



**DECIZIA NR. DRc 3267/2016**

privind soluționarea contestației formulate de

**X, județul Suceava,**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava  
sub nr. ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de **X** din localitatea Salcea, str. Aeroportului nr. 1, cod poștal ..... județul Suceava, având ....., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Obiectul contestației îl reprezintă suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră,

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”,*

contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 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 actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat în data de **10.12.2014**, cu adresa nr. ...., prin ridicare sub semnătură de către reprezentantul legal, confirmată prin aplicarea ștampilei **X, județul Suceava** pe adresa respectivă, iar contestația a fost depusă în data de **29.12.2014**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr. ....

Contestația este semnată de către domnul Măriuța Ioan, în calitate de împuternicit al **X, județul Suceava** și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Întrucât la data formulării contestației, aceasta nu era însoțită de procura în original sau în copie legalizată, prin adresa nr. ISR -DGR .....din 15.02.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a solicitat **X, județul Suceava**, să transmită documentul solicitat.

Cu adresa nr..... înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_DGR/....., regia autonomă transmite în copie legalizată contractul de mandat nr. ...., prin care domnul Măriuța Ioan este numit mandatar de către Consiliul de Administrație al **X, județul Suceava**, prin componența acestuia desemnată de Consiliul Județean Suceava, să asigure conducerea regiei și să îndeplinească toate actele necesare pentru realizarea acestei atribuții.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulate de societate nr....., semnat de conducătorul organelor de inspecție fiscală, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, prin care propune respingerea contestației ca neîntemeiată.

Având în vedere prevederile 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, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

**I. X SUCEAVA, județul Suceava** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., privind suma de S lei, reprezentând TVA și accesorii aferente urmare controlului ulterior efectuat pentru soluționarea Decontului de taxă pe valoarea adăugată nr. – ..... din 19.09.2014 deplus cu op□iune de rambursare, motivând în susținere următoarele:

Motivul de fapt care a stat la baza stabilirii de către organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava a obligațiilor fiscale suplimentare de plată a avut ca justificare următoarele reglementări:

- Finanțarea investițiilor pentru care s-a dedus TVA a fost asigurată de Consiliul Județean Suceava;

- La finalizarea investițiilor, acestea se vor preda proprietarului, respectiv Consiliului Județean Suceava;

- Proprietatea asupra bunurilor realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ teritoriale, conform prevederilor art. 44 alin. (3) din Legea nr. 51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale (anexa nr. 2 - Extras de carte funciară), dacă sunt finanțate din fonduri publice sau revin în proprietatea publică a acestora ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu

finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia. Nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiectivele de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investiții efectuate de regii autonome sau alți agenți economici care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare"

- Conform cap. III referitor la aplicabilitatea măsurilor privind cheltuielile publice prevăzute la art. 26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009 din punct de vedere al legislației în domeniul TVA din Circulara Ministrului Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală nr. 341061/2009, în situația în care bunurile realizate nu reprezintă obiective proprii de investiții, ci investiții în domeniul public al statului, nu sunt aplicabile prevederile art. 26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009, ca urmare nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiectivele de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi [...], investiții efectuate de regii care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare. În contextul prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, conform căruia TVA se deduce doar în situația în care investițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, rezultă că pentru investițiile efectuate la bunuri din domeniul public, regiile autonome, care administrează aceste bunuri nu pot beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată, acestea nefiind destinate realizării de activități taxabile.

Astfel, **X SUCEAVA, județul Suceava**, apreciază că, având în vedere cele menționate anterior, organele de inspecție fiscală constată că aceasta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor realizate la bunurile imobile, deoarece acestea intră în proprietatea publică a statului, fiind finanțate integral din fonduri publice. Echipa de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă investițiilor efectuate asupra bunurilor aparținând domeniului public în sumă de S lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de 16 lei, penalități de întârziere în sumă de S lei.

În susținerea contestației, contestatoarea precizează că a primit finanțare din partea Consiliului Județean Suceava doar pentru valoarea investiției, exclusiv TVA. Altfel spus, finanțarea s-a primit doar pentru baza de impozitare a TVA înscrisă în facturile furnizorilor, fără a primi compensație și pentru suma TVA aferentă. Suma TVA aferentă investițiilor efectuate a fost achitată furnizorilor și prestatorilor din fondurile proprii ale regiei, fiind recuperată de la bugetul de stat prin decontul de TVA cod 300 prin exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) și art. 146 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 3 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 398/1997 privind trecerea unor regii autonome aeroportuare de sub autoritatea Ministerului Transporturilor sub autoritatea consiliilor județene „cheltuielile de capital ale regiilor autonome cu specific deosebit, de interes

local, se asigură din surse proprii și, în completare, din alocații de la bugetul local, în limita sumelor aprobate cu această destinație".

În conformitate cu prevederile art. 6 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local "calculul compensației pentru ducerea la îndeplinire de către regie a obligației de serviciu public se face în conformitate cu Decizia Comisiei 2012/21/UE", respectiv conform art. 5 din decizie *"valoarea compensației nu poate depăși ceea ce este necesar pentru a se acoperi costurile nete suportate pentru îndeplinirea obligațiilor de serviciu public. Costul net poate fi calculat ca diferența dintre costuri și venituri"*.

De asemenea, contestatoarea susține că nu sunt aplicabile prevederile art. 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, întrucât consideră că se referă doar la taxa pe valoarea adăugată finanțată din bugetul local, în cursul unui an fiscal, aferentă realizării obiectivelor proprii de investiții *"Taxa pe valoarea adăugată dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în cursul anului fiscal, se utilizează pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice"*.

Prin această precizare se are în vedere că beneficiarul finanțării, plătitor de TVA, recuperează contravaloarea TVA aferentă investiției de la bugetul de stat prin decontul de TVA cod 300, motiv pentru care suma dedusă prin decont trebuie să reîntregească valoarea finanțării primite pentru obiectivul finanțat de la bugetul local. De asemenea, afirmă că, așa cum se poate constata din text, mențiunea se referă la investiția în obiectivele proprii ale beneficiarului, fără a se referi la investițiile din proprietatea Consiliului Județean.

Astfel, consideră că pe întreaga perioadă de utilizare a bunurilor, investiția aparține aeroportului, aspect dovedit prin obținerea de venituri din activitatea de exploatare și în conformitate cu prevederile art. 4 din Legea privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale nr. 15/1990, cu modificările și completările ulterioare, *"prin actul de înființare a regiei autonome se vor stabili obiectul său de activitate, patrimoniul, denumirea și sediul principal"* și a prevederilor art. 1 alin. (2) din Hotărârea Guvernului privind trecerea unor regii autonome aeroportuare de sub autoritatea Ministerului Transporturilor sub autoritatea consiliilor județene nr. 398/1997 *"trecerea regiilor autonome, prevăzute la alin. (1), sub autoritatea consiliilor județene, se face cu activul și pasivul existent la data de 30 iunie 1997"*, adică inclusiv cu bunurile care ulterior au făcut obiectul investițiilor.

De asemenea, afirmă că prevederile art. 26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009 sunt aplicabile numai dacă investiția este finanțată integral de la bugetul de stat (bază de impozitare a TVA + TVA aferentă), fără

a fi aplicabilă investiției finanțate doar în ceea ce privește baza de impozitare a TVA. Precizează că, chiar prin circulara Ministerului Finanțelor Publice nr. 341061/2009, pct. III, se face referire, strict, la o prevedere de natură bugetară, fără a fi o prevedere de natură fiscală, *"În contextul modificărilor introduse prin O.U.G. nr. 34/2009, la art. 26 a fost reglementată o prevedere de natură bugetară care stipulează că „Taxa pe valoarea adăugată dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în cursul anului fiscal, se utilizează pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice."*

Precizează că aceste prevederi se referă la alt aspect, legat de bugetul de stat sau bugetul local, în sensul că, dacă suma TVA dedusă prin decontul de TVA a fost primită de la buget, aceiași sumă trebuie utilizată, în continuare drept subvenție pentru acoperirea cheltuielilor viitoare, aferente aceluiași obiectiv de investiții. Astfel, utilizatorul bunului imobil nu poate beneficia de o dublă "finanțare": o finanțare de la bugetul local încasată într-un cont bancar și o "finanțare" de la bugetul de stat, prin exercitarea dreptului de deducere prin decontul de TVA cod 300.

Prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009 se interzice exercitarea dreptului de deducere pentru investițiile efectuate care intră în proprietatea statului. În acest context, menționează că obiectivele asupra cărora Regia Autonomă a efectuat lucrări de investiții sunt deja în proprietatea publică, iar modernizarea nu va intra în proprietatea statului imediat după finalizare deoarece urmează a fi utilizată, în continuare de către Aeroportul Suceava pentru realizarea de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere sau neimpozabile, fiind respectată condiția de la art. 145 alin. (2) privind dreptul de deducere.

Afirmă că prin circulară nu se interzice dreptul de deducere, dimpotrivă. Așa cum rezultă din cadrul legal menționat, prevederile se referă la persoanele care au drept de deducere și vizează TVA dedusă efectiv potrivit legii, respectiv în conformitate cu regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 – 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Restricțiile privind exercitarea dreptului de deducere se referă doar la investițiile finalizate care intră în proprietate publică.

Totodată, contestatoarea susține că, în conformitate cu prevederile art. 1 a Hotărârii Consiliului Județean nr. 15/24.02.2011 *„dreptul de administrare a bunurilor din domeniul public al județului Suceava predate în administrarea .....*” Suceava, se exercită pe durata existenței .....”, astfel exploatarea bunurilor și a investițiilor se face pe toată durata existenței Aeroportului. Darea în administrare precum și revocarea dreptului de administrare asupra acestor bunuri în conformitate cu prevederile art. 91 alin. (1) lit. c), alin. (4) lit. a), art. 123 alin. (1) din Legea administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se poate face doar prin hotărâre a Consiliului Județean Suceava.

Prin urmare, societatea consideră că nu se putea exercita dreptul de deducere a sumei TVA deductibile din facturile furnizorilor/prestatorilor dacă obiectivele de investiții/modernizarea acestora ar fi intrat, imediat după finalizare, în patrimoniul Consiliului Județean, fără a fi exploatate de **X**.

Conform celor prezentate, consideră că suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din 04.12.2014 poate fi dedusă, deoarece petenta realizează operațiuni taxabile din exploatarea acestor investiții, caz în care sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, drept pentru care solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ....

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală**, urmare controlului ulterior efectuat pentru soluționarea Decontului de taxă pe valoarea adăugată nr. INTERNET – ..... depus de **X SUCEAVA, județul Suceava**, pentru perioada 01.08.2014 - 31.08.2014, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., au stabilit obligații fiscale în sumă de S lei, reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, prin aceeași decizie de impunere a fost soluționat decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. ...., aferent perioadei 01.09.2014 30.09.2014, astfel:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- S lei – taxa pe valoarea adăugată aprobată la rambursare.

Raportat la suma totală contestată, **S lei**, din care: taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și accesorii aferente în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit, aceste obligații fiscale în baza următoarelor constatări:

La 31.08.2014 **X** a evidențiat în decontul de taxă pe valoarea adăugată suma negativă a taxei pe valoarea adăugată de S lei.

În perioada ....., **X** se afla în perioada de investiții, încheind în acest sens Contractul de finanțare nr.84 din 28.10.2011 cu Ministerul Transporturilor și Infrastructurii – Autoritatea de Management pentru Programul Operațional Sectorial "Transport", 2007-2013 pentru România.

Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile din fonduri publice de către Autoritatea de Management în cadrul Programului Operațional Sectorial - Transport, Axa Prioritară 2 - Modernizarea și dezvoltarea infrastructurii de transport în afara axelor prioritare TEN-T, în scopul dezvoltării unui sistem național durabil de

transport aerian, pentru implementarea Proiectului Nr. POST/2011/2/4/001 intitulat: "Modernizarea suprafața de mișcare și balizaj, turn de control și amenajarea terenului în vederea amplasării sistemului de navigație tip ILS".

Realizează lucrări de investiții, respectiv lucrări de construcții în vederea modernizării suprafeței de mișcare și balizaj, turn de control și amenajarea terenului în vederea amplasării sistemului de navigație tip ILS în baza autorizației de construcție nr. 36/06.09.2012 eliberată de Primăria Orașului Salcea. În acest sens s-a încheiat contractul de lucrări nr. .... cu S.C. TEHNIC ASIST S.R.L. Botoșani CUI ..... de la care a achiziționat, conform facturii nr. .... lucrări de construcții în valoare totală de S, din care cheltuieli neeligibile în valoare totală de S, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Având în vedere faptul că valoarea acestor investiții a fost finanțată de Consiliul Județean Suceava, iar la finalizarea investițiilor acestea se vor preda proprietarului, respectiv Consiliului Județean Suceava, prevederile art. 44 alin.(3) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale, prevederile, prevederile art.26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.34/2009 , prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că **X SUCEAVA** nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculând în conformitate cu prevederile art.120 și 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii aferente în sumă totală de S lei, calculate pe perioada 25.11.2014 – 03.12.2014, respectiv: dobânzi în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**X SUCEAVA** are ca obiect de activitate „Activități de servicii anexe transporturilor aeriene”, cod CAEN 5223.

**Cauza supusă soluționării este dacă X SUCEAVA, județul Suceava, poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei dedusă în perioada 01.08.2014 - 31.08.2014 aferentă realizării de obiective de investiții de interes public general, în condițiile în care, la finalizare, obiectivele de investiții sunt incluse în patrimoniul public al statului, astfel că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate în vederea soluționării cu control ulterior a Decontului de taxă pe valoarea adăugată nr. INTERNT-..... , pentru perioada 01.08.2014 - 31.08.2014, organele de

inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei reprezentând taxa respinsă la deducere aferentă investițiilor efectuate la bunurile aparținând Consiliului Județean Suceava conform facturii nr.6802 din 12.08.2014 emisă de S.C. TEHNIC ASIST S.R.L. Botoșani.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, situația societății este următoarea:

**X SUCEAVA, județul Suceava**, se află în perioada de investiții, încheind în acest sens contractul de finanțare nr. .... cu Ministerul Transporturilor și Infrastructurii - Autoritatea de Management pentru Programul Operațional Sectorial "Transport", 2007 - 2013 pentru România. Obiectul contractului menționat mai sus îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile din fonduri publice de către Autoritatea de Management în cadrul Programului Operațional Sectorial - Transport, Axa Prioritară 2 - Modernizarea și dezvoltarea infrastructurii de transport în afara axelor prioritare TEN-T, în scopul dezvoltării unui sistem național durabil de transport aerian, pentru implementarea Proiectului Nr. POST/2011/2/4/001 intitulat: "Modernizarea suprafața de mișcare și balizaj, turn de control și amenajarea terenului în vederea amplasării sistemului de navigație tip ILS";

Realizează lucrări de investiții, respectiv lucrări de construcții în vederea modernizării suprafeței de mișcare și balizaj, turn de control și amenajarea terenului în vederea amplasării sistemului de navigație tip ILS în baza autorizației de construcție nr. 36/06.09.2012. În acest sens s-a încheiat contractul de lucrări nr. 2835/09.08.2013 cu S.C. TEHNIC ASIST S.R.L. Botoșani CUI .....

Organele de inspecție fiscală au constatat că, conform extrasului de carte funciară nr. ...., proprietarii bunurilor imobile asupra cărora s-au efectuat lucrările de investiții enunțate mai sus este Consiliul Județean Suceava.

Finanțarea acestor investiții a fost asigurată de Consiliul Județean Suceava. La finalizarea investițiilor, acestea se vor preda proprietarului, respectiv Consiliului Județean Suceava.

Proprietatea asupra bunurilor realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ teritoriale, conform prevederilor art. 44 alin. (3) din Legea nr. 51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice sau revin în proprietatea publică a acestora ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia.

Conform prevederilor legale, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiective de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investiții efectuate de regii sau alți agenți economici care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare".

Conform cap. III, referitor la aplicabilitatea măsurilor privind cheltuielile publice prevăzute la art. 26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.



34/2009 din punct de vedere al legislației în domeniul TVA din Circulara Ministrului Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală nr. 341061/2009, în situația în care bunurile realizate nu reprezintă obiective proprii de investiții, ci investiții în domeniul public al statului, nu sunt aplicabile prevederile art. 26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009, ca urmare nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiectivele de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi [...], investiții efectuate de regii care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare.

În contextul prevederilor art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora taxa pe valoarea adăugată se deduce doar în situația în care investițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru investițiile efectuate la bunuri din domeniul public, regiile autonome, care administrează aceste bunuri nu pot beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată, acestea nefiind destinate realizării de activități taxabile.

Având în vedere cele menționate mai sus, precum și cadrul legal și raporturile juridice dintre cele două părți, organele de inspecție fiscală au stabilit că **X SUCEAVA** nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor realizate la bunurile imobile, deoarece acestea intră în proprietatea publică a statului, fiind finanțate integral din fonduri publice, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă investițiilor efectuate asupra bunurilor aparținând domeniului public în sumă de S lei.

**X** susține că are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, întrucât pe toată perioada de utilizare a bunurilor, investiția aparține aeroportului, aspect dovedit prin obținerea de venituri din activitatea de exploatare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**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;**

**[...].”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, **art. 146 alin. (1) lit. a)** din același act normativ stipulează:

**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 [...]”.**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că la data de 19.07.2011, a fost emisă Hotărârea Consiliului Hotărârea Consiliului Județean Suceava nr. 95/19.07.2011 privind încredințarea privind încredințarea serviciului de interes economic general X **SUCEAVA**, prin care s-a hotărât:

**“Art.1. (1) Se încredințează serviciul de interes economic general X”.**

**(2) Următoarele activități efectuate de către Regia Autonomă „Aeroportul Ștefan cel Mare-Suceava” reprezintă serviciu de interes economic general:**

**a) întreținerea curentă, repararea și modernizarea suprafețelor de mișcare aeronave (pistă, căi de rulare, platforme) aflate în administrarea regiei, a turnului de control, precum și a echipamentelor aferente; [...].**

**Art. 2. (1) Asigurarea activităților prevăzute la art. 1, 24 de ore din 24, la standardele de securitate și siguranță aplicabile în vigoare, reprezintă obligație de serviciu public pentru Regia Autonomă „X”. [...]**

**Art. 3. (1) Pentru ducerea la îndeplinire a obligației de serviciu de interes economic general prevăzută la art. 2, Regia Autonomă „Aeroportul Ștefan cel Mare-Suceava” are dreptul la primirea unei compensații.**

**(2) Valoarea compensației nu poate depăși ceea ce este necesar pentru acoperirea costurilor efectuate pentru îndeplinirea obligației de serviciu.**

**(3) Compensația va include toate sumele din fonduri publice de care beneficiază, în condițiile legii, Regia Autonomă „Aeroportul Ștefan cel Mare-Suceava”, incluzând alocațiile de la bugetul local, precum și, în cazul investițiilor, finanțările obținute prin Programul Operațional Sectorial-Transporturi. [...].”**

Urmare executării lucrărilor, prestatorii de servicii au emis facturi în baza cărora regia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, deși beneficiarul obiectivelor de investiții este Consiliul Județean Suceava, X având calitatea de prestator.

Totodată, din documentele existente la dosar se reține faptul că finanțarea acestor investiții a fost asigurată de Consiliul Județean Suceava, iar după finalizarea lucrărilor acesta a devenit proprietarul obiectivului de investiții, așa cum s-a reținut la situația de fapt.

Astfel, factura nr..... emisă de S.C. TEHNIC ASIST S.R.L. Botoșani, în baza căreia regia și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost achitată de Consiliul Județean Suceava prin X SUCEAVA, care efectua plățile către constructori și ceilalți contractori.

Sunt aplicabile prevederile **art. 1, art. 2, art. 3 și art. 8** din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local:

#### **ART. 1**

**“Cheltuielile de investiții ale regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, aferente suprafețelor de mișcare aeronave - piste, căi de rulare, platforme -, precum și echipamentelor conexe acestora, aflate în administrarea regiilor autonome aeroportuare, se pot finanța și de la bugetul de stat, prin bugetul Ministerului Transporturilor, ca transferuri de la bugetul de stat către bugetele locale ale unităților administrativ-teritoriale sub autoritatea cărora funcționează regiile autonome aeroportuare, precum și din fonduri europene”.**

#### **ART. 2**

**“Finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, de la bugetul local, din fonduri europene și de la bugetul de stat pentru cheltuielile prevăzute la art. 1 se face cu respectarea legislației în domeniul ajutorului de stat”.**

#### **ART. 3**

**“Regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, li se poate încredința, prin hotărâre a consiliului județean, prestarea unui serviciu de interes economic general și, de asemenea, li se poate impune o obligație de serviciu public în condițiile îndeplinirii cerințelor specifice din Decizia Comisiei 2012/21/UE din 20 decembrie 2011 privind aplicarea articolului 106 alineatul (2) din Tratatul privind**

funcționarea Uniunii Europene în cazul ajutoarelor de stat sub formă de compensații pentru obligația de serviciu public acordate anumitor întreprinderi cărora le-a fost încredințată prestarea unui serviciu de interes economic general, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 7 din 11 ianuarie 2012”.

#### **ART. 8**

**“Nu pot face parte din activitățile aferente serviciului de interes economic general activitățile comerciale care nu sunt legate în mod direct de activitățile de bază ale aeroportului și care includ construirea, finanțarea, utilizarea și închirierea terenului și a clădirilor sau porțiunilor din acestea, nu numai pentru birouri și depozitare, dar și pentru hoteluri și operatori economici situați în incinta aeroportului, precum și pentru magazine, restaurante sau parcări.”**

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că bunurile ce compun sistemul centralizat de utilități publice sunt proprietate publică, iar obiectivele de investiții realizate la acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru regia care le are în administrare, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al unității administrativ – teritoriale.

Mai mult, acest fapt rezultă și din extrasul de carte funciară emis de Oficiul de cadastru și publicitate imobiliară Suceava, potrivit căruia a fost intabulat dreptul de proprietate al Consiliului Județean Suceava asupra terenurilor, parcărilor, clădirilor, pistelor etc. și dreptul de administrare al acestora de către **X SUCEAVA**.

Prin urmare, se reține că pentru investițiile realizate din fonduri publice, agentul economic care își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, investițiile realizate nefiind proprietatea **X SUCEAVA**, ci Consiliului Județean Suceava.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că regia nu face dovada că a refacturat lucrările de investiții către Consiliul Județean Suceava.

Sunt aplicabile și prevederile Legii nr. 51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, unde la art. 2 lit. g) se prevede:

**„(2) În înțelesul prezentei legi, serviciile comunitare de utilități publice, denumite în continuare servicii de utilități publice, sunt definite ca totalitatea activităților de utilitate și interes public general, desfășurate la nivelul comunelor, orașelor, municipiilor sau județelor sub conducerea, coordonarea și responsabilitatea autorităților administrației publice locale, în scopul satisfacerii cerințelor comunităților locale, prin care se asigură următoarele utilități:**

**[...]**

**g) administrarea domeniului public și privat al unităților administrativ-teritoriale, precum și altele asemenea”;**

De asemenea, referitor la prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, considerarea serviciilor prestate ca fiind pentru finanțator derivă în conformitate cu **art. 3** din textul de lege menționat, respectiv:

**„Regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, li se poate încredința, prin hotărâre a consiliului județean, prestarea unui serviciu de interes economic general [...]”.**

De asemenea, argumentele regiei cu privire la faptul că desfășoară activitate în conformitate cu Legea nr. 15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, cu modificările și completările ulterioare, și că în consecință, este persoană impozabilă care are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit **pct. 45 alin. (1)** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

**„În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice”,**  
iar potrivit alin. (2):

**„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal”.**

Or, așa cum s-a reținut mai sus, în speță nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât regia nu a utilizat achizițiile efectuate în vederea realizării obiectivului de investiții în scopul operațiunilor sale taxabile, nefiind proprietarul acestor investiții.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei referitoare la interpretarea eronată de către organele de inspecție fiscală a prevederilor **art. 26** din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, se reține că acest act normativ stipulează:

**“Taxa pe valoarea adăugată dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în cursul anului fiscal, se utilizează pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele**

**metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar- contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice”.**

Se reține că aceste prevederi legale se referă la persoanele care au drept de deducere și vizează taxa pe valoarea adăugată dedusă efectiv potrivit legii, respectiv în conformitate cu regulile generale de deducere stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, condiții nerespectate de regie astfel cum s-a reținut mai sus.

Totodată, se rețin precizările Circularei nr. .... emisă de Ministerul Finanțelor Publice, anexată la dosarul cauzei, respectiv pct. III „Referitor la aplicabilitatea măsurilor privind cheltuielile publice prevăzute la art. 26 din OUG nr.34/2009 din punct de vedere al legislației în domeniul TVA”:

**„Pentru a evita aplicarea eronată a acestor prevederi, subliniem că investițiile proprii sunt cele care se constituie drept active corporale fixe aparținând persoanei impozabile. Nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiective de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investițiile efectuate de regii sau agenți economici care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare”.**

În cazul de față investițiile aparțin domeniului public al unităților administrativ-teritoriale și nu sunt ale regiei, aceasta neavând dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor întrucât TVA nu este destinată operațiunilor sale taxabile.

Sunt aplicabile în acest sens prevederile Legii serviciilor comunitare de utilități publice nr. 51 din 8 martie 2006, republicată, unde la **art. 44** precizează:

**ART. 44**

„[...]”

**(4) Bunurile realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice, sau revin în proprietatea publică a acestora, ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia”.**

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că petenta nu demonstrează că avea dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă achizițiilor de prestări servicii, întrucât acestea sunt investiții aparținând domeniului public și nu aparținând regiei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în **sumă de S lei**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

**Referitor la accesoriile în sumă totală de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, calculate pentru perioada**

**25.11.2014 - 03.12.2014**, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât debitul este datorat și nu a fost achitat la scadență și ținând cont și de principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” (**accesoriul urmează principalul**), contestatoarea datorează și accesoriile în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de S lei aferente TVA.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### **DECIDE:**

**Art. 1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X SUCEAVA, județul Suceava**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F....., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei – taxa pe valoarea adăugată;
- S lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată

**Art. 2.** Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava – Inspecție Fiscală, 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 se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava sau Tribunalul Iași.