



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgftm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 1446/477/28.09.2015

privind modul de soluționare a contestațiilor depuse de SC X SRL din ..., înregistrată la AJFP ... sub nr.../...2015 și la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP ... cu adresa nr.../...2015 asupra contestației formulată de SC X SRL cu sediul în localitatea ..., ..., jud...., CUI ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr....-... .../...2015 privind suma de ... lei, reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2015, față de data comunicării Deciziei contestate, 10.08.2015, potrivit semnăturii de primire de pe adresa de înaintare a deciziei contestate, atasată în copie la dosarul cauzei.

Constatănd că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.Prin contestația formulată petenta susține următoarele:

În perioada noiembrie 2014 - ianuarie 2015 societatea a achiziționat o serie de utilaje agricole în vederea desfășurării activității autorizate (cultivarea cerealelor). Din acestea, o parte din utilaje sunt bunuri second hand - tractoare și remorci agricole - care au fost înmatriculate de către vechii proprietari în vederea circulației pe drumurile publice. Achiziția acestor utilaje s-a făcut în baza următoarelor documente:

- a) Pentru achizițiile de utilaje de la SC M... C... SRL:
 - Contractul de vânzare cumpărare nr. .../...2014;
 - Facturile seria ... nr. ..., ..., ..., ..., ... din ...2014;
 - Procese verbale de predare primire.
- b) Pentru achizițiile de la SC M...A... C... SRL:

- Contractul de vnzare cumparare nr. .../...2015;
- Factura seria ... nr. .../...2015;
- Procese verbale de predare primire.

Se precizeaza ca bunurile achizitionate au fost achitate in intregime prin transfer bancar, lucru mentionat si in Raportul de inspectie fiscala.

Respingerea de catre organele de inspectie fiscal a dreptului de deducere a TVA aferente achizitiei utilajelor agricole, conform celor doua contracte prezentate, s-a facut doar in baza prezumtiei ca SC X SRL, in calitate cumparatoare, nu a dobndit inca dreptul de proprietate asupra tractoarelor si remorcilor agricole achizitionate, intrucat pina la data controlului societatea nu a procedat la transcrierea la organele de politie a acestor utilaje.

Bunurile au fost predate societatii incheindu-se procese de predare de primire in acest sens si totodata contravaloarea acestor bunuri a fost achitata furnizorilor. Astfel, transferul dreptului de proprietate a avut loc. Urmare a dobandirii dreptului de proprietate asupra tractoarelor si remorcilor achizitionate in baza celor doua contracte, societatea a declarat aceste bunuri la primaria de care apartine si a achitat taxa asupra mijloacelor de transport prevazuta la art. 261 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Faptul ca nu s-a procedat la inmatricularea tractoarelor si a remorcilor in evidentele Politiei pe numele societatii petente nu are influenta asupra transmiterii dreptului de proprietate. Conform art. 6 pct. 16¹ din OUG 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, operatiunea de inmatriculare reprezinta *"operatiunea administrativa prin care se atesta ca un vehicul poate circula pe drumurile publice."* Dovada atestarii inmatricularii este certificatul de inmatriculare si numarul de inmatriculare atribuit.

Astfel, transcrierea in evidentele Politiei a noului proprietar este doar un act administrativ si se realizeaza in baza unor documente care atesta schimbarea proprietatii (in speta, a contractelor de vanzare cumparare). Neindeplinirea obligatiei de a transcrie noul proprietar in evidentele Politiei, conform art. 11 din OUG 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, se poate sanctiona cel mult cu amenda conform art.101 din acelasi act normativ.

Avind in vedere ca s-a realizat exigibilitatea TVA pentru aceasta operatiune, SC X SRL in calitate cumparatoare are dreptul la deducerea TVA conform art. 145 alin.1 si urmatoarele din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru exercitarea dreptului de deducere societatea detine documentele prevazute de lege (facturi), asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala. Ca urmare, sunt indeplinite si conditiile prevazute la art. 146 din Codul fiscal pentru a putea beneficia de deducerea TVA aferenta achizitiilor de utilaje agricole, conform documentelor precizate in contestatie.

Se solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. F-CS 171/ 07.08.2015 pentru suma de ... lei reprezentand TVA suplimentara stabilita ca urmare a neacordarii dreptului de deducere pentru achizitia unor utilaje agricole.

II. Prin Decizia de impunere nr. ...-... .../...2015, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP ... au consemnat urmatoarele:

In perioada supusa inspectiei fiscale, agentul economic a achizitionat 11 utilaje agricole. Aceste utilaje, conform documentelor puse la dispozitie de agentul economic, sunt inmatriculate in judetul

Verificand baza de date a ANAF privind evidenta mijloacelor auto ,organele de inspectie fiscala au constatat ca proprietarii de drept ai acestor utilaje sunt diverse societati comerciale.

SC X SRL a intrat in posesia acestor utilaje de la diverse societati. Pentru aceste achizitii societatea a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala ca documente justificative, facturi, avize , CMR etc.

Societatea inregistreaza in contabilitate aceste utilaje ca mijloace fixe dupa cum reiese din balantele de verificare in contul 213 - echipamente tehnologice.

Utilajele agricole (tractoare, remorci, cisterna) sunt inmatriculate ,avand carte de identitate, certificat de inmatriculare, verificare RAR privind inspectia tehnica si in consecinta acestea pot circula pe drumurile publice.

In conformitate cu art.128 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, este considerata o livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. In conditiile in care utilajele de mai sus nu sunt inmatriculate pe SC X SRL, organele de inspectie fiscala considera ca aceasta societate nu este proprietara pe aceste utilaje si prin urmare taxa aferenta achizitiilor acestor utilaje, a fost dedusa eronat.

Deasemenea, conform art.134¹ alin.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, faptul generator intervine la data livrarii bunurilor si conform art.134² alin.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc factorul generator. Dreptul de deducere a taxei, conform art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ia nastere la momentul exigibilitati taxei.

Intrucat SC X SRL nu a inmatriculat utilajele agricole pe numele sau, se considera ca nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate, in conditiile in care aceste bunuri se afla in continuare in proprietatea altor societatii, respectiv sunt inmatriculate pe numele altor societati.

Organele de inspectie fiscala considera ca, din punctul de vedere al societatii de la care s-au livrat aceste utilaje, nu sunt indeplinite prevederile legale privind faptul generator si exigibilitatea, respectiv SC X SRL nu are drept de deducere pentru taxa in suma de ... lei (... lei x 24%) aferenta achizitiilor, in conditiile incalcarii prevederilor art.145 alin.1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor fiscale și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul in localitatea ..., ..., jud....., CUI ...,

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea masurii de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA in suma de ... lei, aferenta achizitionarii unor utilaje agricole, in conditiile in care constatările organelor de inspectie sunt incomplete in ceea ce priveste acest aspect.

In fapt, in perioada noiembrie 2014 - ianuarie 2015 societatea petenta a achizitionat 11 utilaje agricole, achizitii pentru care a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala ca documente justificative, facturi, avize, CMR etc. Aceste utilaje au fost inregistrate in contabilitate ca mijloace fixe, dupa cum reiese din balantele de verificare, in contul 213 - echipamente tehnologice.

Utilajele agricole (tractoare, remorci, cisterna) sunt inmatriculate, avand carte de identitate, certificat de inmatriculare, verificare RAR privind inspectia tehnica si in consecinta acestea pot circula pe drumurile publice.

Intrucat utilajele achizitionate nu sunt inmatriculate pe SC X SRL, organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta societate nu este proprietara pe aceste utilaje si prin urmare TVA in suma de ... lei, aferenta achizitiilor acestor utilaje, a fost dedusa eronat.

Prin contestatie petenta sustine ca bunurile au fost predate societatii, incheindu-se procese de predare de primire in acest sens si totodata contravaloarea acestor bunuri a fost achitata furnizorilor. Astfel, transferul dreptului de proprietate a avut loc. Urmare a dobandirii dreptului de proprietate asupra tractoarelor si remorcilor achizitionate in baza celor doua contracte, societatea a declarat aceste bunuri la Primaria de care apartine si a achitat taxa asupra mijloacelor de transport prevazuta la art. 261 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Faptul ca nu s-a procedat la inmatricularea tractoarelor si a remorcilor in evidentele Politiei pe numele societatii petente, nu are influenta asupra transmiterii dreptului de proprietate.

Astfel, transcrierea in evidentele Politiei a noului proprietar este doar un act administrativ si se realizeaza in baza unor documente care atesta schimbarea proprietatii (in speta, a contractelor de vanzare cumparare). Neindeplinirea obligatiei de a transcrie noul proprietar in evidentele Politiei, conform art. 11 din OUG nr.195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, se poate sanctiona cel mult cu amenda conform art.101 din acelasi act normativ.

In drept, prevederile legale care reglementeaza dreptul si conditiile de deducere a TVA sunt reprezentate de art.145 si art.146 Cod fiscal, dupa cum urmeaza:

*“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 ori 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](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Asadar, din textul art.145 se retine ca dreptul de deducere al TVA aferenta achizițiilor este conditionat de utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile, acest drept luand nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Potrivit art.134² alin.(1) Cod fiscal,

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

iar la art.134¹ alin.(1) se precizeaza ca :

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

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie enumera furnizorii de la care petenta a achizitionat utilajele agricole, doar in cazul SC D... SRL ..., jud.... si SC M...A... C... SRL ..., jud...., solicitandu-se controale incrucisate cu privire la aceste tranzactii. Organele fiscale din cadrul AJFP Bihor au comunicat ca nu s-au inregistrat incalcari ale prevederilor legale in acest caz, despre cealalta societate nefacandu-se nicio mentiune in cuprinsul actului.

In aceste conditii, nu se poate vorbi despre faptul ca „nu s-au indeplinit prevederile legale privind faptul generator si exigibilitatea”, intrucat verificarile necesare in justificarea afirmatiei organelor fiscale, nu s-au concretizat in existenta altor informatii care sa conduca la o alta situatie fiscala decat cea in care se afla petenta.

In ceea ce priveste utilizarea utilajelor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, organele fiscale consemneaza in Raportul de inspectie fiscala ca SC X SRL obtine venituri din prestari servicii de natura lucrarilor de dezmiristit, arat, discuit, scarificat, semanat, recoltat. Deci, utilajele agricole achizitionate urmeaza a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, operatiuni care reprezinta chiar obiectul de activitate al acesteia: cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase.

Referitor la art.146 Cod fiscal, din economia textului citat rezulta ca principala conditie pentru a se putea exercita dreptul de deducere pentru TVA, o constituie detinerea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.

Daca despre persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare in aceste tranzactii, organele de inspectie nu fac vorbire in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, referitor la detinerea facturilor si a altor acte privind provenienta utilajelor agricole, se mentioneaza ca acestea au fost prezentate si nu se face vreo mentiune privind o eventuala neconformitate a acestora.

Concluzionand cele prezentate, se retine ca invocarea de catre organele fiscale, ca si temei legal, a prevederilor art.145 alin.(1) si (2) si art.146 alin.(1) din Codul fiscal referitoare la dreptul si conditiile de deducere a TVA, nu este suficienta pentru a nu acorda drept de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor de utilaje agricole, intrucat informatiile din Raportul de inspectie fiscala, necesare in vederea aplicarii acestor temeiuri de drept, sunt insuficiente si incomplete.

Referitor la motivul de fapt pentru care nu s-a acordat drept de deducere sumei de ... lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de utilaje agricole de catre SC X SRL, acesta il reprezinta faptul ca utilajele nu sunt inmatriculate la organele de Politie pe numele societatii petente, desi ele sunt inscrise in circulatie, dar pe numele societatilor vanzatoare.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.555 din Noul Cod civil referitoare la dreptul de proprietate privata:

“Art. 555

Conținutul dreptului de proprietate privată

(1) Proprietatea privată este dreptul titularului de a poseda, folosi și dispune de un bun în mod exclusiv, absolut și perpetuu, în limitele stabilite de lege.”

Dreptul de proprietate se definește prin punerea în evidență a atributelor pe care acesta le conferă titularului său: posesia, folosința și dispoziția. Noul Cod civil, în textul citat, definește numai dreptul de proprietate privată ca fiind dreptul titularului de a poseda, a folosi și a dispune de un bun în mod exclusiv, absolut și perpetuu, în limitele stabilite de lege,

Spre deosebire de titularii altor drepturi subiective asupra aceluiași bun, proprietarul exercită atributele juridice ale dreptului de proprietate în putere proprie și interes propriu.

Sintetizând, dreptul de proprietate se concretizează în următoarele elemente:

- sub aspect economic, este un drept de apropiere a unor bunuri, corporale sau necorporale;
- exprimă o relație socială de apropiere;
- cuprinde în conținutul său atributele posesiei, folosinței și dispoziției;
- atributele dreptului de proprietate sunt exercitate de proprietar prin puterea și în interesul său propriu.

Desi prin contestatie petenta sustine ca si-a exercitat atributele juridice care caracterizeaza dreptul de proprietate, respectiv posesia, folosinta si dispoziția, precizand ca bunurile au fost predate societatii incheindu-se procese de predare de primire in acest sens si contravaloarea acestor bunuri fiind achitata furnizorilor, avand loc transferul dreptului de proprietate, nu face dovada ca in relatia cu organele statului este recunoscuta ca si proprietar al acestor bunuri.

La art.206 alin.(1) Cod procedura fiscala se prevede:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Facand aplicatiunea acestui articol se constata ca, sustinerea petentei potrivit careia, urmare a dobandirii dreptului de proprietate asupra tractoarelor si remorcilor achizitionate in baza celor doua contracte, a declarat aceste bunuri la Primaria de care apartine si a achitat taxa asupra mijloacelor de transport, nu este sustinuta de acte doveditoare, din care sa rezulte cele precizate.

Mai mult, Raportul de inspectie fiscala a fost incheiat la data de 07.08.2015, iar perioada supusa controlului a cuprins inclusiv luna februarie 2015. Chiar daca pana la acea data petenta nu ar fi reusit efectuarea operatiunilor in ceea ce priveste inscrierea la Politie a utilajelor pe numele sau, nici la data finalizarii Raportului de inspectie fiscala starea de fapt nu a suferit modificari.

Recapituland cele expuse anterior, pe relatia cu institutiile statului, respectiv Primaria si Politia, SC X SRL nu face dovada ca este proprietar a utilajelor agricole.

Pe cale de consecinta, intrucat elementele care sa formeze organului de solutionare a parere clara, concisa si precisa asupra spetei supuse analizei, sunt insuficiente, se va face aplicatiunea art.216 Cod procedura fiscala, care la art.(3) prevede:

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

(3^1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, in baza referatului nr. .../...2015, se

D E C I D E :

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....-... .../...2015 pentru suma de ... lei, reprezentand TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, urmand să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL cu sediul in localitatea ..., ..., jud.....
- DGRFP Timisoara - AJFP ... – inspectia Fiscala, cu aplicarea prevederilor pct.7.6 din OPANAF 2906/2014.

3. Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta de contencios administrativ competenta, in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,