



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 18/2010.

DECIZIA NR. 15/25.02.2010

privind soluționarea contestației depusă de R.A. A.T.-T.M. cu sediul în V.... , Șoseaua
T.-M. – L. , Km. , jud. Mureș ,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./26.01.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr./11.01.2010 (fila nr. 58) în legătură cu contestația depusă de R.A. A.T. – T.-M..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr./16.11.2009 (filele nr. 32-34) și a Raportului de inspecție fiscală nr./09.11.2009 (filele nr. 25-31) , emise de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mureș , acte prin care petentei i s-a respins parțial cererea de rambursare a sumei negative de T.V.A. pentru suma de lei , cuprinsă în totalul decontului aferent lunii mai 2009 (depus și înregistrat la A.F.P. Târgu-Mureș sub nr./22.06.2009 – filele nr. 23-24) , stabilindu-i-se totodată în sarcină o taxa pe valoarea adăugată suplimentară de lei (..... lei + lei + lei) cu majorările de întârziere aferente de lei.

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 207 și 209 alin. 1 lit. a). din Codul de procedură fiscală și , pe cale de consecință , D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra cererii.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosar rezultă următoarele:

I). Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală încheiat la 09.11.2009 (filele nr. 25-31) care a stat la baza Deciziei de impunere nr./16.11.2009 (filele nr. 32-34), inspecția fiscală parțială efectuată la R.A. A.T. – T.M. în perioada 23 , 27-29.07.2009 și respectiv 09.11.2009 a avut următoarele obiective:

- **controlul ulterior** asupra sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de lei , solicitată la rambursare prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată aferente lunilor februarie 2009 (..... lei) , martie 2009 (.... lei) și respectiv aprilie 2009 (..... lei) depuse la Administrația Finanțelor Publice Tg. Mureș și soluționate prin rambursări făcute de către A.F.P. Tg. Mureș pe bază de analize SIN , prin Deciziile de rambursare nr./25.03.2009 (fila nr. 22) , nr./27.04.2009 (fila nr. 21) și nr./22.05.2009 (fila nr. 20);

- **controlul anticipat** asupra sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei , solicitată la rambursare prin decontul de T.V.A. aferent lunii mai 2009 , depus și înregistrat la A.F.P. Tg. Mureș , sub nr./22.06.2009 (filele nr. 23-24).

În urma verificării și analizării documentației puse la dispoziție de unitate , organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada verificată (01.01.2009 – 31.05.2009) , taxa pe valoarea adăugată colectată de regie provine , în principal , din servicii prestate aeronavelor unor companii aeriene care efectuează transporturi de persoane pe traseu național , pentru care locul prestării este considerat a fi în România. În cuprinsul aceluiași raport de inspecție se reține că , contribuabilul a mai efectuat și prestări de servicii la aeronavele unor companii aeriene , care efectuează transporturi internaționale de persoane , operațiuni scutite de TVA (pentru care este permisă însă deducerea taxei datorate) în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. i). pct. 3 din Codul fiscal , coroborate cu prevederile art. 9 , alin. (3), lit. g). din O.M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 , alin. (1) , lit. a). - i). , art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal (ex: servicii necesare pentru aterizare, decolare sau staționare în aeroporturi, curățenie, utilizarea pistelor , servicii de comunicații).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă , organele de inspecție fiscală au stabilit că , în perioada supusă verificării , societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la terți în vederea derulării activității curente , respectiv a achizițiilor de bunuri de capital , investiții în vederea dezvoltării și modernizării aerogării cu privire la reorganizarea fluxului de pasageri , precum și a pistei de rulare pentru aeronave.

În concret , s-a constatat că R.A. A.T. T.-M. este regie autonomă cu specific deosebit , de interes local , sub autoritatea Consiliului Județean Mureș , având ca și obiect de activitate administrarea și executarea bazei aeroportuare , efectuarea serviciilor de handling și coordonarea întregii activități de la sol , pe aeroport și în zona acestuia. În anii 2008 - 2009 prin Hotărâri ale Consiliului Județean Mureș au fost alocate regiei fonduri pentru finanțarea unor investiții (a se vedea în acest sens Anexa nr. 3 – filele nr. 17-18 din dosar) constând în:

- extindere platformă parcare și cale de rulare;
- instalare echipamente de balizaj;
- reorganizare fluxuri aerogară;

- drumuri de incintă;
- tâmplărie aluminiu și geam termopan aerogară;
- dotări aerogară.

Organele de inspecție fiscală arată că o parte din investițiile sus menționate cum sunt platforma , pista , aerogara , drumurile de incintă , calea de rulare și balizajul sunt aferente activelor fixe care fac parte din patrimoniul public al județului Mureș. Se precizează în cuprinsul raportului de inspecție că activele fixe la care s-a făcut referire mai sus sunt cuprinse la pozițiile 254 - 269 din anexa la Hotărârea Consiliului Județean Mureș nr./2008 privind modificarea anexei la HCJ nr./2001 privind însușirea inventarului domeniului public al județului Mureș (a se vedea Anexa nr. 4 – filele nr. 14-16 din dosar).

Urmare celor sus menționate , organele de inspecție fiscală apreciază că lucrările de investiții aferente activelor fixe din patrimoniul public , pe care regia le-a efectuat cu finanțare de la Consiliul Județean , nu reprezintă obiective proprii de investiții , ci investiții în domeniul public al statului iar , potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a). din Codul fiscal , taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se poate deduce doar în situația în care investițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Se menționează în cuprinsul raportului de inspecție din 09.11.2009 că , prin adresa înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./30.07.2009 (filele nr. 10-11) , a fost solicitat punctul de vedere al Direcției Generale Legislație Impozite Indirecte - Direcția de legislație în domeniul T.V.A. cu privire la deducerea T.V.A. în situația prezentată anterior , acțiunea de inspecție parțială fiind întreruptă începând cu data de 30.07.2009. Răspunsul Direcției de legislație în domeniul T.V.A. s-a concretizat în adresa nr./20.10.2009 (filele nr. 6-9) , înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Târgu-Mureș sub nr./26.10.2009 , acțiunea de control fiind reluată din data de 09.11.2009. Potrivit Direcției de legislație în domeniul T.V.A. , lucrările de investiții pe care regia le realizează nu sunt destinate realizării de activități taxabile nefiind obiective de investiții care îi aparțin , caz în care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu este deductibilă , impunându-se a fi inclusă în costurile realizării lor.

Concluzionând , organele de inspecție fiscală apreciază că R.A. A.T. T.-M. nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei (..... lei – pentru lunile februarie-aprilie 2009 + lei – pentru luna mai 2009) , aferentă achizițiilor destinate efectuării investițiilor care nu reprezintă obiective proprii de investiții.

Situația privind investițiile efectuate de R.A. A.T. T.-M. la activele fixe care fac parte din patrimoniul public se regăsește în cuprinsul anexei nr. 6 la raportul de inspecție fiscală (filele nr. 4-5 din dosar).

Având în vedere faptul că pentru lunile februarie-aprilie 2009 unitatea verificată a beneficiat de rambursarea taxei pe valoarea adăugată , organele de inspecție au stabilit că suma de lei reprezintă T.V.A. datorat suplimentar. S-a mai stabilit că taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei solicitată la rambursare prin decontul de T.V.A.

afereant lunii mai 2009 se va diminua cu T.V.A. pentru care unitatea nu are drept de deducere , în sumă de lei.

Pentru suma de lei reprezentând T.V.A. de plată stabilită suplimentar , organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în cuantum de lei potrivit prevederilor art. 157 alin. (1) din Codul Fiscal , coroborate cu art. 119 și 120 din Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Calculul accesoriilor se regăsește în cuprinsul anexei nr. 7 la raportul de inspecție fiscală (fila nr. 3).

În baza celor stabilite și înscrise în Raportul de inspecție fiscală din 09.11.2009 (filele nr. 25-31) a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. .../16.11.2009 (filele nr. 32-34) , decizie prin care au fost luate următoarele măsuri:

- s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei pentru perioada februarie – aprilie 2009 o taxă pe valoarea adăugată de plată de lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de lei;

- s-a soluționat decontul de T.V.A. cu suma negativă cu opțiune de rambursare afereant lunii mai 2009 respingându-se pe de o parte la rambursare suma de lei (..... lei pt. investiții + lei – pt. autoturismul Dacia) iar pe de altă parte aprobându-se la rambursare T.V.A. de lei.

II). Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr./16.11.2009 (filele nr. 32-34) precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. din 09.11.2009 (filele nr. 25-31) , acte emise de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mureș petenta , prin reprezentanții săi legali (director – P.R.) , depune contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr./18.12.2009 fiind înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală Mureș sub nr./21.12.2009 (a se vedea fila nr. 44 din dosar).

Prin contestația formulată petenta solicită:

1). anularea parțială a Deciziei de impunere nr. din 16.11.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. din 11.11.2009 precum și exonerarea R.A. A.T.T.-M. de la plata sumei stabilită suplimentar de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată afereantă perioadei februarie-aprilie 2009 și a accesoriilor aferente de lei;

2). admiterea cererii de rambursare a sumei negative de T.V.A. , în cuantum de lei , solicitată la rambursare prin decontul de T.V.A. afereant lunii mai 2009 , depus și înregistrat la A.F.P. Târgu-Mureș sub nr. din 22.06.2009 și respinsă prin Raportul de inspecție nr./09.11.2009 și Decizia de impunere nr. din 16.11.2009;

3). plata majorărilor de întârziere pentru sumele stabilite suplimentar , sau respinse de la rambursare , până la momentul rambursării acestora.

În susținerea cauzei sale contestatoarea , prin cererea inițială , învederează următoarele motive de fapt și drept:

- punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice este unul orientativ , fără încadrare în prevederile legale.

- conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a). din Codul fiscal , singura prevedere legală invocată , „*orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor , dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile*”.

- prin HG. 398/1997 regiile autonome aeroportuare au trecut sub autoritatea consiliilor județene , însă au personalitate juridică și patrimoniul a fost dat în administrare;

- operațiunile comerciale pe care le desfășoară R.A. A. T. T.-M. sunt operațiuni taxabile în înțelesul art. 129 , respectiv , o parte operațiuni scutite de TVA , conform art. 143 alin. (1) pct. 1 din Codul fiscal;

- nu se poate aprecia că investițiile realizate de R.A. A.T. T.-M. „nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile” , pentru simplu considerent că o parte din aceste investiții fac parte din domeniul public , întrucât serviciile prestate nu sunt servicii de natură publică , ci servicii de natură comercială;

- nu se poate spune că la momentul controlului , aceste bunuri „nu aparțin A.” , atâta timp cât sunt date în administrarea R.A. A.T. T.-M. și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile;

- întreaga activitate comercială a R.A. A.T. T.-M. presupune operațiuni taxabile din punct de vedere al T.V.A. și se realizează prin prisma investițiilor , din care o parte fac parte din domeniul public , iar o parte din domeniul privat , în funcție de sursa de finanțare și de hotărârile Consiliului județean Mureș , privind trecerea unor bunuri din domeniul privat , în domeniul public;

- și în cazul instituțiilor publice , taxa pe valoare adăugată aferentă investițiilor destinate realizării de operațiuni economice este deductibilă din punct de vedere fiscal;

- toate achizițiile Regiei sunt destinate operațiunilor impozabile;

- aceste investiții , o parte chiar aparținând domeniului public , nu sunt folosite pentru servicii publice netaxabile , ci sunt administrate pentru desfășurarea operațiunilor economice , pentru realizarea de activități taxabile în înțelesul Codului fiscal;

- nici Direcția de reglementări din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și nici organul de inspecție fiscală , nu a invocat nici un articol de lege , care prevede în mod expres faptul că taxa pe valoare adăugată aferentă investițiilor realizate de către Regii (care în cea mai mare parte administrează domeniul public) nu este deductibilă fiscal , în contextul în care aceste investiții deservesc domeniului economic;

- toate investițiile efectuate în cadrul Regiilor autonome aeroportuare de după 1997 , au avut același regim și cu toate acestea nu s-a pus problema regimului de deductibilitate fiscală a T.V.A. aferentă acestor investiții , până în momentul de față;

- organele de inspecție fiscală nu au făcut nici o delimitare între investițiile realizate din surse proprii , din taxa de securitate , sau din subvenție;

- de asemenea , nu s-a luat în calcul faptul că nu toate investițiile fac parte din domeniul public al județului;

- în cazul investiției noi „Aerogara”, precizăm că aceasta nu face parte la momentul realizării ei , din patrimoniul public al statului , întrucât trecerea din domeniul privat în domeniul public al statului , a investițiilor , se realizează periodic în baza hotărârilor de Guvern , sau a hotărârilor Consiliului județean. La momentul realizării unei investiții , indiferent de sursa de finanțare , nu se știe dacă această investiție va face parte din domeniul public , sau din domeniul privat al statului. Din acest considerent , taxa pe valoare adăugată aferentă investițiilor realizate este deductibilă fiscal la momentul realizării , în contextul prevederilor art. 145 din Codul fiscal;

- chiar dacă s-ar accepta ideea că taxa pe valoare adăugată aferentă investițiilor din domeniul public (indiferent de destinație , sau sursă de finanțare) nu este deductibilă fiscal , s-ar impune în cazul de față să se analizeze distinct fiecare obiectiv de investiție , sub aspectul apartenenței la momentul realizării , la domeniul public , sau privat al statului , în funcție de sursa de finanțare.

Concluzionând petenta apreciază constatarea organului de control ca fiind nelegală și nejustificată și solicită exonerarea R.A. A. T.T.-M. de la plata taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

De asemenea , contestatoarea solicită rambursarea taxei pe valoare adăugată în sumă de ... lei , aferentă lunii iulie 2009 (sumă solicitată la rambursare prin decontul lunii mai , înregistrat sub nr. .../22.06.2009).

În fine R.A. A.T.T.-M. solicită „majorări de întârziere pentru plata sumelor susmenționate”.

Menționăm că , în vederea completării documentației aflate la dosar , cu adresa nr. .../10.02.2010 (filele nr. 61-62) , s-au solicitat petentei o serie de acte și precizări suplimentare. Acestea au fost transmise împreună cu un **Memoriu** anexat la filele nr. 63-67 din dosar.

Din cuprinsul **memoriului** transmis (filele nr. 63-67) se rețin următoarele susțineri completatoare la contestației , învederate de petentă:

- prin Hotărârea Guvernului nr. 398/1997 , Regia Autonomă A.T. T.-M. a fost trecută de sub autoritatea Ministerului Transporturilor sub autoritatea Consiliului Județean Mureș „...cu activul și pasivul existent la data de 30 iunie 1997”. Conform art. 5 din Anexa 2 la Hotărârea Guvernului nr. 398/1997 "Patrimoniul Regiei Autonome "A...." este cel determinat conform datelor din bilanțul contabil la data de 31 decembrie 1996.". În baza acestei hotărâri Consiliului Județean Mureș a emis Hotărârea nr. .. din 11 Septembrie 1997 , din care se impun a fi reținute următoarele dispoziții:

„Art. 1

(1) *Se înființează Regia Autonomă "A. T. M." cu sediul în Comuna U., localitatea .V.*

(2) *Regia Autonomă "A. T. M. "este regie autonomă de interes județean cu specific deosebit, are personalitate juridică și funcționează pe bază de gestiune economică și autonomie financiară, sub autoritatea Consiliului Județean Mureș.*

(3) *„... Patrimoniul Regiei Autonome "A. T. M." conform datelor din bilanțul contabil la 30 iunie 1997 este de ... mii lei. "și cuprindea terenuri , imobile , inclusiv aerogara , pistă betonată , platforme , drumuri , echipamente , etc..”.*

- conform Regulamentului de organizare și funcționare a Regiei Autonome "A. T. M." cuprins în anexa 2 la Hotărârea CJ Mureș nr. ...1997 , regia este condusă de un Consiliu de Administrație compus din 9 persoane (printre acestea era și un reprezentant al DGFP Mureș) , care are printre alte atribuții și cele legate de investiții. Pe parcursul anilor 1999-2009 R.A. A.T. T.-M. a realizat investiții în infrastructură , în limitele și în realizarea obiectului său de activitate. Pentru a putea beneficia de alocații pentru investiții , subscrisa regie a fundamentat fiecare obiectiv de investiție în parte atât sub aspectul oportunității investiției cât și sub aspectul temeiului său legal. Consiliul Județean a aprobat o parte din aceste propuneri prin hotărâri , iar în baza acestor hotărâri sumele alocate investițiilor au fost cuprinse în bugetul de venituri și cheltuieli , iar investițiile erau cuprinse în listele de investiții. De asemenea , în baza bugetului aprobat pentru investiții , conducerea regiei a organizat licitații și a contractat lucrări sau a achiziționat mijloace fixe de la adjudecării licitațiilor.

În baza facturilor emise de furnizori , a situațiilor de lucrări , a rapoartelor de decontare și , după caz , a recepțiilor , regia a achitat contravaloarea facturilor , inclusiv T.V.A. aferentă;

- din punct de vedere contabil o lucrare de investiții în curs este înregistrată în contul 231 , iar după recepție este înregistrată în contul 21212 gr. I construcții;

- în decursul anilor anteriori , T.V.A. dedusă pentru aceste obiective de investiții a fost virată integral , pe măsura rambursării , la sursă , adică Consiliul Județean Mureș , cu excepția situațiilor în care au fost costuri suplimentare la obiectivele de investiții pentru care s-a primit rambursarea (în aceste cazuri suma restituită Consiliului Județean Mureș , se diminuează cu suma achitată suplimentar pentru același obiectiv de investiții);

- din informațiile deținute rezultă că în același fel s-a procedat și se procedează în privința decontării și recuperării T.V.A. la obiectivele investiționale la toate celelalte 13 aeroporturi din țară;

- în perioada 2008-2009 s-au efectuat investițiile reținute în rapoartele de inspecție fiscală , în baza hotărârilor Consiliului Județean Mureș nr. .../31.01.2008 , nr. .../27.03.2008 , nr. .../27.03.2008 , nr. .../29.05.2008 , nr. .../27.08.2008 , nr. .../25.09.2008 , nr. .../30.10.2008 și nr. .../27.11.2008 , din surse alocate de la bugetul acestuia. Aceste hotărâri nu constituie și baza legală pentru trecerea investițiilor la care se referă în domeniul public al județului Mureș;

- în rapoartele de inspecție fiscală contestate se reține în mod eronat că aceste investiții sunt cuprinse la pozițiile 254-269 din anexa la HCJM nr..../2008 deoarece H.C.J.M. nr. .. /2008 a fost adoptată la 23.03.2008. La 2.03.2008 nu era

realizată/finalizată nici una din respectivele investiții ori , nefiind finalizate , aceste investiții figurau în contabilitatea regiei la capitolul investiții în curs. Abia în bilanța analitică a conturilor pe luna decembrie 2009 aceste investiții figurează ca investiții finalizate , dar nici această evidențiere nu este suficientă pentru a considera respectivele investiții ca aparținând deja domeniului public al județului Mureș. Trecerea acestor investiții în domeniul public al Județului Mureș se va face prin hotărâre a Consiliului Județean Mureș , conform dispozițiilor Legii nr. 213/1998. Deci , organele de control fiscal au confundat sumele aprobate de Consiliul Județean Mureș pentru investițiile sus menționate cu investitiile propriu zise;

- și în ipoteza în care aceste investiții vor fi trecute de către Consiliul Județean Mureș în domeniul public al Județului Mureș constatările organelor de inspecție fiscală , inclusiv cele cuprinse în adresa nr.din 26.10.2009 a Ministerului Finanțelor Publice-Direcția de legislație în domeniul TVA sunt greșite pentru că până la trecerea acestor obiective de investiții în domeniul public al Județului Mureș , ele reprezintă obiective proprii de investiții;

- aceste obiective de investiții sunt destinate exclusiv realizării unor operațiuni taxabile de către o persoană impozabilă. Astfel , noua platformă pentru aeronave și instalarea unui nou echipament de balizaj permit desfășurarea acelor activități pentru care se percep taxe și tarife de aeroport de la operatorii aerieni pentru aterizare și respectiv iluminat , evidențiate în rețeaua internațională a Statului Român prin AIP România secțiunea AGA. La rândul ei , aerogara face posibile două feluri de activități taxabile și anume : taxa de pasager pentru folosirea ei și taxa pentru agenții economici prestatori de servicii de "rent a car" , alimentație publică etc. din aerogară , taxă stabilită în funcție de dimensiunea suprafețelor pe care le au în folosință;

- pentru aceleași obiective de investiții , regia a beneficiat în anul 2008 de rambursarea T.V.A. conform deconturilor pe lunile noiembrie și respectiv decembrie 2008 precum și în anul 2009 pentru lunile ianuarie-februarie 2009. Astfel , este inacceptabil ca același organ fiscal să adopte două moduri de soluționare diferite a aceleiași probleme fiscale.

III. Examinând cauza prin prisma probatoriului din dosar și a actelor normative aplicabile speței , apreciem că măsurile dispuse prin actul de impunere contestat sunt netemeinice și nelegale , având în vedere considerentele ce se vor arăta în continuare.

În fapt prin Decizia de impunere nr. ../16.11.2009 (filele nr. 32-34) și Raportul de inspecție fiscală nr. ../09.11.2009 (filele nr. 25-31) , pentru perioada 01.01.2009 – 31.05.2009 , i s-a respins petentei parțial cererea de rambursare pentru T.V.A. în cuantum de lei (din care ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă aferentă unor lucrări de investiții realizate la obiective ce fac parte din domeniul public al statului) , cuprinsă în decontul aferent lunii mai 2009 (depus și înregistrat la A.F.P. Târgu-Mureș sub nr. ../22.06.2009 – filele nr. 23-24) , stabilindu-i-se totodată în sarcină o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei și majorări de întârziere aferente de ... lei. Având în vedere că lucrările de investiții nu aparțin obiectivelor proprii ale regiei , organele de inspecție au considerat că pentru asemenea achiziții taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă , **în drept** fiind invocate prevederile art. 145

alin. (2) lit. a). din Codul fiscal , normă juridică ce a fost citată ca temei legal în decizia de impunere atacată.

Prin raportul de inspecție fiscală se dezvoltă motivele de fapt (a se vedea preambulul deciziei) arătându-se că în perioada supusă verificării regia a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la terți în vederea derulării activității curente (achiziții de bunuri de capital , pe de o parte , iar pe de altă parte , investiții destinate dezvoltării și modernizării aerogării vizând reorganizarea fluxului de pasageri , precum și a pistei de rulare aeronave).

În același raport de inspecție fiscală (paginile 4-5 filele nr. 27-28 din dosar) organul de inspecție reține , printre altele , următoarele :

„..... lucrările de investiții aferente activelor fixe din patrimoniul public , pe care Regia le-a efectuat cu finanțare de la Consiliul Județean , nu reprezintă obiective proprii de investiții , ci investiții în domeniul public al statului , iar potrivit art. 145 alin. (2) lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , taxa pe valoarea adăugată se deduce doar în situația în care investițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.”.

La pagina 5 a raportului de inspecție , invocându-se punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul T.V.A. – transmis cu adresa nr. .../20.10.2009 (filele nr. 6-9) se concluzionează că „..... lucrările de investiții pe care Regia le realizează în condițiile descrise mai sus , nu sunt destinate realizării de activități taxabile , nefiind obiective de investiții care îi aparțin. În acest caz taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă , impunându-se a fi inclusă în costurile realizării acestora.”.

Menționăm că punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul T.V.A. – (filele nr. 6-9 din dosar) a fost formulat și transmis ca urmare a solicitărilor D.G.F.P. Mureș – Activitatea de inspecție fiscală nr. .../30.07.2009 (filele nr. 10-11). În concret , prin adresa nr. .../30.07.2009 a D.G.F.P. Mureș s-a solicitat opinia direcției de specialitate din minister cu privire la aplicarea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin prisma reglementărilor prevăzute la art. 26 din Ordonanța de urgență nr. 34/11.04.2009 , raportat la starea de fapt constatată în cadrul R.A. A. T. – T. M..

Ținând seama de starea de fapt constatată iar vis-a-vis de aceasta , de exprimarea controversată și echivocă a opiniilor inspecției fiscale , inclusiv a celor transmise de direcția de specialitate a ministerului , urmează ca organul de soluționare să dea răspuns la două chestiuni esențiale de care depinde corecta rezolvare a litigiului fiscal și anume:

- a).** dacă prevederile art. 26 din O.U.G. nr. 34/2009 sunt sau nu aplicabile speței ?;
- b).** dacă în speță este legală deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor făcute de R.A. A. T. – T. M. pentru modernizarea sau dotarea unor obiective , destinate realizării de operațiuni impozabile (taxabile sau scutite cu drept de deducere) , aparținând domeniului public al statului administrat de către regia ?.

În legătură cu prima chestiune , învederăm faptul că prin O.U.G. nr. 34/11.04.2009 au fost , printre altele , aprobate rectificări bugetare pe anul 2009 (Cap. I) și s-au dispus unele măsuri pentru limitarea și reducerea cheltuielilor publice (Cap. II). Potrivit art. 21 din ordonanță , prevederile Cap. II ale actului normativ referitoare la „Măsurile privind cheltuielile publice” , se aplică numai autorităților și instituțiilor publice a căror finanțare se asigură integral sau parțial de la buget sau integral din venituri proprii. Având în vedere că art. 26 din ordonanță face parte din Cap. II a actului normativ , este incontestabil că prevederile sale se aplică exclusiv autorităților și instituțiilor publice. Cum R.A. A. T. – T. M. , ca agent economic, nu face parte din categoria autorităților și instituțiilor publice , este lesne de înțeles că orice constatări sau măsuri vizând excluderea de la deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată care se întemeiază (total sau parțial) pe extinderea ariei de reglementare a prevederilor art. 26 la alte persoane impozabile față de cele expres și limitativ enumerate de art. 21 din ordonanță , sunt evident nelegale.

Pe de altă parte , așa cum s-a arătat , Cap. II al O.U.G. nr. 34/2009 reglementează și dispune măsuri de natură bugetară care , în principal , vizează limitări sau reduceri a cheltuielilor autorităților și instituțiilor publice. În contextul de mai sus , precizăm că în materie fiscală (art. 1 alin. 3 Cod fiscal) , dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative iar în caz de conflict între acestea se aplică dispozițiile Codului fiscal. Așa fiind și ținând seama de natura reglementărilor aduse prin Cap. II din O.U.G. nr. 34/2009 , este limpede că art. 26 din actul normativ nu pot modifica , extinde sau completa prevederile din Codul fiscal și prin urmare , în speța analizată , orice măsuri sau argumente ce se sprijină pe această normă juridică nu pot fi luate în considerare.

Din perspectiva celor anterior arătate , analiza legalității deducerii taxei pe valoarea adăugată urmează a fi făcută prin prisma Cap. X din Titlul VI Cod fiscal , prevederi a căror aplicare este incidentă celei de-a doua chestiuni litigioase enunțată la litera **b)**. de mai sus.

În concret , sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și c) , art. 146 alin. (1) lit. a). în vigoare la data efectuării operațiunilor , prevederi din Codul fiscal care dispun 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;

.....

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

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);”.

În conformitate cu normele legale antecitate rezultă că , din punct de vedere al sferei de aplicare , dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei astfel cum este definită aceasta la art. 134 alin. (2) coroborat cu art. 134² alineatele (1) și (2) din Codul fiscal. Potrivit actelor de inspecție reiese implicit că R.A. A.T. – T. M. îndeplinește cerințele de deductibilitate ale art. 145 alin. (1) cu precizarea că agentul economic nu se încadrează în nici una dintre situațiile de excepție sau de limitare prevăzute la art. 145 alin. (5) și la art. 145¹ din Codul fiscal.

Prin prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal se acordă dreptul de deducere oricărei persoane impozabile pentru taxa aferentă achizițiilor care sunt destinate , printre altele , fie în folosul operațiunilor taxabile , fie în folosul operațiunilor scutite cu drept de deducere. Cu alte cuvinte , potrivit normei legale precitate exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată exclusiv de destinația și utilizarea pe care o primește bunul sau serviciul achiziționat respectiv dacă va fi sau nu utilizat în folosul operațiunilor ce intră în sfera de aplicare a dreptului de deducere , prevederile Codului fiscal nefăcând nici o distincție la acordarea acestui drept în raport de titularul , forma sau regimul proprietății immobilizărilor corporale pentru care au fost realizate achizițiile.

În cazul analizat , raționamentul logic conform căruia „unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă” , este pe deplin aplicabil. Or , din acest punct de vedere , organul de inspecție , față de formularea textului legal , a introdus o condiție restrictivă pe care prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu a instituit- o expres , dând o interpretare care , în opinia noastră , nu respectă voința legiuitorului așa cum a fost exprimată în lege (a se vedea art. 13 Cod procedură fiscală).

Din probatoriul existent la dosarul cauzei (filele nr. 54- 267 regăsite în Dosar nr. 17/2010) rezultă indubitabil că toate investițiile în discuție , promovate în condițiile legii de R.A. A. T. – T. M. , sunt destinate realizării de operațiuni impozabile (operațiuni taxabile și respectiv operațiuni scutite cu drept de deducere). În consecință aprecierile organelor de inspecție conform cărora „..... lucrările de investiții pe care Regia le realizează în condițiile descrise mai sus , nu sunt destinate realizării de activități taxabile , nefiind obiective de investiții care îi aparțin.” (a se vedea pagina nr. 4 din R.I.F. – fila nr. 25 din dosar) nu pot fi însușite ca argumente legale în susținerea măsurilor dispuse prin actul de impunere. Felul , conținutul și natura impozabilă , respectiv taxabilă a unor operațiuni constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii

(astfel cum sunt prevăzute la art. 128-129 Cod fiscal) realizate de contestatară în îndeplinirea obiectului său de activitate , nu se determină și prin urmare nu se schimbă în funcție de afectarea prezentă ori viitoare la o anumită formă de proprietate a achizițiilor făcute , întreg patrimoniul administrat de Regie fiind destinat exclusiv realizării de operațiuni care intră în sfera de aplicare a dreptului de deducere.

Menționăm că facturile emise de către prestatorii de servicii și furnizorii de bunuri vizând investițiile în cauză îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal , fiind emise pe numele R.A. A.T. T.-M (filele nr. 256-265 din Dosarul nr. 17/2010) și astfel , sunt respectate cerințele prevăzute la art. 146 alin. (1) lit. a). din Codul fiscal. În ceea ce privește recepția mijloacelor fixe din cauză , conform documentelor depuse la dosar , rezultă că aceasta a fost făcută de către regie în nume propriu , în calitate de investitor și nu de Consiliul Județean Mureș. Exemplificăm în acest sens recepția lucrării „Reorganizare fluxuri autogara A. T. T. M.” (filele nr. 266-267 din Dosar nr. 17/2010).

Concluzionând , apreciem că în speța analizată , pentru investițiile având ca scop dezvoltarea și modernizarea unor obiective aparținând domeniului public (Consiliul Județean Târgu-Mureș) , R.A. A. T. – T. M. are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor făcute.

Că este așa rezultă și din interpretarea sistematică și gramaticală a reglementărilor vizând deducerea taxei , prin analiza acestora , în raport cu alte norme din Titlul VI al Codului fiscal referitoare la ceea ce semnifică , din punct de vedere a taxei , noțiunile de active corporale sau bunuri de capital.

Potrivit normei definiției de la art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Codul fiscal *„activele corporale fixe reprezintă orice activ **deținut** pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii , pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative , dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu.”*.

Întrucât nici în textul normei de drept precitate și nici în întreg Titlul VI al Codului fiscal , termenului de **deținut** (din sintagma *„**orice activ deținut**”*) nu i s-a dat un sens juridic precis , rezultă că înțelesul lui este cel consacrat în limbajul obișnuit. Așa fiind , conform Dicționarului Explicativ al limbii Române (DEX) termenul de **deținere** semnifică (pe lângă a avea în proprietate sau în păstrare un bun) și a avea în posesie un bun sau un lucru fără a fi proprietar , lipsindu-i unul din atributele dreptului de proprietate și anume dispoziția. Referindu-ne la bunurile de capital astfel cum sunt definite la art. 149 alin. (1) lit. a). Cod fiscal (pentru care este permisă ajustarea) este de observat că intră în această categorie și operațiunile de construire , transformare și modernizare a activelor corporale fixe *„chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere , leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane.”*.

Față de precedentele considerente este incontestabil că pentru lucrările de modernizare și extindere a unor obiective (destinate realizării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere) deținute și administrate în virtutea capacității de folosință specializată conferită în baza legii (Legea nr. 15/1990 , O.G. nr. 15/1993 , O.G. nr. 69/1995) prin actul de înființare și organizare , R.A. A. T.– T. M. are dreptul să-și exercite deducerea taxei. Din acest punct de vedere argumentul „*a fortiori*” învederat de contestatară , raportat la dreptul persoanelor juridice de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată pentru operațiuni similare aferente unor bunuri închiriate sau deținute în baza oricărui alt tip de contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane , este pertinent.

Prin argumentele completatoare la cererea inițială și documentele anexate (filele nr. 54-256 din Dosar nr. 17/2010) , contestatoarea invocă faptul că pentru trimestrul I – 2009 și întreg anul 2008 , organele de inspecție fiscală au constatat și însușit maniera de lucru a regiei , apreciind ca fiind corectă exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care starea de fapt existentă la acea vreme nu a suferit nicio modificare față de perioada la care se referă actul de impunere contestat. În acest sens sunt anexate Decizia de rambursare nr. .../25.03.2009 (fila nr. 246 din Dosar nr. 17/2010) și R.I.F. nr./12.01.2009 (filele nr. 114-119 din Dosar nr. 17/2010).

Din analiza documentelor completatoare transmise de Regie rezultă că , într-adevăr , pentru perioada 01.11.2008 – 30.11.2008 și luna februarie 2009 organele de inspecție au aprobat la rambursare taxa înscrisă în deconturile cu sume negative pentru care s-a optat în acest sens prin bifarea casetei corespunzătoare din decont. În condițiile în care în cele două perioade verificate starea de fapt reținută este absolut identică iar cadrul normativ aplicabil a rămas neschimbat , apreciem că dispunerea unor măsuri diametral opuse este , din punct de vedere legal , nu numai inexplicabilă ci și inadmisibilă.

Având în vedere cele de mai sus apreciem întemeiată contestația petentei pentru **capetele de cerere** vizând taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei stabilită suplimentar în sarcina sa și respectiv taxa pe valoarea adăugată de ... lei aferentă investițiilor - respinsă la rambursare urmând ca , pe cale de consecință , **acestea** să fie admise.

În ceea ce privește accesoriile în cuantum de ... lei stabilite în sarcina R.A. A. T.a T.-M. prin Decizia nr. .../16.11.2009 , având în vedere că ele , în conformitate cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” , iau cursul debitului care le-a generat , contestația petentei vizându-le urmează să fie de asemenea admisă. De altfel , în raport de soluția de admitere ce urmează a fi pronunțată cu privire la debitele ce au generat accesoriile constatăm că s-a stins și baza de calcul a acestora.

Cu privire la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../09.11.2009 (filele nr. 25-31) precizăm că , deși prin acestea au fost individualizate atât obligațiile principale stabilite în sarcina petentei cât și obligațiile accesorii aferente lor , el nu constituie titlu de creanță ci act administrativ fiscal a cărui contestare se putea

face , în termen legal , la organul emitent al acestuia , respectiv Activitatea de inspecție fiscală – Târgu-Mureș , așa cum prevede art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Referitor la **pretensiile** petentei privind plata către aceasta a dobânzilor de întârziere pentru sumele stabilite suplimentar , sau respinse de la rambursare , până la momentul rambursării acestora precizăm că asemenea capete de cerere nu intră în competența de rezolvare a organelor de soluționare a contestațiilor , pentru realizarea acestora (în temeiul art. 124 din Codul de procedură fiscală) petenta trebuind să se adreseze organelor competente din cadrul D.G.F.P. Mureș.

Având în vedere că potrivit art. 206 alin. (2) Cod procedură fiscală „*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.*” și cum în fază procesuală a contestației nu a fost stabilită nicio măsură a organului fiscal vizând asemenea pretenții , acest capăt de cerere urmează a fi respins ca fără obiect.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei , în temeiul art. 6 , art. 206 alin. (2) , art. 210 și art. 216 alin. (1) și (2) din Codul de Procedura Fiscala , se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulată de R.A. A..T.– T.-M cu sediul în V. , Șoseaua T.-M. – L. , Km. ... , jud. Mureș pentru suma totală de **...lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (... lei) , majorări de întârziere aferente (... lei) și taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare (... lei) iar , pe cale de consecință , anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. .../16.11.2009 emisă de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Mureș și în mod corespunzător a măsurilor dispuse prin aceasta , urmând ca , în termen legal , să se procedeze la restituirea către petentă a sumei legal cuvenită după efectuarea operațiunilor prevăzute la art. 117 alin. (6) din Codul de procedură fiscală.

2. Respingerea capătului de cerere privitor la plata către petentă a unor dobânzi de întârziere până la restituirea sumelor solicitate la rambursare ca fiind fără obiect în procedura căii administrative de atac prevăzută la art. 205 Cod procedură fiscală.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Mureș – Secția de contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR COORDONATOR ,
L.S

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>