând la dvs. în folosință până în febr.2012 când, dacă datoria va fi plătită integral, vom factura înapoi la aceeași valoare, către S.C. ... S.R.L. bunul respectiv (...) Până la achitarea integrală a datoriei SC ... S.R.L. vă va furniza marfa în orice cantitate aveți nevoie dar cu plata în avans sau cu plata în numerar la facturare*” (anexa nr.3 la contestație);

- în data de 05.04.2011 S.C. ... S.R.L. propune un plan de eșalonare a datoriei în valoare de ... lei, pe perioada aprilie 2011 - februarie 2012, și se încheie Contractul de vânzare cumpărare pentru centrala termică și instalație de aer comprimat, precum și procesul verbal de custodie la sediul S.C. ... S.R.L. (anexele nr.4 și 5 la contestație);

- în data de 08.04.2011 S.C. .. S.R.L. emite factura seria... nr... pentru “centrala termică și instalație aer comprimat” în valoare totală de .. lei, din care TVA în sumă de ... lei, în anexa la aceasta specificându-se faptul că factura s-a emis “ca și garanție pentru respectarea reeșalonării în valoare de ... lei reprezentând

soldul restant al S.C. ... S.R.L. către SC ... S.R.L. (...) și nu implică nici o plată din partea ... S.R.L.”(anexele nr.6 și 7 la contestație);

- urmare acestei garanții, până la data de 31.08.2011 (data finală a controlului) societatea contestatoare a vândut societății garante S.C. .. S.R.L. marfă în valoare totală de ... lei, din care s-a colectat TVA în sumă de ... lei (anexa nr.8 la contestație);

- “prin această tranzacție, bugetul statului nu a fost prejudiciat în vreun fel, debitorul a colectat și plătit TVA, iar creditorul a dedus TVA”;

- “considerăm că societatea contestatoare a avut ca scop realizarea de operațiuni taxabile, în sensul că fără această operațiune de “achiziție” subscrisa societate nu ar fi vândut marfa și nu ar fi colectat TVA în sumă de ... lei, din care a dedus TVA în sumă de ... lei, rezultând o valoare adăugată de ... lei care a reprezentat TVA plătită bugetului consolidat de către subscrisa societate”;

- prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală, în speță art.145 alin.(2) din Codul fiscal, nu a fost încălcată de societatea contestatoare, “deoarece legiuitorul a prevăzut intenția de a realiza operațiuni taxabile nu și realizarea efectivă de astfel de operațiuni”;

- “nu suntem de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală, conform cărora predarea bunurilor gajate în favoarea noastră, ca și creditor, reprezintă o achiziție de bunuri de capital, care se supune ajustării TVA conform art.149 din Codul fiscal”;

- “nu a avut loc o achiziție de bunuri de capital, acele bunuri reprezintă bunuri gajate în favoarea noastră până la ultima rată scadentă a eșalonării, doar în cazul în care nu vor fi respectate clauzele contractuale vom intra în posesia bunurilor, caz în care vom decide asupra destinației bunurilor gajate: fie devin bunuri de capital fie vor fi revândute ca marfă, aplicând fiecărui caz prevederile legale în materie de taxa pe valoarea adăugată”;

- societatea consideră că reglementările în materie de TVA care sunt aplicabile sunt art.134¹ și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în luna ianuarie 2012 societatea ... S.R.L. a intrat în insolvență, înaintea expirării termenului scadent de 28.02.2012 rezultând că societatea contestatoare este îndreptățită să solicite livrarea efectivă a bunului, fapt pentru care s-a emis adresa nr.../20.01.2012 către administratorul judiciar SC SPRL (anexa nr.9 la contestație);

- din punct de vedere juridic, “această achiziție s-a efectuat cu scopul obținerii de garanții pentru eșalonarea debitului S.C.... S.R.L. și nu reprezintă o achiziție prin care s-a transmis provizoriu dreptul de proprietate, acesta va fi transmis în totalitate doar la data de 28.02.2012, dar având în vedere starea ei de insolvență s-a constatat neonorarea contractului cu consecința executării achiziției și intrarea în posesie a bunului”;

- din punct de vedere economic, prin acest contract de garanție încheiat cu debitorul S.C. ... S.R.L., societatea contestatoare, în calitate de creditor, a intrat în proprietatea bunurilor puse ca și garanție, dar nu și în posesia lor, predarea bunurilor urmând a se face la ultima rată scadentă conform graficului de eșalonare dacă

debitorul nu plătește sumele eşalonate, operațiunea încadrându-se în reglementările art.134¹ alin.(6) și art.134² alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- “având factura fiscală emisă pentru bunurile gajate (cu data de 08.04.2011), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii facturii, respectiv 08.04.2011, exigibilitate pe care ne-am exercitat-o prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2011”;

- aceeași regulă a exigibilității se aplică și debitorului, acesta colectând TVA la data emiterii facturii, potrivit Jurnalului de vânzări pentru luna aprilie 2011, anexat în copie (anexa nr.10 la contestație).

“În consecință, conform principiului accesorium sequitur principale, se impune exonerarea contestatoarei și de obligația de plată a tuturor majorărilor de întârziere”.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș**, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr../04.01.2012 și Decizia de impunere nr../04.01.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, au fost constatate următoarele:

a) În perioada decembrie 2010 - aprilie 2011 unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, aferentă achiziției unui autoturism Land Rover tip Range Rover, în baza facturilor fiscale nr../23.12.2010, nr../28.01.2011 și nr../15.04.2011 (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală) emise de S.C. ... S.R.L. Cluj-Napoca (fostul S.C. ... S.R.L.) furnizor în legătură cu care organele de control au constatat că, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, este contribuabil declarat inactiv din data de 07.10.2010, și că începând cu data de 01.11.2010 i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA.

În situația dată, organele de control au concluzionat că societatea verificată nu putea să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în baza facturilor anterior menționate, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Codul fiscal.

Prin urmare, în temeiul art.11 alin. (1²) din actul normativ anterior menționat, organele de control au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, și au stabilit **suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de... lei.**

Organele de inspecție fiscală precizează că tranzacțiile descrise mai sus, derulate de S.C. ... S.R.L. cu S.C. ... S.R.L. au făcut obiectul verificărilor efectuate și de comisarii Gărzii Financiare - Secția Cluj, care cu adresa nr../07.12.2011 a solicitat Gărzii Financiare Mureș efectuarea unei verificări la S.C. ... S.R.L., în vederea aplicării prevederilor legale.

Astfel, în desfășurarea inspecției fiscale organele de control au avut în vedere și adresa nr../15.12.2011 a Gărzii Financiare - Secția Mureș, înregistrată la D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr../16.12.2011, prin care aceasta a transmis solicitarea de verificare a Gărzii Financiare - Secția Cluj în

vederea cuprinderii în cadrul activității de inspecție fiscală în curs de desfășurare la S.C. ... S.R.L.

b) În luna aprilie 2011, societatea verificată a achiziționat de la S.C. ... S.R.L. din Timișoara, în baza facturii fiscale seria ... nr.... /08.04.2011 și a contractului de vânzare cumpărare din data de 05.04.2011 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală) o centrală termică pentru încălzire și o instalație de aer comprimat în valoare totală de ... lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Conform anexei la factura fiscală achiziția efectuată “s-a realizat ca și garanție pentru respectarea reeșalonării în valoare de ... lei, reprezentând soldul restant al S.C.... S.R.L. către SC ... S.R.L. (...) și nu implică nici o plată din partea SC ... S.R.L.”, bunurile nefiind preluate spre folosință, acestea fiind lăsate în custodia S.C. ... S.R.L., conform procesului verbal de custodie încheiat la data de 05.04.2011.

Având în vedere cele prezentate, organele de control au concluzionat că întrucât bunurile de capital în speță (centrala termică și instalația de aer comprimat) nu se utilizează în activitatea economică a SC ... SRL, acestea reprezentând în fapt, potrivit celor de mai sus, o “garanție” pentru respectarea unei reeșalonări de către debitoarea S.C. ... S.R.L., prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din același act normativ, organele de control au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, dedusă de societate la momentul achiziționării mijloacelor fixe respective, face obiectul unei ajustări de cinci cincimi în favoarea statului, adică ... lei = ... lei X 5/5, astfel că taxa pe valoarea adăugată în suma menționată reprezintă **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată**.

c) La control s-a constatat că în perioada iunie 2009 - iunie 2010 societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei, înscrisă în facturi fiscale reprezentând achiziții de combustibil utilizat pentru autoturismul AUDI (numar de înmatriculare....), din verificările efectuate rezultând că autoturismul în cauză nu s-a utilizat pentru activitățile exceptate, potrivit art.145¹ ali.1 lit.a)-d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat suma de ... lei, anterior menționată, din TVA deductibilă înscrisă în decontul lunii august 2010, astfel că efectul fiscal constă doar în stabilirea de obligații accesorii, calculate pentru perioada 26.07.2009 - 25.09.2010, în cuantum total de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi în sumă de... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Urmare deficiențelor prezentate mai sus, redate la cap.III pct.1 lit.a), b) și c) din raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor art.157 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.119, 120 și 120¹

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit în sarcina unității *accesorii bugetare în sumă totală de ... lei* din care *majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei*, astfel:

- urmare deficiențelor prezentate la cap.III lit.a) și b) din raportul de inspecție fiscală, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în quantum total de ... lei (... lei + ... lei), s-au stabilit ca datorate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;

- urmare deficiențelor redate la cap.III lit.c) din raportul de inspecție fiscală, societatea datorează majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere susținerile societății și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la suma de... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit TVA suplimentară de plată, în condițiile în care societatea a efectuat tranzacții comerciale cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui ANAF.

În fapt, la control s-a constatat că în perioada decembrie 2010 - aprilie 2011 S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei, aferentă achiziției unui autoturism Land Rover tip Range Rover, în baza următoarelor facturi fiscale emise de S.C. .. S.R.L. Cluj-Napoca (fostul S.C. .. S.R.L.) - anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală -:

- factura nr.../23.12.2010, în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei reprezentând “avans vânzare autoturism Land Rover”, înregistrată în debitul contului 232 “Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”;

- factura nr.../28.01.2011 în valoare de .. lei cu TVA aferentă în sumă de .. lei reprezentând “avans vânzare autoturism Land Rover”, înregistrată în debitul contului 232 “Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”;

- factura nr.../15.04.2011 în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei reprezentând “diferență autoturism Land Rover”, înregistrată în debitul contului 231 “Imobilizări corporale în curs”, concomitent cu înregistrarea în evidența contabilă a articolului 231 = 232 cu suma de .. lei (... lei + ... lei).

Din consultarea informațiilor existente în aplicația informatică www.fiscnet.ro - Dosar Fiscal, respectiv a bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice la adresa <http://anaf.mfinante.ro> (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), organele de control au constatat că, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, S.C. ... S.R.L. Cluj-Napoca este contribuabil declarat inactiv din data de 07.10.2010, acestui furnizor fiindu-i anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2010.

În situația dată, organele de control au concluzionat că societatea verificată nu putea să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei în baza facturilor anterior menționate, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) din Codul fiscal.

În temeiul art.11 alin. (1²) din actul normativ anterior menționat, organele de control au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor, și au stabilit ***suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.***

Referitor la achiziția autoturismului efectuată de la SC SRL Cluj Napoca, prin contestația formulată petenta invocă următoarele:

- în mod eronat organul fiscal a considerat că în cauza sunt incidente dispozițiile art.11 alin.1² din Legea nr.571/2003, rep. și modif., și, în consecință că societatea contestatoare nu era îndrituită să deducă TVA pentru autoturismul Land Rover tip Range Rover achiziționat de la SC ... SRL Cluj Napoca;

- “societatea contestatoare nu a urmărit niciun moment vreun scop ilicit, neavând nici intenția de a se sustrage plăților datorate bugetului de stat și nici intenția de a încheia tranzacții fictive. Practic, contestatoarea a achiziționat în mod cu totul transparent, de la debitorul SC ... SRL Cluj Napoca care a întocmit și remis facturi fiscale în conformitate cu formularele tipizate agreate pentru aceste documente”;

- relațiile comerciale ale contestatoarei cu acest partener (SC ... SRL Cluj Napoca) s-au derulat și anterior emiterii facturilor în discuție, acest partener fiindu-i client, astfel încât SC ... S.R.L. nu era îndrituită să aibă vreo suspiciune cu privire la statutul fiscal al celor doi furnizori;

- achiziția autoturismului s-a efectuat cu scopul recuperării unei părți din creanțele datorate societății contestatoare, care avea un sold neîncasat în sumă de ... lei, și nu cu scopul achiziționării de bunuri.

În drept, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “(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 de către **o persoană impozabilă**, să dețină **o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**; [...].”

Conform art.155 din actul normativ anterior menționat, “(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, **codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura**;[...].”

Potrivit prevederilor legale anterior citate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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, persoana impozabilă are obligația să justifice suma taxei cu facturi fiscale emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și care trebuie să cuprindă obligatoriu informațiile

prevăzute de lege, inclusiv codul de înregistrare fiscală a persoanei impozabile emitente.

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

În acest sens, prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, s-a dispus faptul că “nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.”

Din prevederile legale anterior citate se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, fiind necesar ca pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată de către beneficiar documentele să conțină toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.

Față de cele precizate mai sus, se reține că la momentul emiterii facturilor fiscale nr.../23.12.2010, nr.../28.01.2011 și nr.../15.04.2011 (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală) de către S.C. ... S.R.L. Cluj-Napoca, în baza cărora contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de... lei, societatea furnizoare era declarată inactivă conform Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2499/21.09.2010, începând cu data de 01.11.2010 acestui contribuabil fiindu-i anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, prin urmare nu mai poate fi îndeplinită condiția de exercitare, de către beneficiar, a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

În speță devin incidente prevederile art.11 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și prin urmare taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost anulat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu este deductibilă.

De asemenea se reține că, susținerea petentei potrivit căreia această tranzacție se supunea prevederilor art.145¹ din Codul fiscal, recunoscând că nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui autoturism, nefiind folosit pentru activitatea agenților de vânzări, respectiv concluzia finală “recunoaștem că nu aveam dreptul să deducem taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui autoturism, dar ca urmare a faptului că acesta se încadrează prevederilor art.145¹ din Codul fiscal”, nu sunt de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației.

Cu privire la afirmațiile societății contestatoare prezentate mai sus, exprimate de aceasta și în punctul de vedere formulat în scris la finalizarea inspecției fiscale (anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală), în referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr.../14.02.2012, comunicat cu adresa având același număr, respectiv la cap.VI “Discuția finală cu contribuabilul” din raportul de inspecție fiscală nr...../04.01.2012, organele de control precizează:

“cu ocazia controlului nu a fost posibilă o analiză dacă achiziția acestui vehicul intră sub incidența prevederilor art.145¹ “Limitări speciale ale dreptului de deducere” întrucât nu au fost prezentate documente (talon, carte de identitate, documente de asigurare, foi de parcurs etc.) din care să reiasă că acesta a fost utilizat de societate ca și mijloc de transport. Mai mult, menționăm că acest autoturism nu a fost înregistrat în evidența contabilă a societății în contul 2133 “Mijloace de transport””.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, din care se reține că facturile fiscale emise de furnizorul S.C. ... S.R.L. Cluj-Napoca - contribuabil declarat inactiv la momentul emiterii -, nu constituie documente legale pentru justificarea de către societatea contestatoare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă taxa înscrisă pe facturile în cauză și au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de... lei, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,* coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit căroră *“Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiata, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”,

urmeaza a fi respinsa ca neintemeiată contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

II. Referitor la suma de .. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusa solutionarii Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este daca S.C. ... S.R.L. are drept de deducere integrala a TVA aferenta achizitiei constând în centrală termică și instalație de aer comprimat, in conditiile in care pe perioada verificata bunurile achizitionate nu au fost utilizate in desfasurarea de activitati economice care dau drept de deducere a taxei.

În fapt, în luna aprilie 2011, societatea verificată a achiziționat de la S.C. ... S.R.L. din Timișoara, în baza facturii fiscale seria ... nr.../08.04.2011 și a contractului de vânzare cumpărare din data de 05.04.2011 (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală) o centrală termică pentru încălzire și o instalație de aer comprimat în valoare totală de... lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Conform anexei la factura fiscală, achiziția efectuată “s-a realizat ca și garanție pentru respectarea reeșalonării în valoare de ... lei, reprezentând soldul restant al S.C.... S.R.L. către SC .. S.R.L. (...) și nu implică nici o plată din partea SC ... S.R.L.”, bunurile nefiind preluate spre folosință, acestea fiind lăsate în custodia S.C. ... S.R.L., conform procesului verbal de custodie încheiat la data de 05.04.2011.

Organele de control au concluzionat că întrucât bunurile de capital în speță (centrala termică și instalația de aer comprimat) nu se utilizează în activitatea economică a SC ... SRL, acestea reprezentând în fapt, potrivit celor de mai sus, o “garanție” pentru respectarea unei reeșalonări de către debitoarea S.C. ... S.R.L., prin deducerea taxei în sumă de ... lei societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din același act normativ, organele de control au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, dedusă de societate la momentul achiziționării mijloacelor fixe respective, face obiectul unei ajustări de cinci cincimi în favoarea statului, adică ... lei = ... lei X 5/5, astfel că taxa pe valoarea adăugată în suma menționată reprezintă **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.**

Prin contestația formulată petenta invocă următoarele:

- urmare acestei garanții, până la data de 31.08.2011 (data finală a controlului) societatea contestatoare a vândut societății garante S.C. ... S.R.L. marfă în valoare totală de ... lei, din care s-a colectat TVA în sumă de ... lei (anexa nr.8 la contestație);

- “prin această tranzacție, bugetul statului nu a fost prejudiciat în vreun fel, debitorul a colectat și plătit TVA, iar creditorul a dedus TVA”;

- “considerăm că societatea contestatoare a avut ca scop realizarea de operațiuni taxabile, în sensul că fără această operațiune de “achiziție” subscria societate nu ar fi vândut marfa și nu ar fi colectat TVA în sumă de ... lei, din care a dedus TVA în sumă de ... lei, rezultând o valoare adăugată de... lei care a reprezentat TVA plătită bugetului consolidat de către subscria societate”;

- “nu suntem de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală, conform cărora predarea bunurilor gajate în favoarea noastră, ca și creditor, reprezintă o achiziție de bunuri de capital, care se supune ajustării TVA conform art.149 din Codul fiscal”;

- “nu a avut loc o achiziție de bunuri de capital, acele bunuri reprezintă bunuri gajate în favoarea noastră până la ultima rată scadentă a eșalonării, doar în cazul în care nu vor fi respectate clauzele contractuale vom intra în posesia bunurilor, caz în care vom decide asupra destinației bunurilor gajate: fie devin bunuri de capital fie vor fi revândute ca marfă, aplicând fiecărui caz prevederile legale în materie de taxa pe valoarea adăugată”;

- societatea consideră că reglementările în materie de TVA care sunt aplicabile sunt art.134¹ și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- în luna ianuarie 2012 societatea ... S.R.L. a intrat în insolvență, înaintea expirării termenului scadent de 28.02.2012 rezultând că societatea contestatoare este îndreptățită să solicite livrarea efectivă a bunului, fapt pentru care s-a emis adresa nr..../20.01.2012 către administratorul judiciar SC SPRL (anexa nr.9 la contestație);

- din punct de vedere juridic, “această achiziție s-a efectuat cu scopul obținerii de garanții pentru eșalonarea debitului S.C. ... S.R.L. și nu reprezintă o achiziție prin care s-a transmis provizoriu dreptul de proprietate, acesta va fi transmis în totalitate doar la data de 28.02.2012, dar având în vedere starea ei de insolvență s-a constatat neonorarea contractului cu consecința executării achiziției și intrarea în posesie a bunului”;

- din punct de vedere economic, prin acest contract de garanție încheiat cu debitorul S.C. S.R.L., societatea contestatoare, în calitate de creditor, a intrat în proprietatea bunurilor puse ca și garanție, dar nu și în posesia lor, predarea bunurilor urmând a se face la ultima rată scadentă conform graficului de eșalonare dacă debitorul nu plătește sumele eșalonate, operațiunea încadrându-se în reglementările art.134¹ alin.(6) și art.134² alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- “având factura fiscală emisă pentru bunurile gajate (cu data de 08.04.2011), exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data emiterii facturii, respectiv 08.04.2011, exigibilitate pe care ne-am exercitat-o prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2011”;

- aceeași regulă a exigibilității se aplică și debitorului, acesta colectând TVA la data emiterii facturii, potrivit Jurnalului de vânzări pentru luna aprilie 2011, anexat în copie (anexa nr.10 la contestație).

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 125¹, art.145, art.146 și art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, care dispun:

“ART. 125¹

Semnificația unor termeni și expresii

(1) *În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]*

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu; [...]

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;** [...]

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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]

ART. 149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării; [...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

- 1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;*
- 2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial; [...]

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferenta bunurilor de capital, pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează:

“54. (1) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing sau pune la dispoziția altei persoane bunurile respective, cu excepția situației prevăzute la alin. (2). Data la care bunul se consideră achiziționat din

punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locator/finanțator.[...]

*(5) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, **dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...].***

Conform dispozițiilor legale anterior citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/ scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut la art.149 din Codul fiscal implica stabilirea, printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusa ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precizate, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art.149 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziției constând în centrală termică pentru încălzire și o instalație de aer comprimat în valoare totală de ... lei, în baza facturii fiscale seria.... nr.../08.04.2011 emisă de S.C. ... S.R.L. din Timișoara conform contractului de vânzare cumpărare din data de 05.04.2011.

Conform anexei la factura fiscală achiziția efectuată "s-a realizat ca și garanție pentru respectarea reșalonării în valoare de ... lei, reprezentând soldul restant al S.C. ... S.R.L. către SC ... S.R.L. (...) și nu implică nici o plată din partea SC ... S.R.L.", bunurile nefiind preluate spre folosință, acestea fiind lăsate în

custodia S.C.... S.R.L. până la data de 28.02.2012, conform procesului verbal de custodie încheiat la data de 05.04.2011.

Având în vedere cele de mai sus, se retine ca organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei reprezentând ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei constând în centrală termică pentru încălzire și o instalație de aer comprimat, în condițiile în care, în perioada supusa inspecției fiscale, s-a constatat că bunurile nu au fost utilizate de către societatea contestatoare în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, pe perioada verificată, societatea nu a preluat bunurile în cauză spre folosință, acestea fiind lăsate în custodia S.C. ... S.R.L. până la data de 28.02.2012, conform procesului verbal de custodie încheiat la data de 05.04.2011.

Pe perioada verificată, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să reiasă intenția de a utiliza bunurile achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Ca urmare, susținerea petentei potrivit căreia prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală, în speță art.145 alin.(2) din Codul fiscal, nu a fost încălcată de societatea contestatoare, “deoarece legiuitorul a prevăzut intenția de a realiza operațiuni taxabile nu și realizarea efectivă de astfel de operațiuni”, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la **deductibilitatea TVA** aferenta achizițiilor **în raport de intenția** persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se retin următoarele:

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prelevantei economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, contrar susținerilor contestatoarei, simpla achiziție a centralei termice și a instalației de aer comprimat pe numele persoanei impozabile în calitate de creditor - achiziție realizată ca și “garanție” pentru respectarea unei reșalonări de către societatea furnizoare în calitate de debitor, neimplicând nici o plată din partea societății cumpărătoare -, în condițiile în care bunurile nu au fost preluate spre folosință, acestea fiind lăsate în custodia furnizorului, nu justifică utilizarea în perioada verificată, a bunurilor respective în scopul realizării activității economice.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 23 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit 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 VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție și prevederilor art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să susțină intenția declarată cu privire la scopul achiziției imobilelor în cauză, respectiv realizarea de venituri taxabile.

După cum s-a menționat și anterior, pe perioada verificată, bunurile achiziționate nu au fost utilizate de societatea contestatoare în activități economice aducătoare de venituri taxabile, acestea reprezentând în fapt, potrivit celor de mai sus, o **“garanție** pentru respectarea reșalonării în valoare de ... lei, reprezentând soldul restant al S.C. .. S.R.L. către SC ... S.R.L. (...) și **nu implică nici o plată** din partea SC .. S.R.L.”, bunurile nefiind preluate spre folosință, ci fiind lăsate în custodia S.C. ... S.R.L., conform procesului verbal de custodie încheiat la data de 05.04.2011.

Având în vedere cele de mai sus și documentele existente la dosarul cauzei, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației susținerea

petentei potrivit căreia reglementările în materie de TVA care sunt aplicabile sunt art.134¹ și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

(3) Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

(4) Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.

(5) Prin norme sunt definite contractele de consignație, stocurile la dispoziția clientului, bunurile livrate în vederea testării sau a verificării conformității.

*(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, **în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente**, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.*

ART. 134²*)

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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; [...]”.

De asemenea nu sunt de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei potrivit cărora:

- “nu a avut loc o achiziție de bunuri de capital, acele bunuri reprezintă bunuri gajate în favoarea noastră până la ultima rată scadentă a eșalonării, doar în cazul în care nu vor fi respectate clauzele contractuale vom intra în posesia bunurilor, caz în care vom decide asupra destinației bunurilor gajate: fie devin bunuri de capital fie vor fi revândute ca marfă, aplicând fiecărui caz prevederile legale în materie de taxa pe valoarea adăugată”;

- în luna ianuarie 2012 societatea ... S.R.L. a intrat în insolvență, înaintea expirării termenului scadent de 28.02.2012 rezultând că societatea contestatoare este îndreptățită să solicite livrarea efectivă a bunului, fapt pentru care s-a emis adresa

nr..../20.01.2012 către administratorul judiciar SC SPRL (anexa nr.9 la contestație).

În situația în care destinația bunurilor de capital se schimbă și acestea sunt utilizate în scopuri economice, legiuitorul a introdus alin.(6) la art.149 “*Ajustarea bunurilor de capital*” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(6) *Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.*”

De asemenea, art.149 alin.(4) lit.c) și alin.(5) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat, dă posibilitatea societății să procedeze la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în favoarea sa la momentul schimbării destinației de utilizare a bunurilor de capital pentru operațiuni cu drept de deducere, iar în cazul livrării bunului valoarea suplimentară a TVA de dedus, se limitează la valoarea taxei colectată pentru livrarea bunului respectiv.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au analizat situația de fapt existentă conform documentelor prezentate de societate, pe perioada supusă inspecției fiscale, aplicând prevederile legale în vigoare la acea dată.

Măsura luată de organele de inspecție fiscală este legală, întemeiată pe baza situației de fapt fiscale constatată la momentul controlului, fiind o măsură temporară.

În condițiile în care destinația bunurilor de capital se schimbă și acestea sunt utilizate în scopuri destinate operațiilor taxabile, societatea are dreptul la ajustarea TVA deductibilă în favoarea sa, conform prevederilor legale enunțate.

Pentru perioada verificată, contestația nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt, față de constatările organelor de inspecție fiscală, raportat la perioada verificată, motiv pentru care, ținând cont de prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră “***Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării***”, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv stabilirea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei prin ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției constând în centrală termică pentru încălzire și o instalație de aer comprimat.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu

prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit căroră “Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”,

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

III. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi în sumă de... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, D.G.F.P. Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă acestea sunt datorate bugetului de stat în condițiile în care sunt aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei (.. lei + ... lei), stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere contestată pentru care urmează a fi respinsă contestația societății ca neîntemeiată.

În fapt, la cap.III pct.2 “Majorări de întârziere” din raportul de inspecție fiscală nr..../04.01.2012, urmare deficiențelor prezentate la cap.III pct.1 lit.a) și b) din raport, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum total de ... lei (... lei + ... lei), s-au stabilit ca datorate majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Având în vedere ca prin contestația formulată petenta nu prezintă argumente privind modul de calcul al obligațiilor accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat de organele de inspecție fiscală, și ținând cont de faptul ca stabilirea acestor obligații în sarcina unitatii reprezinta măsură accesorie în raport cu debitul, în condițiile în care potrivit celor redată mai sus la pct.I și II, contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), conform principiului de drept potrivit caruia secundarul urmează principalul, contestația petentei urmează a fi ***respinsă ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).***

IV. Referitor la suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este dacă acestea sunt datorate bugetului de stat, în condițiile în care societatea contestatară nu aduce argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.

În fapt, la cap.III pct.1 lit.c) din raportul de inspecție fiscală nr.3/04.01.2012, organele de control au constatat că în perioada iunie 2009 - iunie 2010 societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, înscrisă în facturi fiscale reprezentând achiziții de combustibil utilizat pentru

autoturismul AUDI (numar de înmatriculare...), din verificările efectuate rezultând că autoturismul în cauză nu s-a utilizat pentru activitățile exceptate, potrivit art.145¹ ali.1 lit.a)-d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat suma de ... lei, anterior menționată, din TVA deductibilă înscrisă în decontul lunii august 2010, astfel că efectul fiscal constă doar în stabilirea de obligații **accesorii**, calculate pentru perioada 26.07.2009 - 25.09.2010, în cuantum total de ... lei, din care majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Deși prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../08.02.2012 societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr..../04.01.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../04.01.2012 și “exonerarea contestatoarei de obligația achitării sumei totale de ... lei, compusă din: lei, TVA; lei, majorări de întârziere aferente TVA”, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind **accesoriile** aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de... lei, anterior menționate și incluse în suma contestată, petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației prin care să combată aceste constatări.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 “Forma și conținutul contestației” alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]“,

coroborate cu prevederile art.213 alin.(1) și alin.(5) din același act normativ, care precizează expres că:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Totodată, potrivit prevederilor pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011:

“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în cale administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației este pus în situația de a aplica prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, unde referitor la soluțiile asupra contestației, se arată:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

b) nemotivata, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării”.

În contextul celor prezentate, având în vedere faptul ca prin contestația formulată petenta nu prezintă motivele de fapt si de drept pentru care înțelege să conteste **accesoriile** aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de ... lei, **contestația** formulată de S.C.... S.R.L. din Tg. Mureș, urmează a **fi respinsa ca nemotivată** pentru **majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată** în suma menționată.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. ... S.R.L. din Tg. Mureș**, în ceea ce privește **suma totală de ... lei** reprezentând :

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

2. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru **suma de ... lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV,