

DECIZIA NR. 312/2012

privind soluționarea contestației înregistrată
la D.G.F.P. ... sub nr. .../... formulată de **S.C. ... S.R.L.** din ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală ... asupra contestației nr. .../... transmisă spre soluționare în data de ..., formulată de **S.C. ... S.R.L.** cu sediul în ..., jud. ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ... sub nr. J.../.../..., având CUI RO ..., reprezentată legal prin dl. ... în calitate administrator și convențional prin Cabinet Individual de Avocatură "...".

Petenta contestă Decizia de impunere nr. F-DB .../... și Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-DB .../... emise de Activitatea de Inspecție Fiscală

Suma totală contestată este de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost formulată în termenul legal, poartă semnătura și ștampila persoanei împuternicite, precum și împuternicirea avocațială în original așa cum prevede art. 206 din O.G. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită a se pronunța asupra cauzei.

I. Petenta contesta Decizia de impunere nr. F-DB .../... emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală ... din cadrul D.G.F.P. ... din următoarele motive:

- autoturismul pentru care a solicitat deducerea de TVA a fost achiziționat în data de Acesta este destinat și este folosit exclusiv de agentul de vânzări (pentru care se plătesc toate contribuțiile social-fiscale) angajat la ... în baza Hotărârii AGA din

- argumentația inspecției fiscale, conform căreia societatea deține în patrimoniu 3 autoturisme și are un singur agent comercial, este artificială. Agentul de vânzări utilizează exclusiv un singur autovehicul, cel pentru care a solicitat deducerea de TVA, condiția deductibilității privind exclusiv numărul de autoturisme utilizate de un agent de vânzări și nu numărul de autoturisme aflat în patrimoniul social. Dacă legiuitorul

ar fi intenționat să raporteze numărul de agenți de vânzări la numărul de autovehicule aflate în patrimoniu societății, ar fi prevăzut expres acest lucru.

- legea nu obligă să transferăm către agentul de vânzări un autovehicul aflat în patrimoniul social și deturnându-l, astfel, de la activitățile comerciale căruia îi este destinat.

- societatea mai deține două autovehicule în patrimoniu, achiziționate anterior apariției normelor restrictive invocate de inspecția fiscală, respectiv anterior introducerii art. 145 indice 1 în Legea nr. 571/2003 prin OUG nr. 37/2009 și art. 45 indice 1(1) lit. e) din Norme, introdus prin HG nr. 488/2009 și modificat în varianta citată prin OUG nr. 117/2010. Restricțiile normative introduse începând cu 2009 nu sunt aplicabile situațiilor de fapt anterioare, conform principiului neretroactivității legii civile. Normele restrictive sus menționate sunt aplicabile doar autovehiculelor dobândite după apariția Legii, iar în cazul societății este vorba despre un singur autovehicul cumpărat pentru un singur agent de vânzări.

Fata de cele mai sus precizate petenta solicită admiterea contestației, anularea actelor atacate și rambursarea sumei de ... lei TVA deductibil.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-DB .../... întocmită de organul de Inspecție Fiscală al Activității de Inspecție Fiscală ..., s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei în urma soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu obțiune de rambursare.

În referatul privind soluționarea contestației organul de Inspecție Fiscală propune respingerea contestației ca netemeinică și nefondată. Totodată se menționează că în cauză nu s-au instituit măsuri asigurătorii și nu s-a înaintat sesizare penală.

III. Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatoarei și în raport cu actele normative în vigoare, s-au reținut următoarele:

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. ... S.R.L. din ... împotriva Deciziei de impunere nr. F-DB .../... pentru suma contestată de ... lei, reprezentând TVA suplimentar de plată cu accesoriile aferente.

În fapt, S.C. ... S.R.L. a fost verificată de organele de inspecție ale Activității de Inspecție Fiscală ... pentru perioada ... – în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Organele de Inspecție Fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferent achiziționării unui autoturism. Din verificările efectuate și așa cum menționează organele de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare, rezultă că societatea petentă deține în patrimoniu un număr de 3 autoturisme și doi angajați din care un agent de vânzări.

Conform prevederilor art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(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.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că este deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de autovehicule, numai în cazul în care autovehiculul este folosit la următoarele activități: intervenții, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehicule utilizate de agenții de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, transportul de persoane cu plată inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Referitor la afirmațiile petentei precum că societatea a dobândit autoturismul după apariția normelor restrictive și este destinat și folosit exclusiv de un agent de vânzări angajat la ... în baza Hotărârii AGA

din ..., iar celelalte autoturisme din patrimoniul societății sunt achiziționate anterior apariției normelor restrictive, se reține că petenta nu a prezentat nici un document justificativ, respectiv ordine de deplasare, delegații, foi de parcurs, etc., din care să rezulte că numai persoana calificată în acest scop, în speță agentul de vânzări, utilizează vehiculul în cauză.

Faptul că societatea are un angajat agent de vânzări nu justifică implicit încadrarea autovehiculului achiziționat în categoria de excepții ale art. 145¹ din Legea nr. 571/2003, pentru acesta fiind necesară justificarea utilizării acestui vehicul numai de către agentul de vânzări salariat al societății petente.

Se reține că acest lucru nu s-a realizat în perioada controlată, iar la dosarul cauzei nu au fost depuse documente (ordine de deplasare, delegații, foi de parcurs, F.A.Z.-uri, etc.) care să ateste încadrarea autovehiculului în cerința legală pentru a beneficia de deducere TVA la achiziționare.

Astfel, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii de achiziționare a autovehiculului, petenta nu probează cu documente justificative legalitatea deducerii acesteia.

Având în vedere că petenta nu a prezentat documente justificative care să dea drept de deducere a TVA înscris în factura de achiziționare a autovehiculului, organele de inspecție fiscală au stabilit un debit suplimentar în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată.

Conform art. 213 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, *"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 părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile următoarelor articole:

- art. 145¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

Limitări speciale ale dreptului de deducere

Art. 145¹ - (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.”

- pct. 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevede:

”Norme metodologice: Pct. 45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...] 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 se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;[...]”

- Pct. 1 și Anexa 2 privind Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din Ordin nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile prevăd:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).[...]”

ANEXA 2 - ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;

- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*

- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*

- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.[...]*

- Art. 27 alin. 2 lit. b) din Hotărâre nr. 1391 din 4 octombrie 2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice prevede:

“(2) Persoanele juridice deținătoare de vehicule au, pe lângă cele prevăzute la alin. (1), și următoarele obligații:

[...] b) să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă;[...]”

2. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-DB .../... Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost investită să se pronunțe dacă poate fi analizată pe fond cauza în situația în care acesta nu constituie titlu de creanță, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

În fapt, S.C. ... S.R.L. din ... prin contestația înregistrată la D.G.F.P. ... contestă și Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-DB .../....

Se reține, faptul că în conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicată, rezultatele inspecției fiscale consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-DB .../..., au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-DB .../..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlu de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare. De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de Inspecție Fiscală nu crează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de Inspecție Fiscală și stând la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipulează următoarele:

art. 109 - *“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanță fiscală existenta la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevazute la alin. (2) se comunica în termen de 7 zile de la data finalizarii raportului de Inspecție Fiscală.”

106.1 - Rezultatul inspecției fiscale generale sau partiale va fi consemnat într-un raport de Inspecție Fiscală.

106.2 - La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.

106.3 - Raportul de Inspecție Fiscală se semnează de către organele de Inspecție Fiscală, se verifica si se avizează de seful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de Inspecție Fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

107.1 - Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește si se individualizează obligatia de plata privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;[...]”

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul pct. art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 85 alin. (1), art. 109, art. 119, art. 206 alin. (2), art. 213 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004, pct. 1 și Anexa 2 privind Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din Ordin nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, art. 27 alin. 2 lit. b) din Hotărâre nr. 1391 din 4 octombrie 2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice coroborate cu prevederile art. 70, art. 209 alin. (1) pct. a), art. 210, art. 211 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației nr. .../... formulată de **S.C. ... S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-DB .../... pentru suma totală contestată de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației nr. .../... formulată de **S.C. ... S.R.L.** din ... pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-DB .../....

3. În conformitate cu prevederile art. 218 alin (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului

.....

Director executiv

