

DECIZIA nr. 506/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 1, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x si nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1, comunicata in data de **18.08.2010**, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a aduce urmatoarele argumente:

Decizia de impunere atacata este informa si nelegala, intrucat incalca prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 972/2006.

Constatarile organelor de inspectie fiscala sunt aceleasi cu concluziile din raportul in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, desfiintata de Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul ANAF prin decizia nr. X.

Nu a fost analizata substanta economica a tranzactiei derulata in baza contractului de vanzare-cumparare de active datat 29.10.2008 si nici natura acestui contract.

Desi in raport se mentioneaza ca activele sunt utilizate in activitatea de productie, concluzia organelor de inspectie fiscala este ca TVA dedusa pentru dobanda nu este aferenta achizitiilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Societatea invoca dispozitiile art. 137 (1) din Codul fiscal, subliniind ca in contractul incheiat intre SC X SRL si contestatara atat pretul activelor, cat si componenta de finantare sunt parte integranta a aceleiasi sectiuni 3 a contractului.

In vederea stabilirii bazei de impozitare a livrarii efectuata de SC X SRL trebuie avuta in vedere intreaga contrapartida care este efectiv obtinuta de

catre furnizor din partea cumparatorului, indiferent de modalitatea in care elementele componente ale contrapartidei ce urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului sunt detaliate si exprimate in cadrul contractului de vanzare-cumparare incheiat intre cele doua parti.

Conform principiului neutralitatii masurilor fiscale care sta la baza aplicarii sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul Uniunii Europene, la stabilirea tuturor impozitelor si taxelor trebuie avuta in vedere in primul rand substanta economica a tranzactiilor respective si mai putin aspectele formale, motiv pentru care faptul ca dobanda perceputa de furnizor pentru plata in rate a pretului bunurilor respective este prezentata in mod distinct, nu trebuie sa aiba vreo implicatie in ceea ce priveste substanta economica a tranzactiei si nici in ceea ce priveste determinarea bazei impozabile a TVA.

Conform dispozitiilor pct. 35 (4) din HG nr. 44/2004, dobandzile in cauza sunt de fapt parte a contrapartidei obtinuta din partea cumparatorului si prin urmare aceste sume ar trebui sa fie incluse in baza de impozitare a TVA a livrării respective.

Anularea dreptului de deducere a TVA aferenta dobandzilor constituie o incalcare a principiului neutralitatii taxei, cata vreme SC X SRL a colectat la randul sau TVA pe care a platit-o bugetului de stat, astfel ca prin anularea dreptului de deducere a TVA are loc o dubla impunere.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 12.05.2008 - 31.05.2009.

3.1. Referitor la aspectele procedurale invocate in contestatie:

Fată de afirmatia societății potrivit căreia Decizia de impunere nr. X emisă de Administratia Finantelor Publice Sectorului 1 este nelegală si informă, se retine că acest act administrativ respectă prevederile Ordinului ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului „*Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală*”, cu modificarile si completarile ulterioare, în sensul că la pct. 2.1.2 din continutul respectivei decizii de impunere este prezentat motivul de fapt, respectiv “TVA aferenta dobandzilor stipulate in contractul de vanzare-cumparare de active (...)”, pentru care organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, constatările de la pct. 2.1.2 din Decizia de impunere nr. X se întemeiază pe constatările de fapt si de drept prezentate in mod clar si detaliat la cap. III din cuprinsul Raportului de inspectie fiscală nr. X care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, în conformitate cu dispozitiile art. 109 alin. 2 din

Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia :

“(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, după caz, față de creanta fiscală existentă la momentul începerii inspectiei fiscale. (...)”

Prin urmare, afirmatia societății potrivit căreia nu ar fi respectate dispozitiile art. 2.1.2 din Anexa nr. 2 - Instructiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006, nu poate fi retinută în solutionarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspectie fiscală au respectat aceste dispozitii legale, prin înscrierea motivelor de fapt si temeiurilor legale în baza cărora au fost stabilite obligatiile fiscale.

De altfel, decizia de impunere atacata respecta atat dispozitiile art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la conținutul și motivarea actului administrativ fiscal, cat si cele ale art. 46 din același act normativ, cu privire la lipsa elementelor care determina nulitatea actului administrativ fiscal.

În concluzie, sustinerea societății potrivit căreia decizia de impunere nr. X ar fi nelegală si informă nu poate fi retinută în solutionarea a cauzei.

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C.X S.R.L:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata înscrisă în facturile emise de S.C. X S.R.L pentru dobânzile calculate asupra ratelor neachitate din pretul activelor, in conditiile in care organele de inspectie fiscală nu au analizat deductibilitatea taxei in raport strict de considerentele deciziei de solutionare a contestatiei emisa in urma contestarii rezultatelor inspectiei initiale.

În fapt, **SC X SRL** a cumpărat diverse active de la S.C.X S.R.L în baza contractului de vânzare - cumpărare de active datat 29.10.2008, la pretul de X lei, incluzând taxa pe valoarea adăugată, conform art. 3.1 din contract.

Potrivit art. 3.2.2 "Grafic de plată" din contractul de vânzare - cumpărare active, pretul de X lei putea fi plătit în sapte rate lunare în perioada 22.12.2008 - 12.06.2009 ori inaintea datelor prevazute in grafic.

Societatea a achitat furnizorului de active, dobânzi pentru ratele neachitate din pretul de cumpărare al acestora si a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X lei.

Operatiunea de mai sus a facut obiectul inspectiei fiscale finalizata prin Raportul de inspectie fiscală nr. X, in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. X, contestata de societate.

Urmare solutionarii contestatiei, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a dispus prin decizia nr. X desfiintarea actului atacat

si reanalizarea substantei economice a tranzactiei de active, elementele de calcul din facturile de dobânzi si anexele acestora si dacã achizițiile au fost făcute în scopul operatiunilor taxabile ale societății.

Astfel ca AFP Sector 1 a procedat la efectuarea unei noi verificari a tranzactiei in cauza incheind in acest sens Raportul de inspectie fiscala nr. X, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X contestata (contestatia fiind solutionata prin prezenta decizie).

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 137 alin. 1 lit. a) si alin. 3 si art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si pct. 35 si 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

“Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din **tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului**, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni”.

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă ti irevocabilă, penalizările ti orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligatiilor contractuale, dacã sunt percepute peste preturile ti/sau tarifele negociate. **Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;**

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere; (...) “.

Norme metodologice (referitoare la art. 141):

35. (...) (4) Componentele de finantare din cadrul vânzarilor de bunuri cu plata în rate sau din cadrul operatiunilor de leasing nu se cuprind în sfera operatiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, **aceste componente reprezentând o parte a remuneratiei pentru respectivele bunuri sau servicii.**”

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) **operatiuni taxabile.**”

Normele metodologice:

“45. (3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. 1 trebuie îndeplinite următoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere**”.

Referitor la dobânzile calculate asupra ratelor neachitate din pretul activelor, cu prilejul primei inspectii fiscale concretizate in raportul nr. X, in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. X, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila TVA in suma de X lei, intrucat dobânda din contractul de vânzare-cumpărare de active încheiat cu S.C.X S.R.L nu face parte din contravaloarea bunurilor livrate si nici nu este o componentă de finantare din cadrul vânzărilor de bunuri cu plata în rate, fiind precizată (în respectivul contract) distinct de pretul activelor la care se face referire în contract. Totodată, dobânzile contractuale facturate complementar facturii reprezentând livrări de active nu pot fi asimilate contrapartidei obtinute în schimbul activelor si nici ca o livrare de bunuri sau ca o prestare de servicii, în sensul prevederilor art. 137 alin. 1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Deoarece au considerat ca taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare dobânzii facturate nu este aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul operatiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscală nu au admis la deducere suma de X lei.

Impotriva deciziei de impunere nr. X, **SC X SRL** a formulat contestatie, solutionata de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. prin decizia nr. X, organul de solutionare dispunand desfiintarea actului atacat cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de X lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la reverificarea aceleiasi perioade si aceluasi tip de impozit.

Pentru a pronunta aceasta solutie, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a retinut in considerentele deciziei nr. X urmatoarele:

"(...) Din analiza facturilor, reiese că dobânda achitată către S.C.X S.R.L a fost calculată pentru sumele neachitate din pretul de cumpărare al activelor si **deci nu reprezintă o sanctiune pentru plata cu întârziere percepută după data livrării sau prestării, nefiind de natura dobânzilor reglementate expres de art. 137 alin. 3** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare. (...)

Din analiza prevederilor clauzelor contractuale si a facturilor de dobânzi, reiese că **dobânda percepută de S.C. X S.R.L** este calculată, lună de lună asupra sumelor neachitate încă din pretul activelor, fiind precizată în contractul de vânzare-cumpărare de active datat 29.10.2008 la capitolul Pret si **este purtătoare de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. 1 lit. a)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, mai sus citat. (...)

Se retine că organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, (...) **fără să rezulte o analiză detaliată a substantei economice a tranzactiei derulate în baza contractului de vânzare-cumpărare de active datat 29.10.2008 si nici a elementelor de calcul din facturile de dobânzi si anexele acestora.**

La stabilirea contrapartidei obținută de furnizor din partea cumpărătorului, **se vor avea în vedere și prevederile pct. 35 alin. 4** din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 (...).

Totodată, din conținutul raportului de inspectie fiscală nr. X **nu reiese în ce mod activele cuprinse în anexa nr.1 la contractul de vânzare-cumpărare au fost utilizate de societate în scopul operațiunilor taxabile.** (...)"

În lumina acestor considerente, organul de soluționare a contestației a dispus prin dispozitivul deciziei nr. X desființarea actului atacat pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, "urmând ca organele de inspectie fiscală **să reanalizeze substanța economică a tranzacției de active, elementele de calcul din facturile de dobânzi și anexele acestora și dacă achizițiile au fost făcute în scopul operațiunilor taxabile ale societății,** urmând să stabilească taxa pe valoarea adăugată datorată de societate."

Se reține ca potrivit art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare".

Totodată, conform art. 210 alin. (2) din același act normativ:

"Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației **este definitivă** în sistemul cailor administrative de atac".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **considerentele organului de soluționare din cuprinsul deciziei sunt definitive și obligatorii pentru organele fiscale desemnate să refacă inspectia și să încheie o nouă decizie de impunere, acestea fiind ținute de lamuririle și de punctul de vedere al organului de soluționare a contestației cu privire la speta fiscală analizată și de documentația propusă spre reanalizare,** dovada fiind folosirea *expresis verbis* a cuvântului "**strict**" în textul de lege care constituie temeiul juridic al soluției pronunțate de organul de soluționare a contestației.

În speta, **organele de inspectie fiscală** care au întocmit Raportul de inspectie fiscală nr. X ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. X ce face obiectul prezentei decizii, **au ignorat lamurirea dată spetei de organul de soluționare,** respectiv:

- dobânda achitată către S.C.X S.R.L nu reprezintă o sancțiune pentru plata cu întârziere percepută după data livrării sau prestării, nefiind de natura dobânzilor reglementate expres de art. 137 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- dobanda în cauză este purtătoare de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. 1 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, trebuie subliniate și următoarele aspecte:

1. - in raportul de inspectie fiscala nr. X, exista constatari contradictorii; in acest sens, desi a stabilit ca "*bunurile achizitionate sunt utilizate in activitatea de productie a societatii*" (aceasta fiind, de altfel, singura constatare suplimentara fata de inspectia anterioara), organul de control a concluzionat (fara a aduce precizari suplimentare) ca "*taxa dedusa pentru dobanda nu este aferenta achizitiilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile*". De altfel, constatările organelor de inspectie fiscala sunt contradictorii, in conditiile in care mentioneaza ca dobanda nu este o componenta a pretului tranzactiei, fiind incadrata din punct de vedere al Codului fiscal la art. 145 care vizeaza dreptul de deducere raportat la destinatia realizarii de operatiuni taxabile.

2. - prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei a solicitat expres Administratiei Finantelor Publice Sector 1 precizari suplimentare privind elementele care au condus la convingerea organelor de inspectie fiscala ca dobanda nu face parte din contravaloarea bunului livrat.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, fara a preciza care este temeiul de drept, acestea au mentionat ca un alt motiv (*neprezentat in raportul de inspectie fiscala, respectiv in decizia de impunere atacata*) avut in vedere la respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta dobanzilor in suma de X lei, il constituie modalitatea de reflectare in contabilitate a contractului, respectiv societatea a inregistrat distinct cheltuielile cu dobanzile, in contul 666, desi avea obligativitatea includerii dobanzilor in valoarea de inventar a activelor.

Mai mult, **organele de inspectie fiscala nu au dat curs indrumarilor organului de solutionare a contestatiei si nu au analizat substanta economică a tranzactiei de active, elementele de calcul din facturile de dobânzi si anexele acestora si dacă achizițiile au fost făcute în scopul operatiunilor taxabile ale societății**, astfel ca simpla mentiune in raport a faptului ca dobanda achitata de societate pentru achizitia activelor nu reprezinta o componenta a pretului activelor achizitionate si nu face parte din contravaloarea bunurilor livrate, nu echivaleaza cu analiza temeinica a conditiilor de exercitare a dreptului de deducere a taxei, nefiind prezentate elementele care au format aceasta convingere.

Avand in vedere ca la refacerea controlului, organele de inspectie fiscala nu au respectat considerentele deciziei nr. X si nu au procedat la analiza temeinica a cauzei, conform indrumarilor date de organul competent in solutionarea contestatiei cu privire la speta fiscala analizata, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei, **urmand ca organele de inspectie fiscala sa se conformeze strict considerentelor din decizia de solutionare** si sa aplice prevederile legale in vigoare la data operatiunilor supuse controlului, asa cum prevede art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si*

acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

De asemenea, potrivit pct. 12.6 din aceleasi Instructiuni "in situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare", astfel ca nu vor mai fi analizate celelalte motive invocate de societate in sustinerea cauzei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul Ordinului ministrului finantelor publice nr. 972/2006, art. 137 alin. 1 lit. a) si alin. 3, art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct. 35 si 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 43, art. 46, art. 109 alin. 2, art. 210 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 12.6 si pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 1, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de **X** lei, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

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