

DECIZIA NR.442

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de D.G.F.P. prin adresa, cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar suma totala care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar
- dobanzi aferenta TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

SC X contestata si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, masurile 1.1 si 3.1.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin prezentarea contribuabilului la sediul organului de inspectie fiscala si primirea actului administrativ fiscal sub semnatura si de data depunerii contestatiei la posta conform plicului existent la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre SC X.

I. SC X contesta partial Decizia de impunere cu privire la TVA si accesoriile aferente.

De asemenea, SC X contesta partial Raportul de inspectie fiscala cu privire la:

- constatarile privitoare la efectuarea si inregistrarea cheltuielilor cu materialele de constructii, lucrari si servicii de proiectare achizitionate pentru renovarea sediului social;
- constatarile privitoare la inregistrarea achizitiei intracomunitare a 3 autoturisme marca Volvo XC 90 si servicii de transport aferente acestora, respectiv considerarea ca nedeductibila fiscal a TVA;
- constatarile privitoare la vanzarea unei cantitati de deșeu vechi cu aplicarea masurilor de simplificare (taxare inversa), reincidentarea de catre organul de inspectie fiscala a operatiunii in operatiune taxabila si stabilirea TVA colectata suplimentar

SC X contesta partial Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, respectiv masurile 1.1 si 3.1.

In sustinerea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere, SC X, prezinta urmatoarele argumente:

1.Cu privire la achizitia intracomunitara avand ca obiect cele trei autoturisme Volvo XC 90 societatea contestatoare sustine ca a evidentiat in contabilitate TVA atat ca TVA deductibila cat si ca TVA colectata deoarece la data achizitiei destinatia celor trei autovehicule permitea incadrarea in categoria exceptiilor enumerate in art.145 ^1 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal respectiv transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, vehicule utilizate de agentii de vanzari.

Societatea contestatoare sustine ca a desfasurat activitatea cu personalul existent, acesta avand stipulat in fisa postului atributii de agent de vanzari, nefiind astfel necesar angajarea unor persoane cu functia de agent de vanzari.

Astfel, societatea sustine ca a raportat in mod corect achizitia ca fiind o achizitie intracomunitara cu regim de taxare inversa, care se bucura de deductibilitate in conditiile de exceptie prevazute de art.145¹ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal , de aceea nefiind oportuna sau legala corectarea decontului de TVA aferent lunii mai 2011 in sensul celor dispuse de organul de control (masura 3.1 din dispozitia de masuri).

2.Cu privire la vanzarea unei cantitati de deseu vechi cu aplicarea masurilor de simplificare , societatea contestatoare sustine ca in timpul controlului a prezentat organelor de inspectie fiscala documente din care rezulta ca o parte din utilajele dobandite de la SC S au fost valorificate cu TVA , fiind facturate ca marfa si nu ca deseuri.

Societatea sustine ca, organul de inspectie fiscala a procedat abuziv la recalificarea tranzactiei in temeiul art.11 alin.(1) din Codul fiscal, considerand cantitatea de deseu fier vechi ca fiind marfa si colectand TVA; in realitate bunurile in cauza fac parte dintr-un pachet de bunuri mobile initial achizitionate in bloc de la societatea in faliment Rulmentul SA, dintre care doar unele in stare de functionare au putut fi valorificate ca marfa (colectandu-seTVA) iar altele in stare de nefunctionare si cu elemente lipsa au fost valorificate ca deseuri.

In realitate, operatiunea de sortare, eventuala dezmembrare fizica necesara si incarcarea deseurilor a fost realizata de doi angajati si cu participarea personalului cumparator prezent la incarcare, astfel ca sustinerile organul de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala nu sunt reale, acesta nefacand dovada unei fictivitati a operatiunii de dezmembrare, motiv pentru care societatea contestatoare solicita reanalizarea masurilor dispuse de organul de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala, din TVA solicitata la rambursare, au admis la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata s-au calculat, pe perioada 01.01.2010-25.01.2012, dobanzi si penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la TVA contestata de SC X rezulta urmatoarele:

1. In ceea ce priveste TVA, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organul de inspectie fiscala a respins la deducere TVA aferenta achizitiei a trei autoturisme marca Volvo din Ungaria precum si TVA aferenta serviciilor de transport aferente acestora pe motiv ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca desfasoara activitati care se incadreaza in exceptiile prevazute de art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, in temeiul prevederilor art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta achizitiei intracomunitare de autoturisme precum si TVA aferenta serviciilor de transport a acestor autoturisme din Ungaria in Romania.

2.In ceea ce priveste TVA, colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

SC X a achizitionat de la S.C. S., marfuri prezentate in anexele la factura, constând in principal in masini si utilaje, mobilier birou, calculatoare, pentru care a dedus TVA.

Din documentele prezentate de societate in timpul controlului , organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din marfurile achizitionate in baza facturii de la S.C. S au fost dezmembrate conform procesului verbal si valorificate ca deseu fier

vechi catre SC T, respectiv cantitatea de.. tone la pretul de.. lei/tona, conform facturii, aplicand taxarea inversa conform art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in contabilitatea societatii nu exista inregistrari privind modificarea si/sau transformarea marfurilor in produse reziduale iar societatea are doi angajati pe post de controlor poarta .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca dezmembrarea utilajelor nu a fost posibila deoarece societatea nu avea capacitatea realizarii operatiunii de dezmembrare neavand angajati si neinregistrand in contabilitate cheltuieli de prestari servicii pentru activitatea de dezmembrare iar procesul verbal de dezmembrare a fost intocmit in mod formal pentru a justifica schimbarea regimului fiscal al TVA aplicabil pentru achizitiile de bunuri de la S.C. S realizate in regim de taxare normala si revandute in regim de taxare inversa.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile conform art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au majorat TVA colectata aferenta vanzarilor de marfuri(masini si utilaje, mobilier birou, calculatoare) aplicand cota de 19 % asupra veniturilor conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent TVA, stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.02.2010-25.01.2012, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si 120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2010 - 31.01.2012

1.Referitor la TVA, considerata ca nedeductibila fiscal de organul de inspectie fiscala, contestata de SC X, mentionam:

D.G.F.P.prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei a trei autoturisme marca Volvo din Ungaria precum si transportul acestora in conditiile in care legiuitorul a limitat dreptul de deducere a TVA pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului.

In fapt, SC X a achizitionat din Ungaria trei autoturisme marca Volvo .

Societatea a inregistrat in jurnalul de cumparari din luna mai 2011 achizitia de autoturisme precum si serviciile privind transportul acestora , deducand TVA.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca autoturismele achizitionate nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deducere TVA aferenta achizitiei intracomunitare de autoturisme precum si TVA aferenta serviciilor de transport a acestor autoturisme din Ungaria in Romania.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca a evidentiat in contabilitate TVA deductibila cat si ca TVA colectata, aferenta achizitiei celor trei autoturisme Volvo XC 90 din Ungaria, deoarece la data achizitiei destinatia celor trei autovehicule permitea incadrarea in categoria exceptiilor enumerate in art.145 ^1 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, autoturismele fiind utilizate pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii.

Societatea sustine, totodata, ca a desfasurat activitate de agent de vanzari cu personalul existent, acesta avand stipulat in fisa postului atributii de agent de vanzari, astfel ca nu a mai fost necesar angajarea unor persoane cu functia de agent de vanzari, motiv pentru care considera ca a raportat in mod corect achizitia ca fiind o achizitie intracomunitara cu regim de taxare inversa, care se bucura de deductibilitate in conditiile de exceptie prevazute de art.145^1 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal .

Pentru cauza in speta este aplicabil art.145^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,asa cum a fost modificata prin OUG nr.34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar fiscale , care prevede:

ART. 145^1

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147^1.

coroborat cu pct.45^1 din H.G. Nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin H.G. Nr.488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , care prevede:

(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

c) *vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;*

e) *vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;*

f) *vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;*

[...]

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede, începând cu data de 01.05.2009, eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule cu greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane, inclusiv pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile.

Potrivit prevederilor legale enunțate este limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și pentru achiziția intracomunitară de vehicule și care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

La pct.45¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare sunt definite excepțiile prevăzute la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În cauza în speță, SC X a efectuat o achiziție intracomunitară de autoturisme (3 autoturisme Volvo) pentru care a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibile.

În contestația formulată societatea contestatoare susține că operațiunea în cauză se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145¹ lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; autoturismele achiziționate fiind destinate transportului angajaților la și de la locul de desfășurare a activității iar personalul existent în societate desfășoară și activitate de agent de vânzări, acesta având stipulat în fișa postului atribuții de agent de vânzări.

La pct.45¹ din Norme, dat in aplicarea art.145¹ lit.a) din Codul fiscal sunt definite exceptiile la care face referire societatea in contestatia formulata respectiv:

-vehiculele destinate exclusiv utilizarii de agenti de vanzari reprezinta vehiculele utilizate în cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acesteia care se ocupa în principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor

-vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajatilor în scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la si de la sediul angajatorului la locul în care se desfasoara efectiv activitatea ori la si de la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord la locul de desfasurare a activitatii, atunci când exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport si exista un acord colectiv între angajator si angajati prin care angajatorul se obligă sa asigure gratuit acest transport;

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca autoturismele in cauza au fost utilizate de angajatii societatii care se ocupa in principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor sau au fost utilizate pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii.

Pentru a demonstra ca autoturismele au fost destinate exclusiv utilizarii de agenti de vanzari societatea trebuia sa prezinte documentele incheiate urmare a desfasurarii acestei activitati (prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor).

Pentru a demonstra ca autoturismele au fost utilizate de angajator pentru transportul salariatilor la si de la locul de desfasurare a activitatii societatea trebuia sa prezinte acordul colectiv incheiat intre angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport, acord prin care sa se stabileasca locul respectiv la si de la resedinta angajatilor, la si de la sediul angajatorului la locul de desfasurare a activitatii precum si documente din care sa rezulte ca exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport, cerinte care nu au fost indeplinite.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare, prin Nota explicativa, reprezentantului legal al societatii cu privire la utilitatea in cadrul societatii a autoturismelor achizitionate in raport de prevederile art.145 si art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Initial, prin raspunsul furnizat, societatea contestatoare sustine **ca autoturismele au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii respectiv transportul delegatiilor externe cu care a avut relatii comerciale, pentru angajatii firmei, pentru imaginea firmei.**

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P., societatea revine asupra celor relatate in” raspunsul la nota explicativa” **si precizeaza ca autoturismele sunt utilizate de catre cei trei angajati ai societatii , doi avand functia de director iar al treilea pe post de functionar in “activitati comerciale, administrative si preturi” care au atributii de deplasare la clienti, de contractare de noi clienti pe piata.**

Sustinerile petentei nu sunt de natura de a demonstra incadrarea achizitiei de autoturisme in exceptiile prevazute de lege;nici in timpul controlului si nici la dosarul

contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca achizitia de autoturisme s-ar incadra in exceptiile prevazute de art.145¹ lit.a) din Codul fiscal, mai sus enuntate.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

In conditiile in care societatea nu a demonstrat ca achizitia de autoturisme se incadreaza in exceptiile prevazute la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completatile ulterioare, se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la limitarea dreptului de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor de achizitie si transport autoturisme emise de Volvo.

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA aferenta achizitiei de autoturisme si serviciilor de transport a acestora din Ungaria in Romania, in conditiile in care argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

2.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar contestata de societate, mentionam:

Cauza supusa solutionarii este daca masura de colectare a TVA este legala in conditiile in care societatea contestatoare cu factura a achizitionat masini, utilaje, mobilier birou, calculatoare etc.afereant carora a dedus TVA iar cu factura a instrainat marfa achizitionata sub denumirea de deseuri reciclabile aplicand masurile de simplificare (taxare inversa).

In fapt, urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca SC X a achizitionat de la S.C. S.,persoana afiliata, marfurile prezentate în anexe la factura, constând în principal în masini si utilaje, mobilier birou, calculatoare pentru care a dedus TVA;

Factura a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii in luna martie 2010, societatea inregistrand in jurnalul de cumparari si decontul de TVA din luna martie 2010, TVA deductibila, astfel:

%	=	401.00007
371"Marfuri"		
4426"TVA deductibila"		

In conditiile in care bunurile au fost inregistrate in contul 371"Marfuri" se retine ca acestea au fost achizitionate in vederea comercializarii.

Din documentele prezentate de societate in timpul controlului cat si din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca o parte din marfurile achizitionate in baza facturii au fost vandute catre diversi clienti, societatea colectand TVA.

Din procesului verbal, prezentat de societate in timpul controlului rezulta ca masinile, utilajele, calculatoarele , mobilierul de birou, inscrise in anexe la procesul verbal, au fost dezmembrate si valorificate ca deșeu fier vechi catre SC T, conform

facturii, societatea aplicand taxarea inversa conform art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in contabilitate operatiuni privind modificarea si/sau transformarea marfurilor in produse reziduale iar societatea nu dispune de personal angajat care sa poata dezmembra masinile, utilajele si celelalte bunuri achizitionate intr-o perioada relativ scurta-02.03.2010-20.03.2010.

In statul de plata al lunii martie 2010, sunt inscrisi doi angajati avand functia de controlor poarta.

Astfel s-a constatat ca dezmembrarea utilajelor nu a fost posibila deoarece societatea nu avea capacitatea de a realiza operatiunea de dezmembrare in conditiile in care nu dispunea de angajati; s-a constatat totodata ca societatea nu a inregistrat in contabilitate cheltuieli de prestari servicii pentru activitatea de dezmembrare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca procesul verbal de dezmembrare a fost intocmit in mod formal pentru a justifica schimbarea regimului fiscal al TVA aplicabil pentru achizitiile de bunuri de la S.C. S realizate in regim de taxare normala si revandute in regim de taxare inversa.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactia conform art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au majorat TVA colectata aferenta vanzarilor de marfuri(masini si utilaje, mobilier birou, calcalatoare) aplicand cota de 19 % asupra veniturilor conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata impotriva acestui capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca, in realitate, operatiunea de sortare, eventuala dezmembrare fizica necesara si incarcarea deseurilor putea fi realizata de doi angajati si cu participarea personalului cumparator prezent la incarcare iar organul de inspectie fiscala a procedat abuziv la recalificarea tranzactiei in temeiul art.11 alin.(1) din Codul fiscal, considerand cantitatea deșeu fier vechi ca fiind marfa si colectand TVA; bunurile in cauza fac parte dintr-un pachet de bunuri mobile initial achizitionate in bloc de la societatea in faliment R, dintre care doar unele in stare de functionare au putut fi valorificate ca marfa (colectandu-seTVA) iar altele in stare de nefunctionare si cu elemente lipsa au fost valorificate ca deseuri.

In speta este aplicabil art.128 din Legea nr.571/2003, potrivit caruia :

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

La art.160 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea de deșeuri și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr.

16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;”

Potrivit prevederilor legale enunțate este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar iar operațiunea este cuprinsă în sfera de aplicare a TVA în conformitate cu prevederile art.126 lit.a) din Codul fiscal.

Potrivit legii, pentru livrarea de deseuri și materii prime secundare definite de OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, se aplică taxarea inversă cu condiția obligatorie ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

În OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, în Anexa 2, sunt definiți termenii specifici din ordonanța, respectiv:

“Deșeu - orice substanță sau orice produs din categoriile prevăzute în anexa nr. 1, pe care deținătorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze

Colectare - strângerea, sortarea și/sau regruparea (depozitarea temporară) a deșeurilor în vederea transportării lor spre valorificare

Valorificare - orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, mărunțire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau altă operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deșeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării

Reciclare - operațiunea de re prelucrare într-un proces de producție a deșeurilor industriale pentru a fi reutilizate în scopul inițial sau pentru alte scopuri.”

În anexa 1 la OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, sunt enumerate grupele de deseuri industriale reciclabile și anume:

“Deșeuri metalice feroase

Deșeuri metalice neferoase

Deșeuri de hârtii-cartoane

Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)

Deșeuri de mase plastice

Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)

Deșeuri textile”

La art.5 din OUG nr.16/2001 pentru gestionarea deșeurilor industriale reciclabile se specifică:

“Deținătorii de deșeuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligați să asigure strângerea, sortarea și depozitarea temporară a acestora, cu respectarea normelor de protecție a mediului și a sănătății populației, precum și reintroducerea lor în circuitul productiv prin:

a) reutilizarea în propriile procese de producție;

b) valorificarea, cu respectarea prevederilor art. 8, și comercializarea materiilor prime secundare și, respectiv, a produselor reutilizabile obținute prin reciclare;

c) predarea către agenții economici specializați, autorizați pentru valorificare, a deșeurilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de proveniență. “

Potrivit prevederilor legale invocate deseul este orice substanța sau orice produs din categoriile metale neferoase, metale feroase hartie- carton, sticla, mase plastice, deseuri de cauciuc, pe care detinatorul nu îl mai utilizează sau pe care are intenția ori obligația să nu-l mai utilizeze.

Colectarea reprezintă strangerea, sortarea deșeurilor în vederea transportării lor spre valorificare.

Valorificare reprezintă orice operațiune de dezmembrare, sortare, reciclare, tăiere, maruntire, presare, balotare, topire-turnare, pretratare, amestec sau alta operațiune care determină schimbarea naturii sau a compoziției, efectuată asupra unui deșeu industrial prin procedee industriale, în vederea reutilizării.

Detinatorii de deseuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligați să asigure strangerea, sortarea și depozitarea temporară a acestora precum și reintroducerea lor în circuitul productiv prin reutilizarea în propriile procese de producție, valorificarea și comercializarea materiilor prime secundare și a produselor reutilizabile obținute prin reciclare precum și predarea către agenți economici specializați, autorizați pentru valorificarea deșeurilor industriale reciclabile, pe baza documentelor de proveniență.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

- Bunurile reprezentând mașini, utilaje, calculatoare, mobilier de birou achiziționate de la S.C. S, persoana afiliată, au fost înregistrate în evidențele contabile în contul 371 "Marfuri", societatea urmând să comercializeze aceste marfuri.

- Pentru marfurile achiziționate în data de 02.03.2010, cu factura societatea a dedus și declarat TVA deductibilă.

- Nu există înregistrări în contabilitate privind transformarea marfurilor reprezentând tractoare, utilaje agricole, remorci, autoutilitare, congelatoare, frigider, mobilier, calculatoare, imprimante, utilaje tehnologice etc, în produse reziduale.

Societatea a prezentat în susținere, Procesul verbal de dezmembrare și anexele aferente, din care rezultă următoarele:

“Subsemnata X în calitate de administrator al SC X, prin prezenta am procedat la dezmembrarea și valorificarea ca deseuri fier vechi a marfurilor din gestiunea depozit conform anexelor.

Bunurile dezmembrate se scad din gestiunea marfuri, iar cantitatea de deșeu rezultată este de .. tone.”

În anexele atasate procesului verbal de dezmembrare sunt enumerate marfurile achiziționate de la SC S în aceeași formă, fiind sterse anumite produse, care după cum am arătat și mai sus au fost vândute ca marfuri către diverși clienți.

Din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă că bunurile achiziționate de la S.C. Din data de 02.03.2010, au fost supuse unor operațiuni de dezmembrare, sortare, tăiere, maruntire, presare, balotare, astfel încât acestea să poată fi încadrate în categoria deșeu la data de 20.03.2010, conform procesului verbal de dezmembrare prezentat în susținere, în condițiile în care societatea nu are angajați care

sa realizeze aceste operatiuni si nu a inregistrat in contabilitate cheltuieli privind operatiunile de dezmembrare a masinilor utilajelor achizitionate.

In contabilitate, bunurile in cauza au fost scazute din gestiune prin debitarea contului 607"cheltuieli privind marfurile" , dupa cum se specifica procesului verbal de dezmembrare.

In schimb, veniturile din valorificarea acestor marfuri au fost inregistrate in contul 703"Venituri din vanzarea produselor reziduale" in mod eronat, in conditiile in care s-au scazut din gestiunea SC X, marfurile inregistrate in contul 371.

Veniturile din comercializarea marfurilor se inregistreaza in contul 707"Venituri din vanzarea marfurilor."

Societatea nu a facut dovada ca aceste bunuri nefunctionale (dupa cum sustine societatea contestatoare) care au fost valorificate ca deseuri de fier vechi ar fi fost inregistrate in contul 346"Produse reziduale" cu care se tine evidenta miscarilor stocurilor de produse reziduale(rebuturi, materiale recuperabile, deseuri).

Prin urmare se retine ca marfurile achizitionate de la S.C S in data de 02.03.2010 au fost comercializate in aceeași stare in data de 23.03.2010 catre SC T, fara a avea loc operatiuni de dezmembrare, sortare, reciclare, taiere, presare, balotare sau alte operatiuni care sa determine schimbarea naturii sau a compozitiei bunurilor in cauza in produse reziduale.

Potrivit prevederilor art.160 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, bunurile pentru care se aplica masurile de simplificare , in sensul taxarii inverse din punct de vedere al TVA sunt deseurile si materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, asa cum sunt definite de OUG nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dupa cum am aratat si mai sus, potrivit acestei ordonante , deseul este definit ca reprezentand orice substanta sau orice produs din categoriile metale neferoase, metale feroase, hartie- carton, sticla, mase plastice, deseuri de cauciuc, pe care detinatorul nu il mai utilizeaza sau pe care are intentia ori obligatia sa nu-l mai utilizeze; detinatorii de deseuri industriale reciclabile, persoane juridice, sunt obligati sa asigure strangerea, sortarea si depozitarea temporara a acestora precum si reintroducerea lor in circuitul productiv, in speta, prin predare catre agenti economici specializati.

In conditiile in care masinile, utilajele, mobilierul de birou, calculatoarele etc.au fost achizitionate in regim de taxare si au fost vandute in aceeași stare, fara a avea loc un proces de transformare a utilajelor in deseuri si resturi de materiale feroase si neferoase conform anexei 1 din OUG nr.16/2001 precum si inregistrarea in contabilitate a acestor deseuri, se retine ca in speta s-au comercializat marfuri care sunt supuse regimului de taxare din punct de vedere al TVA.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala in mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

"(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."

Articolul 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, consacra la nivel de lege , principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice in baza caruia organele fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Prin urmare, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie fiscala in mod abuziv a procedat la recalificarea tranzactiei in temeiul art.11 alin.(1) din

Codul fiscal este nereală deoarece organele de inspectie fiscala au recalificat tranzactie pe baza documentelor prezentate de societate si inregistrarii operatiunii in contabilitatea societatii.

Potrivit prevederilor art.64 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

iar potrivit art.65 din acelasi act normativ:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia, “in realitate operatiunea de sortare, eventuala dezmembrare fizica necesara si incarcarea deseurilor se putea face doar cu doi angajati si inclusiv cu participarea personalului cumparatorului prezent la incarcare iar organul fiscal nu prezinta nicio dovada a fictivitatii operatiunii de dezmembrare” nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu probeaza ca a vandut deseuri conform definitiei date de OUG nr.16/2001 mai sus enuntate; obligatia de a proba realizarea dezmembrarii cazand in sarcina societatii contestatoare iar aceasta recunoaste ca s-a realizat doar o sortare.

In lipsa acestor probe se retine ca operatiunea de dezmembrare este fictiva.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada cu documente ca bunurile achizitionate in data de 02.03.2010 au fost transformate in deseuri si comercializate ca si deseuri in data de 23.03.2010, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au constatat ca in cauza nu se aplica prevederile art.160 alin.(2) din Codul fiscal si au colectat TVA, prin aplicarea cotei de 19 %, conform art.140 din Codul fiscal in vigoare in martie 2010, asupra veniturilor din vanzarea de bunuri nefunctionale inregistrate eronat in contul 703” Venituri din vanzare produse reziduale” .

In speta este vorba despre o livrare de bunuri in conditiile art.128 din Legea nr.571/2003, mai sus enuntat, operatiune care in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Cod este impozabila din punct de vedere al TVA:

“(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);”,

cota de TVA fiind de 19 % conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea avand obligatia de a emite factura cu TVA iar persoana obligata la plata taxei este petenta in conditiile prevederilor art.150 alin.(1) din Codul fiscal.

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organului de inspectie fiscala cu privire la colectarea TVA in conditiile in care augumentele prezentate de societate in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

Referitor la majorarile de intarziere, dobanzile si penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata, contestate de societate, mentionam ca acestea au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, 120, art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA iar accesoriile au fost calculate pe perioada 25.02.2010-25.01.2012, pentru neplata la termenul scadent a TVA, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere si dobanzile aferente si penalitatile de intarziere, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale".

In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, masurile 1.1 si 3.1. mentionam ca acest capat de cerere a fost solutionat prin Decizia de catre organul fiscal emitent respectiv D.G.F.P.B-Activitatea de Inspectie in conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat in data de 31 iulie 2007 coroborat cu prevederile pct 5.3 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, inregistrata la D.G.F.P., cu privire la suma totala care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar
- dobanzi aferenta TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.