



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.138/ 2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C .X. SA, în insolvență, din localitatea .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 920227/17.02.2014

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **X/17.02.2014**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SA**, în insolvență, cu sediul social în .X., Str. .X. nr..X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală RO .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., reprezentată de domnul .X., în calitate de administrator special desemnat prin Hotărârea .X. nr..X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei.

S.C. .X. SA, în insolvență, contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale .X., având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de

data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2013, respectiv .X./2013, așa cum reiese din confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv .X./2013, potrivit mențiunii olografe a Registraturii Direcției generale .X. - Activitatea de inspecție fiscală, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SA.

I. S.C. .X. SA contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X. prin Decizia de impunere nr..X./2013, precizând următoarele:

1. Inspecția fiscală a calculat în mod greșit obligațiile fiscale accesorii aferente perioadei .X./2008 – .X./2012, potrivit Anexei nr.30 la Raportul de inspecție fiscală, astfel:

- în a doua coloană a Anexei nr.30, inspecția fiscală a înscris suma de .X. lei ca reprezentând TVA de rambursat cumulat evidențiat;

- în a patra coloană a Anexei nr.30, inspecția fiscală a înscris suma de .X. lei ca reprezentând TVA suplimentară cumulat.

Datele de mai sus indică faptul că, la data de .X./2008, .X. SA are un sold calculat al TVA de recuperat în sumă de .X. lei și, aferent perioadei de referință, organele de inspecție fiscală nu sunt îndreptățite să stabilească în sarcina societății obligații fiscale accesorii, baza de calcul a acestora fiind 0 și nu .X. lei.

De altfel, susține societatea, și baza de calcul a accesoriilor din perioada la care a făcut referire, înscrisă în coloana a cincea a Anexei nr.30, respectiv .X. lei, este diferită de totalul de TVA suplimentară cumulată din col.4 (.X. lei), aceasta fiind o eroare materială ce influențează accesoriile calculate.

Rezultă, din cele de mai sus, că obligațiile fiscale accesorii totale stabilite suplimentar în urma unei erori materiale a inspecției fiscale sunt în sumă de .X. lei, din care dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, sumă pentru care societatea solicită organelor de inspecție fiscală emiterea actului de îndreptare a erorii materiale.

În drept, societatea invocă prevederile art.48 alin.(1) – alin.(5) din Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la anularea parțială a TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și anularea în totalitate a obligațiilor fiscale accesorii pentru suma de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul perioadei .X./2007 – .X./2008, S.C. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă venituri, în baza acordului de asociere în participațiune încheiat între .X. SA – .X. SA - S.C. .X. SA, în sumă de .X. lei. Aferent acestor venituri, societatea susține că, fără să examineze ansamblul stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii aferente, pe considerentul că S.C. .X. SA a acționat în nume propriu, respectiv a achiziționat bunuri și servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune, fără să țină seama de faptul că, pentru realizarea veniturilor și obligația de a colecta TVA, S.C. .X. SA nu a acționat în nume propriu nici în raport cu terțul Municipiul .X. și nici în raport cu membrii asocierii.

Societatea susține că între .X. SA – .X. SA - S.C. .X. SA s-a încheiat un Acord de asociere în participațiune în vederea depunerii ofertei și realizării Proiectului de transport urban „Reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X.”, beneficiar fiind Municipiul .X..

Chiar dacă contractul se numește Acord de asociere în participațiune, prin conținutul său, acesta este specific asocierilor de tip „consorțiu”. Diferența (tehnică) dintre asocierile „standard” (asocierile în participațiune și Joint venture) și asocierile de tip „consorțiu” este aceea că în primă formă se repartizează și venituri și cheltuieli, de către lider către membrii, iar la consorțiu, liderul repartizează numai venituri urmând ca fiecare membru să își realizeze partea sa de aport, cu indiferent care costuri (care pot fi mai mici sau mai mari decât cele convenite, fără a se modifica repartizarea venitului).

Liderul desemnat prin Acordul de asociere în participațiune a fost .X. SA (paragraf 4.2 din Acord).

Pentru realizarea sarcinilor asumate în vederea realizării Proiectului, S.C. .X. SA a achiziționat de la terți bunuri și servicii în nume propriu care au fost recunoscute drept cheltuieli ale perioadei și alocate Proiectului executat, așa cum se prevede la paragraful 6.5 din Acord, potrivit căruia fiecare membru „va fi responsabil pentru propriile costuri și cheltuieli efectuate în legătură cu pregătirea, depunerea și susținerea Ofertei cu executarea Contractului pentru proiect”.

Pe baza documentelor emise de către furnizori, S.C. .X. SA a dedus TVA în conformitate cu prevederile legale aplicabile. Taxa dedusă

de S.C. .X. SA nu a fost decontată către Lider. Liderul nu și-a exercitat dreptul de deducere pentru achizițiile efectuate de S.C. .X. SA în scopul realizării Proiectului. Ca atare, pe ansamblul asocierii, taxa aferentă achizițiilor pentru realizarea Proiectului a fost dedusă o singură dată de către acel membru al asocierii care a efectuat achiziția.

În raport cu beneficiarul Proiectului, S.C. .X. SA nu a acționat în nume propriu și nu poate fi considerată persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, întrucât:

- Potrivit raporturilor juridice statuate în Contractele încheiate între părți, pentru lucrările executate S.C. .X. SA nu a avut relații de decontare cu beneficiarul (Municipiul .X.). .X. SA nu a emis și nici nu putea emite facturi direct către beneficiar și, în consecință, nu a încasat nici o sumă direct de la beneficiar. Faptul că S.C. .X. SA nu a acționat în nume propriu în raporturile cu beneficiarul rezultă din conținutul primului alineat al paragrafului 4.5 din Acord, potrivit căruia „În ce privește Liderul și Contractul, Membrii vor evita orice contact direct cu Beneficiarul și/sau cu reprezentantul Beneficiarului, înțelegându-se că ceilalți membrii au dreptul de a fi reprezentați la orice întâlnire cu Beneficiarul sau cu reprezentantul Beneficiarului dacă discuția vizează Lucrările lor”.

- Liderul asocierii .X. SA și-a asumat obligația de a depune facturile la beneficiar în numele Asocierii în participațiune (paragraf 4.2 din Acord). În realizarea prevederilor contractuale și în concordanță cu cerințele reglementărilor fiscale, liderul a emis facturile către beneficiar, potrivit stadiilor de execuție, pentru valoarea totală convenită asociaților. Facturile în cauză au fost emise cu TVA, prin urmare liderul a devenit persoană impozabilă care și-a îndeplinit obligația de a colecta TVA pentru ansamblul operațiunilor realizate de membrii asocierii, în numele asocierii. S.C. .X. SA nu poate avea și el calitatea de persoană impozabilă pentru aceste operațiuni, decât dacă se iese din cadrul reglementat de Codul fiscal prin art.127 alin.(9).

- Din suma facturată beneficiarului, liderul a transmis membrilor asocierii suma netă fără TVA, convenită fiecărui asociat. Documentul în baza căruia a fost transmisă suma și contabilizată de S.C. .X. SA este decontul, document specific de transmitere a veniturilor în cazul asocierilor în participațiune.

Din analiza înregistrărilor contabile ce reflectă serviciile executate în perioada decembrie 2007 – februarie 2008, din punct de vedere al TVA, rezultă următoarele :

- valoarea adăugată aferentă lucrărilor executate de membrii Acordului de asociere în perioada decembrie 2007 – februarie 2008 este în sumă totală de X eur ;

- valoarea garanțiilor de bună execuție aferente lucrărilor executate și care, potrivit legislației fiscale aplicabile la data efectuării operațiunilor, nu se cuprind în baza de impozitare a TVA, este în sumă de .X. eur ;

- baza de impozitare asupra căreia se aplică cota de TVA este de .X. eur și ea se compune din valoare netă convenită liderului în sumă de .X. eur plus valoarea netă care se cuvine S.C. .X. SA în sumă de .X. eur ;

- taxa rezultată din aplicarea cotei de TVA (19%) asupra bazei de impozitare de .X. lei (.X. eur*.X. = .X. lei) este în sumă de .X. lei, sumă care a fost facturată și colectată de către lider.

Totodată, sintetizând, din înregistrările contabile rezultă că:

- ele sunt conforme cu regulile contabile instituite prin OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, fiind specifice asocierilor în participațiune;

- ele reflectă îndeplinirea obligațiilor privind calcularea și înregistrarea taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare bazei de impozitare de către liderul asocierii, în conformitate cu reglementările fiscale aplicabile asocierilor de tip joint venture, consortium sau altor forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică, tratate drept asocieri în participațiune din punct de vedere al TVA.

Societatea contestatară susține că datorită interpretării eronate a textelor de lege invocate în actul administrativ fiscal contestat, organele de inspecție fiscală se află în situația de a percepe de două ori taxa de la membrii asocierii, respectiv:

- de la liderul asocierii care și-a asumat obligația de a colecta TVA prin contractul de asociere și care a colectat taxa prin aplicarea cotei de TVA asupra valorii nete facturate beneficiarului;

- de la .X. SA, ca membru al asocierii, prin aplicarea de către organele de inspecție fiscală a cotei de TVA asupra valorii nete care i s-a transmis de către lider din valoarea netă facturată de acesta către beneficiar.

În sprijinul celor afirmate, societatea invocă prevederile art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și art.3 lit.(a) și b), art.127 alin.(9) și alin.(10) din Codul fiscal susținând că, acest procedeu al dublei taxări a valorii adăugate create în același stadiu de execuție a lucrărilor efectuate pentru realizarea Proiectului, nu este conform nici cu reglementările naționale și nici cu principiile taxei pe valoarea adăugată instituite prin Directiva 112 privind sistemul comun al TVA și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie de TVA.

Cu privire la aspectele de procedură ignorate de inspecția fiscală, societatea susține că, în termenele și condițiile stipulate de Codul de procedură fiscală, a prezentat organelor de inspecție fiscală punctul de

vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, iar în legătură cu acesta, organele de inspecție fiscală au concluzionat că își „mențin punctul de vedere prezentat în Raportul de inspecție Fiscală”, fără să-și prezinte opinia motivată în drept și în fapt, conform art.107 alin.(4) și alin.(5), respectiv art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale .X., au constatat următoarele:

În cursul perioadei 01.01.2007 – 31.08.2008, S.C. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă venituri în baza unui acord de asociere în participațiune în sumă totală de .X. lei.

Acordul de asociere în participațiune a fost încheiat între .X. SA, .X. SA .X. și S.C. .X. SA, în vederea depunerii ofertei pentru contractarea cu Primăria .X. a Proiectului de transport urban „Reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X.”.

Prin acest contract, .X. SA a fost desemnat ca și lider al asocierii.

Primăria .X. a atribuit în data de 04.07.2007, în baza contractului nr..X. către .X. SA contractul de execuție a lucrărilor în vederea reabilitării liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X..

Conform prevederilor art.127 alin.(9) și alin.(10), art.156 alin.(5) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, valabile în cursul anilor fiscali 2007 și 2008 și prevederilor pct.5 și pct.79 alin.(4) din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, valabile în cursului anului fiscal 2008, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, aceste prevederi aplicându-se în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile în numele asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu, iar în situația în care membrii asociați acționează în nume propriu față de terți, fiecare persoană impozabilă va fi tratată drept o persoană impozabilă separată și tranzacțiile respective se impozitează distinct.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SA a efectuat în nume propriu toate achizițiile de materiale și prestările de servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune, aceste materiale și servicii fiind cuprinse în situațiile de lucrări întocmite de acesta și de către reprezentantul asocierii .X. SA, situații de lucrări acceptate de beneficiarul final al lucrărilor.

Spre exemplificare, organele de inspecție fiscală au făcut referire la următoarele facturi:

- factura nr..X./2007 emisă de SC .X. SA către S.C. .X. SA în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare țevă;
- factura nr..X./2007 emisă de SC .X. SRL către S.C. .X. SA în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare pavaj și bordură;
- factura nr..X./2008 emisă de SC .X. SA către S.C. .X. SA în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare ciment;
- factura nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL către S.C. .X. SA în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare bitum rutier;
- factura nr..X./2008 emisă de SC .X. SA .X. către S.C. .X. SA în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare țevă și alte materiale de construcții.

Aceste materiale au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. SA în diverse conturi de cheltuieli pe măsura consumării acestora, iar prestările de servicii au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. SA în diverse conturi de cheltuieli pe măsura prestării acestora.

Partea de venituri convenite S.C. .X. SA în sumă de .X. lei, rezultate din reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X. au fost înregistrate în contul .X. „Venituri din prestări de servicii” în baza deconturilor de asociere în participațiune emise de .X. SA.

Având în vedere actele normative invocate mai sus și faptul că S.C. .X. SA a acționat în nume propriu, respectiv a achiziționat bunuri și servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune, acestea nefiind achiziționate de către reprezentantul asocierii .X. SA organele de inspecție fiscală au tratat veniturile înregistrate de S.C. .X. SA în baza deconturilor de asociere în participațiune emise de .X. SA ca și tranzacții distincte și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de taxă pe valoare adăugată de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, valabile în cursul anului fiscal 2008.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SA are obligația de a colecta TVA aferentă veniturilor înregistrate în baza Acordului de asociere în participațiune încheiat cu .X. SA și SC .X. SA, .X. SA fiind desemnată lider al asocierii, în condițiile în care S.C. .X. SA a acționat în nume propriu, respectiv a achiziționat bunuri și servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune.

În fapt, în perioada 01.01.2007 – 31.08.2008, S.C. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă totală de .X. lei, în baza unui acord de asociere în participațiune.

Acordul de asociere în participațiune a fost încheiat între .X. SA, .X. SA .X. și S.C. .X. SA, în vederea depunerii ofertei pentru contractarea cu Primăria .X. a Proiectului de transport urban „Reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X.”, prin acest contract, .X. SA fiind desemnat ca și lider al asocierii.

Primăria .X. a atribuit în data de 04.07.2007, în baza contractului nr..X. către .X. SA contractul de execuție a lucrărilor în vederea reabilitării liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SA a efectuat în nume propriu toate achizițiile de materiale și servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune, aceste materiale și servicii fiind cuprinse în situațiile de lucrări întocmite de acesta și de către reprezentantul asocierii .X. SA, situații de lucrări acceptate de beneficiarul final al lucrărilor.

Aceste materiale, respectiv servicii, au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. SA în diverse conturi de cheltuieli pe măsura consumării, respectiv prestării acestora.

Partea de venituri cuvenite S.C. .X. SA în sumă de .X. lei, rezultate din reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X. a fost înregistrată în contul 704 „Venituri din

prestări de servicii” în baza deconturilor de asociere în participațiune emise de .X. SA.

Având în vedere faptul că S.C. .X. SA a acționat în nume propriu, respectiv a achiziționat bunuri și servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune, acestea nefiind achiziționate de către reprezentantul asocierii .X. SA, organele de inspecție fiscală au tratat veniturile înregistrate de S.C. .X. SA în baza deconturilor de asociere în participațiune emise de .X. SA ca și tranzacții distincte și au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de taxă pe valoare adăugată de 19% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, valabile în cursul anului fiscal 2008.

În drept, potrivit art.127 alin.(1), alin.(9) și alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007:

“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități iar orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective. Totodată, asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri

comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Începând cu data de 01.01.2008, art.127 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare a fost modificat astfel:

“(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Prevederile de mai sus, se coroborează cu prevederile art.156 alin.(5) din același act normativ:

„(5) În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.”

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, în cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

În explicitarea art.156 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la pct.79 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu 01.01.2008, se precizează:

“(4) În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit

contractului încheiat între părți. Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care asociatul care contabilizează veniturile și cheltuielile efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii obținute de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere. Dacă membrii asociați acționează în nume propriu față de terți și față de ceilalți membri asociați, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, în luna iunie 2006, S.C. .X. SA a încheiat un Acord de asociere în participațiune cu .X. SA și .X. SA .X., în vederea depunerii ofertei pentru contractarea cu Primăria .X. a Proiectului de transport urban „Reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X.”. Potrivit art.14, pct.4.1. din Acord „.X. SA este desemnat Lider al asocierii”.

Se reține totodată că, S.C. .X. SA a efectuat în nume propriu achiziții de materiale și prestări servicii în vederea realizării lucrărilor pentru care s-a angajat în acordul de asociere în participațiune, aceste materiale și servicii fiind cuprinse în situațiile de lucrări întocmite de acesta și de către reprezentantul asocierii .X. SA, situații de lucrări acceptate de beneficiarul final al lucrărilor. Aceste materiale, respectiv servicii, au fost înregistrate în contabilitatea S.C. .X. SA în diverse conturi de cheltuieli pe măsura consumării, respectiv prestării acestora. Spre exemplificare, pot fi reținute facturile emise către S.C. .X. SA de .X. SA, .X. SRL, .X. SA, .X. SRL, .X. SA .X., respectiv factura nr..X./2007, factura nr..X./2007, factura nr..X.2008, factura nr..X./2008, factura nr..X./2008 reprezentând achiziții de materiale de construcții. De asemenea, partea de venituri convenite S.C. .X. SA în sumă de .X. lei, rezultate din reabilitarea liniilor de tramvai și a străzilor de pe axa principală Nord-Sud a orașului .X. au fost înregistrate în contul .X. „Venituri din prestări de servicii” în baza deconturilor de asociere în participațiune emise de .X. SA.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că aceste achiziții nu au fost efectuate de către reprezentantul asocierii .X. SA în numele asocierii, se reține că S.C. .X. SA a acționat în nume propriu față de terți și față de ceilalți membrii asociați, putând fi tratat, în consecință, drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal iar tranzacțiile respective să fie impozitate distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal. În aceste condiții, potrivit pct.79 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, S.C. .X. SA avea dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții, conform prevederilor art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, drept pe care și l-a exercitat, dar și obligația de a emite facturi către beneficiar (în acest caz .X. SA) și de a colecta taxa aferentă veniturilor în cuantum de .X. lei, înregistrate în evidența contabilă în baza Acordului de asociere în participațiune.

Având în vedere cele reținute mai sus, S.C. .X. SA avea obligația să emită facturi către .X. SA pentru prestările de servicii efectuate și să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, iar .X. SA avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese cu claritate că societatea nu a procedat în acest mod, ci a dedus integral TVA aferentă achizițiilor, fără să existe o contrapartidă astfel încât să fie asigurată neutralitatea taxei.

Mai mult, din analiza Acordului de asociere în participațiune se reține că la pct.10.1 se precizează „În ceea ce privește prețurile Membrilor, nu trebuie să existe nicio repartizare a profitului sau pierderii comune, fiecare Membru având dreptul numai la prețul detaliat stabilit pentru respectiva lucrare și/sau serviciu care îi este atribuit.[...] Fiecare membru va suporta exclusiv orice pierdere, inclusiv depășiri pe care le poate suporta în realizarea oricărei astfel de lucrări și/sau servicii din sfera Lucrărilor și nici un alt Membru nu va avea obligația de a participa la acestea, cu condiția ca aceste depășiri sau pierderi să fie înregistrate din propria vină a Membrului”. De asemenea, la pct.10.3 se precizează că „Membrii vor emite fiecare facturi lunare referitoare la Lucrările Asocierii în participațiune iar Liderul va emite o factură consolidată Beneficiarului, care va include orice provizioane pentru costurile comune” iar la pct.12.5 „Liderul nu este responsabil, în nici un caz, față de ceilalți Membri sau față de Asocieria în participațiune pentru pierderea de profit, pierderea oricărui contract sau pentru orice pierdere rezultantă sau indirectă care pot fi

suferite de către ceilalți Membrii ca o consecință a acțiunilor sale de Lider în legătură cu acest Acord”.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că, prin Acordul de asociere în participațiune, s-a prevăzut că membrii vor emite facturi lunare referitoare la lucrările asocierii, de unde rezultă că fiecare dintre aceștia a acționat separat față de terți și față de membrii asocierii, cu atât mai mult cu cât și achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate în nume propriu și nu în numele asocierii.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au tratat veniturile înregistrate de S.C. .X. SA în baza deconturilor de asociere în participațiune emise de .X. SA ca și tranzacții distincte și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, având în vedere faptul că pentru achizițiile efectuate necesare realizării obiectului contractului, contestatara și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise pe numele său.

Referitor la argumentul contestatarii privind faptul că *„Potrivit raporturilor juridice statuate în Contractele încheiate între părți, pentru lucrările executate S.C. .X. SA nu a avut relații de decontare cu beneficiarul (Municipiul .X.). .X. SA nu a emis și nici nu putea emite facturi direct către beneficiar și, în consecință, nu a încasat nici o sumă direct de la beneficiar”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut în motivarea prezentei decizii, S.C. .X. SA avea obligația să emită facturi către .X. SA și să colecteze TVA aferentă, atât timp cât pentru achizițiile de bunuri și servicii și-a exercitat dreptul de deducere a taxei.

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la faptul că *“În legătură cu punctul de vedere al S.C. .X. SA, organele de inspecție fiscală concluzionează că își „mențin punctul de vedere prezentat în Raportul de inspecție Fiscală”, fără să-și prezinte opinia motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, organele de inspecție fiscală și-au susținut și motivat, în fapt și în drept, prin Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 încheiat, punctul de vedere referitor la cele constatate, punctul de vedere al contestatarii nefiind de natură să modifice cele constatate.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia taxa a fost colectată de două ori, o dată de lider prin facturarea către beneficiar a

lucrărilor și o dată de S.C. .X. SA ca membru al asocierii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut în motivarea prezentei decizii, S.C. .X. SA avea obligația să colecteze TVA aferentă facturilor emise către .X. SA iar .X. SA avea dreptul să deducă TVA aferentă acestora.

În ceea ce privește modul de înregistrare în contabilitate a operațiunilor, invocat de contestatară, organul de soluționare a contestației reține faptul că primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile, ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile în cuantumul menționat mai sus în condițiile în care debitul de natura taxei pe valoarea adăugată nu a fost achitat la scadență.

În fapt, în urma verificării perioadei 01.01.2007 – 31.08.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei pentru care au calculat majorări și penalități de întârziere pentru perioada 26.05.2008 – 02.05.2012 în sumă totală de .X. lei.

Din suma totală de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de .X. lei, societatea și-a însușit suma de .X. lei și a contestat suma de .X. lei reprezentând majorări

de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație, societatea precizează că majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei sunt supradimensionate, organele de inspecție fiscală nefiind îndreptățite să stabilească în sarcina societății obligații fiscale accesorii, baza de calcul a acestora fiind 0 și nu .X. lei. De altfel, susține societatea, și baza de calcul a accesoriilor din perioada la care a făcut referire, înscrisă în coloana a cincea a Anexei nr.30, respectiv .X. lei, este diferită de totalul de TVA suplimentar cumulat din col.4 (.X. lei), aceasta fiind o eroare materială ce influențează accesoriile calculate.

În drept, referitor la majorările de întârziere, art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reglementează:

Art. 119 „(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

Art. 120 „(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Referitor la penalitățile de întârziere, art.120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reglementează:

Art.120¹

(1) „Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

(2) „Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor

a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări și penalități de întârziere.

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la faptul că majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei sunt supradimensionate, organele de inspecție fiscală nefiind îndreptățite să stabilească în sarcina societății obligații fiscale accesorii, baza de calcul a acestora fiind 0 și nu .X. lei, suma contestată fiind de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv anexa nr.30 „Situția privind calculul majorărilor de întârziere, respectiv penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar” la Raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au ținut cont de situațiile în care societatea a beneficiat de rambursare de TVA sau a compensat TVA de rambursat cu TVA de plată, așa cum este înscris și la pct.3.6 pag.13 din Raportul de inspecție fiscală, sumele solicitate la rambursare de către SC .X. SA, respectiv soldul sumei negative de TVA aferent lunii iunie 2007 și soldul sumei negative rezultată din decontul de TVA aferent lunii august 2008, fiind soluționate de organele competente astfel:

1) Decontul de TVA aferent lunii iunie 2007, depus și înregistrat de SC .X. SA la Direcția Generală .X. sub nr..X./2007, prin care solicita rambursarea soldului sumei negative de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a fost soluționat prin emiterea Deciziei de rambursare nr..X./2007, prin care a fost aprobată la rambursare suma de .X. lei. Din suma totală de .X. lei, suma de .X. lei a fost restituită societății, fiind întocmită Nota de restituire nr..X./2007, iar suma de .X. lei a fost compensată cu obligații datorate Bugetului de stat în baza Notei de compensare nr..X./2007.

2) Decontul de TVA aferent lunii august 2008, depus și înregistrat de SC .X. SA la Direcția Generală .X. sub nr..X./2008, prin care solicita rambursarea soldului sumei negative de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a fost soluționat prin emiterea Deciziei de rambursare nr..X./2008, prin care a fost aprobată la rambursare suma de .X. lei. Din suma totală de .X. lei, suma de .X. lei a fost restituită societății, fiind întocmită Nota de restituire nr..X./2009, iar suma de .X. lei a fost compensată cu obligații datorate Bugetului de stat în baza Notei de compensare nr..X./2009.

Având în vedere că deconturile de TVA cu sume negative și opțiuni de rambursare aferente lunilor iunie 2007 și august 2008 au fost soluționate de organele fiscale competente, o parte din sume fiind

compensate și o parte din sume fiind restituite, la data depunerii acestora, respectiv 25.07.2007 și 25.09.2008, SC .X. SA nu mai figura cu sume de rambursat în evidență.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că majorările de întârziere aferente TVA au fost calculate începând cu luna aprilie 2008, dată de la care societatea a înregistrat TVA de plată și nu de rambursat, fapt care rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei și analizate mai înainte.

În ceea ce privește susținerea societății referitoare la faptul că baza de calcul a accesoriilor din perioada la care a făcut referire, înscrisă în coloana a cincea a Anexei nr.30, respectiv .X. lei, este diferită de totalul de TVA suplimentar cumulat din col.4 (.X. lei), aceasta fiind o eroare materială ce influențează accesoriile calculate, se reține că aceasta este fondată.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată, pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și se va admite, pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația formulată de S.C. .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de Direcția generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei reprezentând :

- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Admiterea contestației formulate de S.C. .X. .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru suma de .X. lei reprezentând:

- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. leu** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Punctul 1 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL