

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 674/30.11.2009

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "Y" S.A. sat Lunca Cetățuii,
comuna Ciurea, jud. Iași

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. 26.10.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C. "Y" S.A.** cu sediul în sat, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr., cod unic de înregistrare RO, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.

Suma contestată este în valoare totală de S lei și reprezintă:

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

Contestația este formulată prin avocat, este semnată de aceasta și poartă amprenta în original a ștampilei cabinetului de avocat. Deoarece la dosarul contestației a fost depusă împuternicirea avocațială nr. care nu purta semnătura și ștampila societății contestatoare, organul de soluționare competent, cu adresa nr. a solicitat avocatului să depună o altă împuternicire care să îndeplinească aceste cerințe, acesta dând curs solicitării cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași în data de **08.10.2009**, fiind înregistrată sub nr., iar actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat petentei prin poștă în data de **28.09.2009**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr. . Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin..... care organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere cu privire la sumele stabilite suplimentar.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "Y" S.A. sat Lunca Cetățuiei, comuna Ciurea, jud. Iași, prin avocat, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr., motivând în susținerea contestației următoarele:

1. Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu are dreptul de deducere a TVA aferentă unor mijloace fixe achiziționate în perioada noiembrie - decembrie 2007 în sumă de **S lei**, întrucât acestea nu sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, respectiv societatea nu a realizat venituri aferente acestor utilaje de la data achiziției și până la data controlului.

Petenta invocă în primul rând greșita indicare legală a temeiului de drept în raportul de inspecție fiscală, respectiv art. 145 alin. (2) lit. **a)** din Legea nr. 571/2003 citat astfel: "*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: b) operațiuni taxabile.....*".

Deoarece potrivit prevederilor art. 109 alin. (1) din Codul de procedură fiscală "*rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal*" contestația solicită să se constate greșita indicare a temeiului de drept în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.

Pe fondul constatărilor efectuate și a concluziilor pentru anul fiscal 2007 susține că în mod greșit organul de control a considerat că nu are dreptul de deducere a TVA pentru suma de S lei reprezentând TVA aferent mijloacelor fixe achiziționate de subscrisa în perioada noiembrie - decembrie 2007.

Aceasta deoarece motivele reținute de organele de inspecție fiscală, respectiv că *"aceste achiziții nu sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, respectiv de la data achiziției (noiembrie 2007) și până la data controlului societatea nu a realizat venituri aferente acestor utilaje"* sunt nelegale și exced cadrului legal stabilit prin prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal *"Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile."* Astfel, textul de lege nu condiționează dreptul de deducere de obținerea unui venit efectiv în urma achiziției, așa cum a reținut organul de control, ci doar de încercarea de a obține un venit prin efectuarea achiziției în scopul unor operațiuni impozabile.

A condiționa dreptul de deducere de o finalitate pozitiv financiară a operațiunii impozabile vizate de contribuabil la momentul efectuării achiziției reprezintă o adăugare la lege, ceea ce nu este permis.

Concret, arată că a achiziționat mijloacele fixe în discuție - un excavator, patru autobasculante, o automacara, patru încărcătoare, un excavator, două autogredere și un generator în două scopuri distincte:

- creșterea parcului auto al firmei în scopul desfășurării activității de transport ca accesoriu indispensabil al activității principale de exploatare forestieră;

- diversificarea activității în sensul extinderii acesteia la activitatea de organizare/îmbunătățire a drumurilor forestiere destinate accesului la masele lemnoase "pe picior" oferite spre vânzare de Direcțiile Silvice.

Astfel, mijloacele de transport achiziționate au fost folosite direct pentru activitatea de transport, iar mai apoi din acestea au fost scoase o serie de piese care au fost refolosite pentru alte mijloace de transport, folosite ca atare, ceea ce înseamnă că au fost destinate realizării operațiunii impozabile principale care este exploatarea lemnului.

Acestea au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în timpul controlului la sediul social, în stare parțial dezmembrată din cauza reviziilor curente și capitale, la unele lipsind piese care au fost folosite la alte mijloace de transport.

Din punct de vedere contabil nu a procedat la casarea acestor mijloace de transport deoarece ele nu au fost dezmembrate total astfel încât să nu mai existe fizic, ci doar le repară sau a refolosit unele elemente componente.

În ceea ce privește mijloacele fixe cu specific în activitatea de amenajare a drumurilor, susține că acestea au fost lăsate în custodie la furnizori până la derularea efectivă a activității menționate deoarece acestea presupun condiții speciale de păstrare și întreținere pe care nu le are la sediul social, spre deosebire de furnizori care au condiții și personal specializat în materie.

Menționează că a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA pentru suma de S lei, însă având în vedere faptul că nu contestă diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei stabilită de organele de inspecție fiscală, solicită admiterea în parte a cererii de rambursare a soldului sumei negative de TVA pentru suma de S lei (S lei - S lei)

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, diferență din care societatea supusă inspecției fiscale, **S.C. "Y" S.A. sat Lunca Cetățuii, comuna Ciurea, jud. Iași** contestă suma de S lei. Prin aceeași decizie s-au stabilit și majorări de întârziere aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, din care societatea contestă suma de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

1. Societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă utilajelor achiziționate în luna noiembrie 2007 deoarece au concluzionat că aceste mijloace fixe nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile. Temeiul legal invocat este art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. După cum rezultă din Referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr., semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, pentru plata cu întârziere a diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de **S lei**, conform prevederilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speta analizată, în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

1. Referitor la susținerea contestatoarei privind greșita indicare de către organele de inspecție fiscală a temeiului de drept în **Raportul de inspecție fiscală nr.**, se rețin ca incidente prevederile art. 85 alin. (1) lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
 b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri (...)"

Ca urmare, titlul de creanță în baza căruia s-a stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată contestată în sumă de S lei este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. Ori, în această decizie organele de inspecție fiscală au invocat corect temeiul de drept aplicabil în speță, respectiv art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care această motivație a contestatoarei nu a putut fi reținută de organul de soluționare competent în soluționarea favorabilă a contestației.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă achiziției unor utilaje, cauza supusă soluționării este dacă legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a acesteia, în condițiile în care petenta nu aduce argumente și nu prezintă documente care să demonstreze că acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași nu au dat dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei, reprezentând TVA înscrisă în facturile fiscale enumerate în anexele nr. 3 și nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr. pentru achiziția în anul 2007 a unor mijloace fixe pe considerentul că acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În susținerea deducerii TVA în suma de S lei, contestatara arată că achiziția mijloacelor fixe în cauză a fost făcută pentru creșterea parcului auto al firmei în scopul desfășurării activității de transport ca accesoriu indispensabil al activității principale de exploatare forestieră și pentru diversificarea activității în sensul extinderii acesteia la activitatea de organizare/îmbunătățire a drumurilor forestiere destinate accesului la masele lemnoase "pe picior" oferite spre vânzare de Direcțiile Silvice.

În drept, art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare până la data de 31 decembrie 2007 prevăd următoarele:

"Art. 145 - (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

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...]"

De asemenea, conform art. 56 "Prezentarea de înscrisuri" din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabil".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale citate mai sus, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc mai multe condiții cumulative, și anume: achizițiile au avut loc în mod efectiv, au legătura cu activitatea economică a persoanei achizitoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că operațiunile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor de formă.

Se reține faptul că legiuitorul a condiționat dreptul de deducere, printre altele, și de destinația acestor achiziții, respectiv ca ele să fie **utilizate în folosul operațiunilor impozabile ale societății comerciale.**

De asemenea, rezultă că societatea comercială are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor achiziționate, însă doar dacă respectă limitele și condițiile de deductibilitate prevăzute de lege.

În raport de aceste reglementări se reține faptul că nu se acordă dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată pentru bunurile care nu vor fi utilizate în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care achiziționează aceste bunuri și servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Conform facturilor fiscale anexate în copie la dosarul cauzei, în luna noiembrie 2007 petenta a achiziționat următoarele mijloace fixe: excavator 1302, autogreder VOLVO 3500, autogreder VOLVO 9500, automacara BUNAR 40 to, autoexcavator USD 114, în valoare de S lei,

pentru care a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, pe care le-a lăsat în custodie la furnizori, respectiv S.C. "Construcții Feroviare Moldova" S.A. Iași și S.C. "A.L.D.P." Iași, conform proceselor verbale de custodie fn din 30.11.2007.

De asemenea, a achiziționat și 2 autobasculante 8,5 to, tip R 10215, 2 autobasculante 16 tip R 19215, încărcător CAT 928, încărcător CAT 936, încărcător CAT 802, încărcător L34 și generator ASEA, în valoare totală de S lei, pentru care a dedus o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. rezultă că organele de inspecție fiscală nu au putut identifica la sediul societății aceste mijloace fixe, deoarece nu a găsit documente din care să rezulte datele de identificare ale acestora. Le-au fost arătate de către administratorul societății *"unele părți de mijloace fixe, respectiv carcase, autobasculante fără numere de inventar și fără motor, fără numere de înmatriculare, fără numere de inventar și fără orice alt indiciu de identificare"*.

În Nota explicativă nr. 510/10.09.2009, anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr., directorul economic al petentei menționează faptul că *"Societatea nu a obținut venituri efective cu aceste utilaje, dar în schimb nu a efectuat alte cheltuieli cu întreținerea și repararea utilajelor precum și întreținerea în stare de funcționare a utilajelor și echipamentelor necesare bunei desfășurări a activității. Neefectuând alte cheltuieli se poate spune că s-au obținut de fapt economii la cheltuielile de întreținere și reparare."*, dând de înțeles faptul că a utilizat părți componente din mijloacele fixe achiziționate pentru repararea și întreținerea celor deținute în patrimoniu.

În Raportul de inspecție fiscală nr. se menționează însă faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat contestatoarei să prezinte documente care să justifice aceste operațiuni, respectiv procese verbale privind casarea imobilizărilor corporale, decizii ale comisiei de dezmembrare, note de recepție și fișe de magazie pentru deșeurile și subansamblele rezultate în urma dezmembrării, bonuri de consum pentru încorporarea acestora în alte utilaje, note contabile privind evidențierea în contabilitate a acestor operațiuni, însă aceasta nu a prezentat astfel de documente.

Organul de soluționare competent a reținut faptul că deși petenta motivează în contestație că aceste mijloace fixe *"au fost folosite direct pentru activitatea de transport, iar mai apoi din acestea au fost scoase o serie de piese care au fost refolosite pentru alte mijloace proprii de transport..."* aceasta nu a depus la dosarul contestației nici un fel de documente cu care să-și probeze susținerile, deși i-au fost solicitate cu adresa nr.

De asemenea, s-a reținut faptul că invocarea achiziționării mijloacelor fixe ce au fost lăstate în custodie la furnizori de la data cumpărării pentru *"diversificarea activității firmei în sensul extinderii acesteia la activitatea de organizare/îmbunătățire a drumurilor forestiere"*

destinate accesului la masele lemnoase "pe picior" oferite spre vânzare de Direcțiile Silvice" este contrazisă de faptul că până la data inspecției fiscale petenta nu a realizat și nu a depus nici un document din care să rezulte intenția de a desfășura în viitor o astfel de activitate. Mai mult, la punctul 6. Transportul materialului lemnos din Contractul de vânzare-cumpărare nr. încheiat între petentă în calitate de cumpărător (beneficiar) și Direcția Silvică Iași în calitate de vânzător (furnizor) este prevăzut faptul că "Vânzătorul asigură accesibilitatea și practicabilitatea drumurilor auto forestiere, prin lucrări de întreținere și reparații ale acestora pentru a nu se întrerupe fluxul tehnologic de exploatare - valorificare.", la punctul 8.2.3. din același contract fiind prevăzute și penalități pentru nerespectarea acestei obligații. Rezultă că întreținerea drumurilor forestiere pe care se face accesul la masa lemnoasă licitată revine exclusiv Direcției Silvice Iași.

Ținând seama de faptul că deductibilitatea TVA trebuie apreciată în raport de destinația (scopul economic urmărit) și față de documentele existente la dosarul cauzei reiese ca societatea nu a făcut dovada că a utilizat bunurile achiziționate în folosul operațiunilor sale impozabile.

Societatea comercială nu a dovedit necesitatea și utilitatea efectuării achizițiilor acestor mijloace fixe, din documentele existente la dosarul cauzei rezultând că o parte din acestea au fost lăsate în custodie pe o durată de 2 ani de la achiziționarea lor, iar celelalte nu au putut fi identificate la sediul societății și nu s-a putut verifica participarea lor la realizarea de operațiuni impozabile, nefiind îndeplinită astfel **condiția legală pentru deducerea TVA din perspectiva destinației bunurilor** prevăzută de art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că **S.C. "Y" S.A. sat Lunca Cetățuii, comuna Ciurea, jud. Iași** nu a prezentat nici o dovadă obiectivă care să susțină intenția sa de a desfășura operațiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de control, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută de dovezi obiective.

3. Referitor la majorările de întârziere aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată contestată în sumă de S lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. "Y" S.A. sat Lunca Cetățuii, comuna Ciurea, jud. Iași** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, din care S lei sunt aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată contestată.

Având în vedere faptul că petenta nu a contestat modul de calcul al majorărilor de întârziere și faptul că la punctul III.2. din prezenta decizie s-a respins contestația referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată pentru neplata cărora s-au calculat aceste accesorii, urmează a

se respinge contestația și pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept "**accesoriul urmează principalul**".

Pentru considerentele învederate, în temeiul art.145 alin. (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2982/2009, Directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată și nesuținută cu probe, a contestației formulate de **S.C. "Y" S.A. sat Lunca Cetățuiei, comuna Ciurea, jud. Iași** pentru suma totală de S lei reprezentând:

- S lei – diferență de taxă pe valoarea adăugată;
- S lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art. 2 Serviciul secretariat - administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

