



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generala.is@anaf.ro

DECIZIA NR. 3931/24.11.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. YS.R.L. județul Bacău

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău –Inspecție Fiscală sub nr. a.f.j.i.f./..... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție fiscală persoane juridice 1, prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/17 din 04.01.2016 cu privire la contestația formulată de **S.C. YS.R.L.**, cu sediul în, județul Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr., cod unic de înregistrare RO, împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de de **S** lei, și reprezintă taxa 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*” și „(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 este semnată de către administratorul societății domnul și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, prin ridicare sub semnătură de către administratorul societății, confirmată de primire în

Exemplarul 4/4

Operator de date cu caracter personal 759

Simona Buciuileac/Consilier superior/ Serviciul Soluționare Contestații II

decizie soluționare contestație S.C. Moldova Farming S.R.L.

Data: 17.11.2016, ora:14

data de 16.11.2015 și data depunerii contestației, 17.12.2015, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău–Inspecție Fiscală unde a fost înregistrată sub nr. sub nr. a.f.j.i.f./.....

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

I. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală sub nr. a.f.j.i.f./..... din 17.12.2015, S.C. YS.R.L., județul Bacău, contestă obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., respectiv suma totală de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precizând următoarele:

S.C. Y S.R.L. județul Bacău desfășoară ca activitate principală cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase.

Precizează că în februarie 2013, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, împreună cu S.C. Comfert S.R.L. Bacău și **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, au constituit o asocierie în participațiune în baza prevederilor art. 1949-1954 din Codul Civil, prin care părțile asociate convin să desfășoare împreună activități agricole având ca obiect dezvoltarea afacerilor bazată pe producția și comercializarea produselor agricole, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău fiind numită administratorul asocierii.

Mai precizează că, la începutul anului 2013, cele trei societăți dețineau:

- S.C. Comfert S.R.L. Bacău: 1.896,50 ha teren, utilaje agricole, mijloace bănești;
- S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău: 768 ha teren, specialiști în agricultură;
- **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** : S ha teren.

Menționează că, conform Contractului de asocierie în participațiune nr. 207/01.02.2013, **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** participă la asocieria în participațiune cu:

- 5.059 ha teren agricol deținut în baza unor contracte;
- producția în curs de execuție înregistrată la data de 31.01.2013 în sumă de S lei;
- combustibilul necesar realizării lucrărilor agricole, eșalonat în funcție de necesitățile curente, determinate de graficul efectuării acestora, în limita a 100 litri/ha, raportat la suprafața adusă în asocierie.

Mai menționează că Contractul de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013 a suferit modificări și completări prin Actele adiționale nr. 1/21.03.2013, nr. 2/09.01.2014, nr. 3/07.01.2015 și nr. 4/30.07.2015.

A.Referitor la suma de S lei reprezentând TVA dedusă, aferentă achizițiilor de combustibili efectuate de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău, în baza a 133 facturi, precizează :

- a fost înregistrată în evidența contabilă;
- a fost declarată prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată;
- contravaloarea combustibilului în sumă de S lei a fost evidențiată în debitul contului 3022 - „*Combustibili*”;
- punerea la dispoziția asocierii s-a realizat pe bază de Aviz de însoțire a mărfii și procese verbale;
- punerea la dispoziția asocierii s-a înregistrat prin creditarea contului 3022- „*Combustibili*” în corespondență cu contul 458.01-„*Decontări din operațiuni de participare*”;
- punerea la dispoziția asocierii s-a realizat fără plată.

1. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că în cazul asocierilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, precizează că, potrivit prevederilor legale și Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată au revenit asociatului administrator S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, asociat care contabilizează veniturile și cheltuielile, cu excepția bunurilor/serviciilor care sunt puse la dispoziția asocierii în condițiile prevederilor pct. 79¹ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** nu poate efectua livrări către membrii asocierii deoarece nu este autorizată să efectueze aceste operațiuni potrivit art. 206⁶⁹ alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, susține că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** nu avea de ce să se înregistreze în lista operatorilor economici autorizați care comercializează în sistem en gros și en detail produse energetice, pentru simplul fapt că punerea la dispoziția asocierii fără plată a combustibilului utilizat în producția agricolă realizată de cele 3 entități nu reprezintă act de comerț.

Redând definițiile comerțului cu ridicata/en gros și comerțului cu amănuntul/en detail, mai susține că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** nu a cumpărat combustibilul cu scopul revânzării către alți comercianți sau

utilizatori și nici pentru a fi vândut direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora, ci a fost pus la dispoziția asocierii în participațiune, fără plată, cu scopul realizării în comun a activității de producție agricolă.

3. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că nu există situații cu consumurile specifice pentru combustibili, invocând pct. 265 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct. 42 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, menționează că organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea, în temeiul art. 97 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să efectueze controale încrucișate, pentru verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, în corelație cu cele deținute de alte persoane.

4. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că combustibilul nu a fost achiziționat cu drept de aport înainte de înființarea asocierii, ci pe parcursul derulării Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, precizează că achiziția combustibilului s-a făcut în nume propriu de către **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, cu scopul de a fi pusă la dispoziția asocierii în vederea realizării obiectivului comun, respectiv producția agricolă de cereale, operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA.

5. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că facturile de achiziție a combustibilului nu au înscris toate datele prevăzute de formular, contestatara precizează, invocând art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că în materie fiscală se aplica prevederile Codului fiscal, unde sunt precizate în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura, elemente care se regăsesc în totalitate în facturile de achiziție invocate.

Mai precizează că prin Tratatul de Aderare la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție, solicitând organelor fiscale să studieze jurisprudența europeană, inclusiv dispozițiile art. 178 alin. (1) lit. a) și art. 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene .

6. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA, motivat de faptul că este permis dreptul de deducere doar pentru bunurile existente pe stoc la data constituirii asocierii, contestatara precizează, invocând art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 79¹ alin.(1) – (8) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările

ulterioare, dat în aplicarea art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, că combustibilul achiziționat de **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** destinat realizării în comun a producției agricole, este pus la dispoziția asocierii, ca aport la asociere, în limita cotei de participare la desfășurarea activității stabilite prin Contractul de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, aport actualizat anual, potrivit art. V.8 din același contract.

Mai precizează că legiuitorul stabilește fără echivoc, din perspectiva TVA, modul de încadrare fiscală a aporturilor aduse de asociați.

Menționează că, bunurile și serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii /livrare de bunuri cu plată, în sensul art. 129, respectiv 128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai menționează că asociații care au pus la dispoziția asocierii bunuri și servicii, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă, în conformitate cu prevederile pct. 79¹ alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Precizează că sintagma „*își păstrează dreptul de deducere*” nu înseamnă TVA deductibilă doar pentru bunuri și servicii aduse în asociere ca aport la data constituirii asocierii, ci se referă la faptul că analiza deductibilității TVA pentru bunurile/serviciile puse la dispoziția asocierii fără plată se va face de către asociatul administrator în conformitate cu prevederile pct. 79¹ alin.(2) și alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

B. Cu privire la suma de 32.856 lei reprezentând TVA deductibilă aferentă facturii nr. 22408/03.07.2013 în valoare totală de 169.755 lei emisă de S.C Comfert S.R.L. Bacău reprezentând refacturare primă de asigurare (polițe asigurări agricole), contestatara invocă prevederile art. 156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 79¹ alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Precizează că, din eroare, cheltuiala cu prima de asigurare s-a transmis prin intermediul decontului de asociere și nu prin refacturare, cum ar fi fost corect, ocazie cu care ar fi trebuit să colecteze TVA, conform pct. 79¹ alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind

Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Mai precizează că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciului pus la dispoziția asocierii.

C. Cu privire la suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei facturate de S.C. Comfert S.R.L. Bacău potrivit Contractului de închiriere din 19.11.2012, având ca obiect închirierea suprafeței de 40 mp din imobilul situat în Calea Moinești nr. 34, Bacău, petenta motivează că, având în vedere că în Contractul de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013 nu se stipulează nimic referitor la cheltuielile ocazionate de spațiile cu destinație de sediu social, pe cale de consecință, aceste cheltuieli cad în sarcina fiecărui membru al asocierii și nu reprezintă o cheltuială a asocierii .

Susține că cheltuiala cu închirierea sediului social pentru care **S.C. YS.R.L. județul Bacău** deține facturi întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care în timpul inspecției fiscale a fost prezentată notificarea S.C. Comfert S.R.L. Bacău privind opțiunea de taxare a acestei tranzacții economice, reprezintă o cheltuială de funcționare a **S.C. YS.R.L. județul Bacău**.

Mai susține că **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, a acționat și acționează în nume propriu în ceea ce privește cheltuielile de funcționare.

D. Cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA deductibilă pentru servicii diverse, poștale, curierat, notariale, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** precizează că acestea reprezintă achiziții destinate realizării activității proprii a contestatarei.

Mai precizează că, **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, potrivit prevederilor Contractului de asociere în participațiune nr., garantează corectitudinea încheierii contractelor de arendă cu proprietarii. Pe cale de consecință, rezolvarea problemelor legate de contractele de arendă, inclusiv cheltuielile ocazionate de încheierea/rezilierea acestora, cad în sarcina **S.C. YS.R.L. județul Bacău**.

Menționează că serviciile notariale reprezintă în fapt cheltuieli premergătoare (împuternicire notarială) în vederea depunerii cu semnătură electronică a declarațiilor fiscale.

Mai menționează că pentru a-și îndeplini obligațiile de a furniza combustibilul necesar asocierii, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** (pe durata derulării Contractului de asociere în participațiune nr. 207 din 01.02.2013), a achiziționat combustibil de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău (unul dintre

membrii asocierii). Achiziția s-a realizat în afara Contractului de asociere în participațiune nr. 207 din 01.02.2013 și în acest context, S.C. Comfert S.R.L. Bacău a fost un simplu furnizor pentru **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, care a achiziționat acest combustibil pentru a-l pune la dispoziția asocierii.

Precizează că S.C. Comfert S.R.L. Bacău a colectat TVA la această livrare și că **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, prin achizițiile efectuate a acționat independent de asociere.

Mai precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat greșit două tipuri de prevederi legele referitoare la asociere. Una este cea care prevede că livrările către asociere fără plată, nu sunt considerate livrări de bunuri în sensul aplicării TVA, și cealaltă care prevede că, în cazul în care părțile acționează independent într-o asociere (făcând achiziții în nume propriu) atunci livrările către asociere devin impozabile, cu TVA (relație contractor principal-subcontractor).

Susține că, organele de inspecție fiscală ar fi putut în cel mai rău caz să reîncadreze tranzacția ca impozabilă, punând în sarcina **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, TVA colectată aferentă combustibilului adus în asociere.

Deși nu este de acord cu această abordare, care încalcă principiul neutralității, mai susține că astfel, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău ar fi avut posibilitatea de a deduce acest TVA, întrucât combustibilul a participat la realizarea de operațiuni taxabile (producția și vânzarea de cereale).

Contestatară invocă principiul de interpretare *in dubio contra fiscum* precizând că Înalta Curte de Casație și Justiție, în ședința din 4 aprilie 2012 a pronunțat o decizie în considerentele căreia a reținut că : „*în dreptul fiscal funcționează principiul de interpretare in dubio contra fiscum, conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale*” .

Mai precizează că contribuabilul are dreptul la respectarea principiului certitudinii impunerii, atât de legiuitor în etapa de reglementare, cât și de către organele fiscale în etapa de aplicare a legii.

Susține că, în lumina CEDO (Curtea Europeană a Drepturilor Omului):

- perceperea injustă de taxe e în principiu susceptibilă de a aduce atingere dreptului fundamental de proprietate;
- lipsa de transparență în fiscalitate afectează încrederea publicului în lege, iar bâlbele de interpretare ale autorității compromit predictibilitatea normei fiscale;
- acolo unde legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple unor drepturi și obligații ale contribuabililor, remediul cel mai la îndemână pentru autorități, pentru a se conforma CEDO, este aplicarea vechiului principiu *in dubio contra fiscum*, ridicat la rang de drept al omului.

Mai susține că prin Tratatul de aderare la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție .

Menționează că principiul neutralității TVA presupune că TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere și că în absența unei dispoziții a

legislației naționale care limitează dreptul de deducere al persoanelor taxabile, acesta trebuie exercitat. (C-95/07 ECOTRADE) .

Mai menționează că din jurisprudență rezultă că măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 29). Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92).

În concluzie, S.C. YS.R.L. județul Bacău solicită admiterea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială la S.C. YS.R.L. județul Bacău, în vederea soluționării cu control anticipat a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiuni de rambursare a soldului sumei negative de **S lei**, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. pentru perioada **13.08.2012-31.08.2015**, constatând diferențe suplimentare de plată în sumă totală de **S lei**, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că **S.C. YS.R.L. județul Bacău** face obiectul *Contractului de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013* în calitate de asociat terț, alături de S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău (asociat prim) și S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) fiindu-i aplicabile prevederile art. 127, alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în sensul că asocierea în participațiune nu dă naștere unei persoane impozabile separate.

Mai precizează că, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului prim, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

Organele de inspecție fiscală menționează că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dedusă pentru operațiuni derulate după înființarea asocierii (anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr. din 12.11.2015) se regăsește în jurnalul de cumpărări, notele contabile și

balanțele de verificare întocmite de societate în perioada verificată și are următoarea structură:

- **S lei** - TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil efectuate de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) în baza unui număr de 133 facturi (anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr.), în perioada martie 2013-august 2015.

Mai menționează că combustibilul achiziționat a fost pus la dispoziția asociației pentru realizarea activităților economice comune convenite potrivit Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, pe bază de aviz de însoțire și procese verbale, ca urmare nu sunt înregistrate stocuri de combustibil.

Precizează că achiziția combustibilului (cu o bază impozabilă în sumă de S lei) a fost evidențiată în debitul contului bilanțier 3022 -"Combustibili" iar ieșirea combustibilului, respectiv punerea la dispoziția asociației fără plată s-a înregistrat prin creditarea contului bilanțier 3022-"Combustibili" în corespondență cu contul bilanțier 458.01-"Decontări din operații în participație".

- **S lei-TVA** deductibilă aferentă chiriei facturate de S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) potrivit Contractului de închiriere din 19.11.2012 având ca obiect închirierea suprafeței de 40 mp din imobilul situat în Calea Moinești, nr.34, parter, camera 1, localitatea Bacău, spațiu ce figurează ca sediu social/domiciliul fiscal al societății. Societatea a prezentat Notificarea depusă de furnizor la organul fiscal, potrivit prevederilor art.141 alin.(1) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.38 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare;

- **S lei** - TVA deductibilă pentru servicii diverse: semnătură electronică, servicii poștale, curierat, notariale;

- **S lei** -TVA deductibilă aferentă facturii nr.22408/03.07.2013 în valoare totală de 169.755 lei (bază impozabilă 136.899 lei și TVA 32.856 lei), emisă de S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund), reprezentând refacturare primă de asigurare conform polița 574553 și 574554 (polițe asigurări culturi agricole).

Menționează că baza impozabilă în sumă de S lei a fost transmisă către asociație, respectiv asociatului prim (administrator) S.C. Comfert Agricultură S.R.L. Bacău cu Decontul de venituri și cheltuieli întocmit pentru perioada 01.07.2013-31.07.2013.

Organele de inspecție fiscală apreciază ca nedeductibilă suma de **S lei** având în vedere următoarele prevederi legale: art.127 alin.(10), art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct. 79¹ din Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la prevederile pct. 79¹ alin.(3) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că: *„(3) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele prevăzute la alin. (2), reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul art. 128, respectiv 129 din Codul fiscal.”*, organele de inspecție fiscală precizează că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** în calitate de asociat terț în cadrul asocierii în participațiune nu poate efectua livrări de combustibili către membrii asocierii deoarece nu este autorizat să efectueze aceste operațiuni.

Mai precizează că potrivit prevederilor art.206⁶⁹ alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *„Operatorii economici care intenționează să comercializeze în sistem en detail produse energetice - benzine, motorine, petrol lampant și gaz petrolier lichefiat - sunt obligați să se înregistreze la autoritatea competentă, conform procedurii și cu îndeplinirea condițiilor ce vor fi stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală”*.

Menționează că din consultarea informațiilor existente pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală a Vămirilor, **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** nu figurează în lista operatorilor economici autorizați care comercializează în sistem en-gros și en - detail produse energetice.

Mai menționează că, având în vedere actele normative invocate mai sus, prevederile Contractului de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013 în care este stipulat că S.C. Comfert Agricultură S.R.L. Bacău în calitate de asociat prim (administrator) este desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, se reține că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** în calitate de asociat terț în cadrul asocierii în participațiune, nu are dreptul de deducere a sumei de S lei aferentă achiziției de combustibil, refacturare prime asigurare, chirie spațiu, TVA dedusă pentru servicii diverse, TVA dedusă pentru taxe primărie, întrucât drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți respectiv, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, în calitate de asociat prim (administrator).

Mai precizează că S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău transmite către membrii asociației veniturile și cheltuielile corespunzător cotei de participare în asociere, pe baza documentului *„Decont privind operațiunile în participațiune”*, document prevăzut de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare.

Menționează că în perioada asocierii, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă

separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

Precizează că nu există consumuri specifice aferente combustibilului achiziționat în perioada martie 2013 - august 2015 de la S.C Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) cu o bază impozabilă în suma de S lei și TVA deductibilă de S lei, fapt confirmat și de domnul Grigoriu Mihai care, la *Întrebarea nr. 3*, din Nota Explicativă nr. 1/20.10.2015, răspunde: „[...] consumurile fiind înregistrate potrivit normelor legale în vigoare la nivelul asociatului administrator”.

Prin urmare, la nivelul asociatului terț **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu există situații cu consumurile specifice pentru combustibilul prezentat mai sus, organele de inspecție fiscală fiind în imposibilitatea a verifica dacă achiziția de combustibili a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Precizează că, deoarece combustibilul nu a fost achiziționat cu drept de aport înainte de înființarea asocierii (01.02.2013) ci pe parcursul derulării contractului de asociere (martie 2013-august 2015), acesta fiind pus la dispoziția asocierii fără plată, nu se justifică exercitarea dreptului de deducerea de către **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** pentru TVA în sumă de S lei întrucât nu a fost destinat realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.145, alin.(2), lit. a), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai precizează că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** contabilizează venituri pe perioada asocierii în sumă totală de 20.059.691 lei, dar acestea nu sunt realizate în mod direct fiind atribuite de către asociatul administrator, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, pe bază de deconturi de venituri și cheltuieli.

Referitor la facturile de achiziție de combustibil prezentate în anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală precizează că aceste facturi nu au înscrise toate datele prevăzute de formular, respectiv date privind expediția, nume delegat, act de identitate delegat, date mijloc de transport, data la care s-a efectuat expedierea precum și semnătura de primire, elemente ce confirmă faptul că aceste achiziții nu au fost recepționate de **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** și că nu au calitatea de document justificativ conform prevederilor art. 6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Anexei 1, lit. A, pct. (1) și (2) din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește stabilirea ca nedeductibilă a TVA în sumă de S lei aferentă refacturării primei de asigurare, chirie spațiu, TVA dedusă pentru servicii diverse, organele de inspecție fiscală menționează că sunt aplicabile prevederile art. 156, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare și pct. 79¹, alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, întrucât drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți respectiv, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. în calitate de asociat prim (administrator).

Mai precizează că, în baza prevederilor art. 94 alin. (3) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu Notele explicative nr. 1/20.10.2015, 2/22.10.2015 și 3/27.10.2015 au fost solicitate explicații scrise administratorului societății, domnul Grigoriu Mihai.

Referitor la explicațiile date de administrator în data de 26.10.2015, în Nota explicativă nr. 1/20.10.2015, organele de inspecție fiscală precizează că au luat act de răspunsurile formulate, fiind analizate cele patru Acte adiționale la Contractul de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013.

De asemenea, organele de inspecție fiscală mai precizează că nu își însușesc motivațiile aduse de reprezentantul societății în răspunsul la Întrebarea nr.3 privind deducerea TVA aferentă combustibilului achiziționat de **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, destinat realizării în comun a producției agricole și pus la dispoziția asocierii ca aport la asociere în limita cotei de participare la desfășurarea activității, pentru următoarele considerente:

1. răspunsul formulat, respectiv „[...] *punctul 79¹.(2) reglementează excepția de la regula generală, respectiv TVA aferentă aporturilor aduse de către asociați pe parcursul existenței Asocierii în Participațiune*” nu are corespondent în textul legii ce stipulează: “(2) *Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal. Asociații care au pus la dispoziția asocierii bunurile și serviciile menționate în teza anterioară, ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă în conformitate cu prevederile alin. (5). În cazul bunurilor de capital se va face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.*”

În speță, organele de inspecție fiscale menționează că au constatat inexistența stocului de combustibil la data constituirii asocierii (31.01.2013), ceea ce nu a permis aprecierea fără plată a aportului la asociere .

2. potrivit prevederilor art.156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare „*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*”.

3. potrivit prevederilor pct. 79¹ alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, denumite în continuare asocieri, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului desemnat în acest scop potrivit contractului încheiat între părți, care contabilizează veniturile și cheltuielile, denumit în continuare asociatul administrator.[...].”

4.potrivit prevederilor pct. 79¹ alin.(4) din reglementarea de mai sus “Asociatul administrator efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere”.

Mai menționează că, din prevederile invocate, reiese că drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți, respectiv S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău în calitate de asociat prim (administrator) desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, acesta transmitând către membrii asociației veniturile și cheltuielile corespunzător cotei de participare în asociere, pe baza documentului "Decont privind operațiunile în participațiune” .

Mai precizează că prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru achiziții, conform prevederilor art. 145 – 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta TVA în cazul operațiunilor taxabile, respectiv 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.

Referitor la prevederile punctului 79¹, alin.(2), din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală apreciază că acestea sunt aplicabile pentru bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract la data constituirii asocierii.

Menționează că expresia „își păstrează dreptul de deducere” stipulează faptul că deducerea a fost exercitată anterior constituirii asocierii

(în situația analizată pentru combustibilul existent în sold la data de 31.01.2013) și se păstrează acest drept pentru bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport.

Mai menționează că în balanța de verificare întocmită la 31.01.2013 nu figurează operațiuni (intrări, ieșiri, sold) în contul bilanțier 3022 – „Combustibili”.

În concluzie nu există combustibil în evidența contabilă a **S.C. YS.R.L. județul Bacău** care să facă obiectul prevederilor punctului 79¹, alin.(2) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, la Întrebarea nr.3 din Nota Explicativă nr. 1/20.10.2015, organele de inspecție au solicitat informații privind consumurile specifice aferente combustibilului achiziționat în perioada martie 2013 - august 2015 de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău cu o bază impozabilă în sumă de 5.503.978 lei și TVA deductibilă de 1.320.956 lei, iar din răspunsul formulat, de domnul Grigoriu Mihai în calitate de administrator al **S.C. YS.R.L. județul Bacău** rezultă că consumurile *au fost „ [...] înregistrate potrivit normelor legale în vigoare la nivelul asociatului administrator”*.

Ca urmare, la nivelul asociatului terț **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu există situații cu consumurile specifice pentru combustibilul prezentat mai sus deoarece acesta a fost pus la dispoziția asocierii fără plată, în concluzie nu se justifică exercitarea dreptului de deducerea de către **S.C. YS.R.L. județul Bacău** pentru TVA în suma de S lei, întrucât nu a fost destinat realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Nota explicativă nr.2/22.10.2015 au fost solicitate explicații cu privire la deducerea sumei de S lei aferentă facturii nr.22408/03.07.2013 în valoare totală de S lei (baza impozabilă S lei și TVA S lei), emisă de S.C. Comfert S.R.L. Bacău reprezentând *„refacturare primă de asigurare conform polița 574553 și 574554”*.

Prin răspunsul formulat în data de 27.10.2015 administratorul societății Grigoriu Mihai menționează: *“[...] vă comunicăm faptul că din eroare, cheltuiala cu prima de asigurare s-a transmis prin intermediul decontului de asociere și nu prin refacturare cum ar fi fost corect, ocazie cu care ar fi trebuit să colectăm acest TVA la nivelul S.C. YS.R.L., cu drept de deducere în S.C. COMFERT AGRICULTURA S.R.L. [...]”*

Organele de inspecție fiscală precizează că au luat act de motivațiile aduse de reprezentantul societății, de recunoașterea a erorii cu cheltuiala cu prima de asigurare ce trebuia refacturată și implicit colectarea TVA și că, răspunsurile prezentate nu le modifică constatările .

Prin Nota explicativă nr.3/27.10.2015 au fost solicitate explicații cu privire la deducerea sumei de S lei compusă din S lei reprezentând TVA

deductibilă aferentă chiriei facturate de S.C. Comfert S.R.L. Bacău, potrivit Contractului de închiriere din 19.11.2012, având ca obiect închirierea suprafeței de 40 mp din imobilul situat în Calea Moinești nr.34, parter, camera 1, localitatea Bacău, și 259 lei reprezentând TVA deductibilă pentru servicii diverse: servicii semnătură electronică, poștale, curierat, notariale.

Prin răspunsul formulat în data de 30.10.2015 administratorul societății Grigoriu Mihai menționează că „ [...] *închirierea dintre S.C. COMFERT S.R.L. și S.C. YS.R.L. este încheiat în data de 19.11.2012, înaintea contractului de asociere în participațiune și reprezintă în fapt spațiul unde S.C. YS.R.L. își are sediul social.*

Având în vedere că în contractul de asociere în participațiune nu se stipulează nimic referitor la cheltuielile ocazionate de spațiile cu destinația de sediu social, pe cale de consecință, aceste cheltuieli cad în sarcina fiecărui membru al asocierii și nu reprezintă o cheltuială a asocierii (membrii asociați nu își deduc toate cheltuielile pe seama asocierii).

Cu privire la celelalte servicii enumerate de dvs. acestea reprezintă achiziții destinate realizării activității, cheltuieli ce cad în sarcina S.C. YS.R.L.

Cu privire la cheltuielile poștale, așa cum am transmis și verbal echipei de inspecție, potrivit prevederilor contractului de asociere în participațiune, S.C. MOLDOVA FARMIG S.R.L. <garantează corectitudinea încheierii contractelor de arendă cu proprietarii>. Pe cale de consecință, rezolvarea problemelor legate de contractele de arendă, inclusiv cheltuielile ocazionate de încheierea/rezilierea acestora este în sarcina S.C. YSRL.”

În urmă analizei răspunsului formulat de domnul Grigoriu Mihai în calitate de administrator al **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, organele de inspecție fiscală precizează că suma de S lei reprezentând TVA fără drept de deducere aferentă chiriei facturate de S.C. Comfert S.R.L. Bacău potrivit Contractului de închiriere din 19.11.2012, provine de la facturi ce au fost emise după data încheierii Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, (prima factură este din 30.05.2013, conform anexei nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr. 413/12.11.2015).

Mai precizează că, sunt aplicabile prevederile art.156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 79¹ alin.(1) și (4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Menționează că prevederile legale enumerate mai sus sunt aplicabile și pentru TVA nedeductibilă în sumă de S lei aferentă celorlalte servicii diverse (servicii semnătură electronică, poștale, curierat, notariale) și că, mai mult, operatorul economic nu a realizat operațiuni taxabile aferente obiectului principal de activitate pe perioada derulării contractului de asociere.

Mai menționează că, față de prevederile legale și punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală prezentat în cuprinsul Raportului de inspecție

fiscală nr. 413/12.11.2015, răspunsurile date de administratorul **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, nu le modifică constatările

Invocând prevederile art. 127 alin.(10), art. 156 alin.(5), art. 145 alin. (2) lit. a), art.146 alin.(1) lit. a), art. 206⁶⁹ alin.(6) lit. a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art. 7 alin.(2), art. 14 alin.(2), art. 85 alin.(1), lit.a), art. 94 alin.(3), lit.b) și e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1, lit. A, pct 2 și pct.1 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabil, cu modificările și completările ulterioare, pct 79¹ alin. (1), (2) și (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. F-..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. YS.R.L. județul Bacău, are ca obiect de activitate Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și plantelor producătoare de semințe oleaginoase, cod CAEN 111, capital social S lei și ca asociați pe Florea Lucian-Mugurel (cota de participare la beneficii și pierderi este de 5%) și S.C. COMFERT AGRICULTURA S.R.L. Bacău (cota de participare la beneficii și pierderi este de 95%).

În perioada supusă verificării, societatea a fost administrată de domnul Grigoriu Mihai.

Perioada verificată:

Taxa pe valoarea adăugată

13.08. 2012 - 31.08.2015

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă achiziției de : combustibili, refacturare primă de asigurare, chirie și servicii diverse emise S.C

Comfert S.R.L. Bacău, în condițiile în care S.C. YS.R.L. județul Bacău, în calitate de asociat terț al asociației constituite în baza Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, nu constituie o persoană impozabilă separată, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revenind asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, respectiv S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, iar pe de altă parte, în perioada asocierii, S.C. YS.R.L. județul Bacău a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

În fapt, organele de inspecție fiscală precizează că, **S.C. YS.R.L. județul Bacău,** în cazul asocierii în participațiune (Contract de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013) nu constituie o persoană impozabilă separată, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revenind asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, respectiv S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău.

Mai precizează că, în perioada asocierii **S.C. YS.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

Urmare inspecției fiscale parțiale, s-a stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de **S lei**, ce are următoarea componență:

- **S lei** - TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibili efectuate de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) în baza unui număr de 133 facturi, (situație prezentată în anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală nr.) în perioada martie 2013 - august 2015, ce a fost pus la dispoziția asociației fără plată;
- **S lei** - TVA deductibilă aferentă chiriei facturate de S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund), conform facturilor anexate în copie la dosarul cauzei;
- **S lei** - TVA deductibilă pentru servicii diverse: servicii semnătură electronică, poștale, curierat, notariale;
- **S lei** - TVA deductibilă aferentă facturii nr.22408/03.07.2013 în valoare totală de S lei (bază impozabilă S lei și TVA S lei), emisă de S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund), reprezentând refacturare primă de asigurare (polițe asigurări culturi agricole).

Organele de inspecție fiscală apreciază ca nedeductibilă suma de **S lei** având în vedere următoarele motive de fapt fiscale:

Din prevederile Contractului de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013 reiese că S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău în calitate de asociat prim (administrator) este desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe

valoarea adăugată revin asociatului administrator și nu **S.C. YS.R.L. județul Bacău** ce are calitatea de asociat terț.

S.C. YS.R.L. județul Bacău în calitate de asociat terț în cadrul asocierii în participațiune nu are dreptul de deducere asupra sumei de S lei aferentă achiziției de combustibil, refacturare prime asigurare, chirie spațiu, TVA dedusă pentru servicii diverse, TVA dedusă pentru taxe primărie, întrucât drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți respectiv, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, în calitate de asociat prim (administrator).

Organele de inspecție fiscală precizează că, în perioada asocierii, contestatara a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

Mai precizează că la nivelul asociatului terț **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu există consumuri specifice aferente combustibilului achiziționat în perioada martie 2013-august 2015 de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA deductibilă de S lei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea a verifica dacă achizițiile de combustibili au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Menționează că combustibilul nu a fost achiziționat cu drept de aport înainte de înființarea asocierii (01.02.2013) ci pe parcursul derulării contractului de asociere (martie 2013 - august 2015), a fost pus la dispoziția asocierii fără plată, prin urmare nu se justifică exercitarea dreptului de deducere de către **S.C. YS.R.L. județul Bacău** pentru TVA în suma de 1.320.956 lei, întrucât nu a fost destinat realizării de operațiuni taxabile.

Mai menționează că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** contabilizează venituri pe perioada asocierii în sumă totală de S lei, dar aceste nu sunt realizate în mod direct, fiind atribuite de către asociatul administrator S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, pe bază de deconturi de venituri și cheltuieli.

Referitor la facturile de achiziție combustibili precizează că aceste facturi nu au înscrise toate datele prevăzute de formular, respectiv date privind expediția, nume delegat, act de identitate delegat, date mijloc de transport, data la care s-a efectuat expedierea precum și semnătura de primire, elemente ce confirmă faptul că achizițiile de combustibili nu au fost recepționate de **S.C. YS.R.L. județul Bacău** și faptul că cele 133 facturi de achiziție combustibili emise de S.C. Comfert S.R.L. Bacău, nu au calitatea de document justificativ.

Mai precizează că, conform prevederilor art. 206⁶⁹ alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, în calitate de asociat terț în cadrul asocierii în participațiune nu poate comercializa în sistem en detail produse energetice -

livrări de combustibili către membrii asocierii, deoarece nu este autorizat să efectueze aceste operațiuni.

Menționează că din consultarea informațiilor existente pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală -Direcția Generală a Vămirilor, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu figurează în lista operatorilor economici autorizați care comercializează în sistem en gros și en detail produse energetice.

Mai menționează că s-a stabilit ca nedeductibilă TVA în sumă de **S lei** aferentă refacturării de prime asigurare, chirie spațiu, TVA dedusă pentru servicii diverse, întrucât drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți respectiv, S.C. Comfort Agricultura S.R.L. Bacău, în calitate de asociat prim (administrator).

Petenta susține că suma de S lei reprezentând TVA deductibilă, aferentă achizițiilor de combustibili efectuate de la S.C. Comfort S.R.L. Bacău, a fost înregistrată în evidența contabilă, a fost declarată prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată, fiind evidențiată în debitul contului 3022-„Combustibili”.

Mai susține că punerea combustibilului la dispoziția asocierii s-a realizat fără plată, pe bază de aviz de însoțire și procese verbale, și s-a înregistrat prin creditarea contului 3022 -„Combustibili” în corespondență cu contul 458.01-„Decontări din operațiuni de participare”.

Precizează că, potrivit prevederilor legale și Contractului de asociere în participațiune nr. 207/2013, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată au revenit asociatului administrator, S.C. Comfort Agricultura S.R.L. Bacău, asociat care contabilizează veniturile și cheltuielile, cu excepția bunurilor/serviciilor care sunt puse la dispoziția asocierii în condițiile prevederilor pct. 79¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai precizează că **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu avea de ce să se înregistreze în lista operatorilor economici autorizați care comercializează în sistem en gros și en detail produse energetice, pentru simplul fapt că punerea la dispoziția asocierii fără plată a combustibilului utilizat în producția agricolă realizată de către cele 3 entități, nu reprezintă act de comerț.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că nu există situații cu consumurile specifice pentru combustibil, contestatara susține, invocând pct. 265 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct. 42 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/20014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, că organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea, în temeiul art. 97 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2004 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să efectueze controale încrucișate, pentru verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, în corelație cu cele deținute de alte persoane.

Mai susține că achiziția combustibilului s-a făcut în nume propriu de către **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, cu scopul de a fi pus la dispoziția asocierii în vederea realizării obiectivului comun, respectiv producția agricolă de cereale, operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA motivat de faptul că facturile de achiziție a combustibilului nu au înscris toate datele prevăzute de formular, contestatara susține că în materie fiscală se aplică prevederile Codului fiscal, unde sunt precizate în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura, elemente care se regăsesc în totalitate în facturile de achiziție invocate.

Mai precizează că prin Tratatul de Aderare la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, inclusiv Deciziile Curții Europene de Justiție, solicitând organelor de inspecție fiscală să studieze jurisprudența europeană, inclusiv dispozițiile art. 178 alin.(1) lit. a) și art. 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene .

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA, motivat de faptul că este permis dreptul de deducere doar pentru bunurile existente pe stoc la data constituirii asocierii, contestatara menționează că combustibilul achiziționat de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău, a fost pus la dispoziția asocierii ca aport, în limita cotei de participare la desfășurarea activității stabilite prin contract, aport actualizat anual, potrivit art. V.8 din contract.

Menționează că bunurile și serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, fără plată, ca aport la asociere, în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată, în sensul art. 129, respectiv 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai menționează că asociații care au pus la dispoziția asocierii bunuri și servicii, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă, în conformitate cu prevederile pct. 79¹ alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Precizează că sintagma „*își păstrează dreptul de deducere*” nu înseamnă TVA deductibilă doar pentru bunuri și servicii aduse în asociere ca aport la data constituirii asocierii, ci se referă la faptul că analiza deductibilității TVA pentru bunurile/serviciile puse la dispoziția asocierii fără plată se va face de către asociatul administrator în conformitate cu

prevederile pct. 79¹ alin.(2) și alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la suma de S lei TVA deductibilă aferentă facturii nr. 22408/03.07.2013 în valoare totală de S lei emisă de S.C Comfert S.R.L. Bacău, reprezentând refacturare primă de asigurare (polițe asigurări agricole), contestatara precizează că, din eroare, cheltuiala cu prima de asigurare s-a transmis prin intermediul decontului de asociere și nu prin refacturare, cum ar fi fost corect, ocazie cu care ar fi trebuit să colecteze TVA.

Mai precizează că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciului pus la dispoziția asocierii.

Cu privire la suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei facturate de S.C Comfert S.R.L. Bacău, petenta motivează că având în vedere că în Contractul de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, nu se stipulează nimic referitor la cheltuielile ocazionate de spațiile cu destinație de sediu social, pe cale de consecință, aceste cheltuieli cad în sarcina fiecărui membru al asocierii și nu reprezintă o cheltuială a asocierii .

Susține că cheltuiala cu închirierea sediului social pentru care **S.C. YS.R.L. județul Bacău** deține facturi întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care în timpul inspecției fiscale a fost prezentată notificarea S.C Comfert S.R.L. Bacău privind opțiunea de taxare a acestei tranzacții economice, reprezintă o cheltuială de funcționare a **S.C. YS.R.L. județul Bacău**.

Mai susține că **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, a acționat și acționează în nume propriu în ceea ce privește cheltuielile de funcționare.

Cu privire la suma de S lei reprezentând TVA deductibilă pentru servicii diverse, (cheltuieli poștale, curierat, notariale) **S.C. YS.R.L. județul Bacău** precizează că acestea reprezintă achiziții destinate realizării activității proprii.

Mai precizează că, **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, potrivit prevederilor Contractului de asociere în participațiune nr. 207 din 01.02.2013, garantează corectitudinea încheierii contractelor de arendă cu proprietarii, prin urmare, rezolvarea problemelor legate de contractele de arendă, inclusiv cheltuielile ocazionate de încheierea/rezilierea acestora, cad în sarcina **S.C. YS.R.L. județul Bacău**.

Menționează că serviciile notariale reprezintă în fapt cheltuieli premergătoare (împuternicire notarială) în vederea depunerii cu semnătură electronică a declarațiilor fiscale.

Mai menționează că pentru a-și îndeplini obligațiile de a furniza combustibilul necesar asocierii, **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** a achiziționat combustibil de la S.C. Comfort S.R.L. Bacău, care a colectat TVA la această livrare, și că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, prin achizițiile efectuate, a acționat independent de asocierie.

Precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat greșit două tipuri de prevederi legale referitoare la asocierie: una este cea care prevede că livrările către asocierie, fără plată, nu sunt considerate livrări de bunuri în sensul aplicării TVA, și cealaltă care prevede că, în cazul în care părțile acționează independent într-o asocierie (făcând achiziții în nume propriu) atunci livrările către asocierie devin impozabile, cu TVA (relație contractor principal-subcontractor).

Mai precizează că, organele de inspecție fiscală ar fi putut, în cel mai rău caz, să reîncadreze tranzacția ca impozabilă, punând în sarcina **S.C. YS.R.L. județul Bacău** TVA colectată aferentă combustibilului adus în asocierie.

Deși nu este de acord cu această abordare, care încalcă principiul neutralității, mai susține că astfel, S.C. Comfort Agricultura S.R.L. Bacău ar fi avut posibilitatea de a deduce acest TVA, întrucât combustibilul a participat la realizarea de operațiuni taxabile (producția și vânzarea de cereale).

Contestatarea invocă principiul de interpretare *in dubio contra fiscum* precizând că Înalta Curte de Casație și Justiție, în ședința din 4 aprilie 2012 a pronunțat o decizie în considerentele căreia a reținut că : „ *în dreptul fiscal funcționează principiul de interpretare in dubio contra fiscum, conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale*” .

Mai precizează că contribuabilul are dreptul la respectarea principiului certitudinii impunerii, atât de legiuitor în etapa de reglementare, cât și de către organele fiscale în etapa de aplicare a legii.

Susține că în lumina CEDO (Curtea Europeană a Drepturilor Omului) :

- perceperea injustă de taxe e în principiu susceptibilă de a aduce atingere dreptului fundamental de proprietate;
- lipsa de transparență în fiscalitate afectează încrederea publicului în lege, iar bâlbele de interpretare ale autorității compromit predictibilitatea normei fiscale;
- acolo unde legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple unor drepturi și obligații ale contribuabililor, remediul cel mai la îndemână pentru autorități, pentru a se conforma CEDO este aplicarea vechiului principiu *in dubio contra fiscum*, ridicat la rang de drept al omului.

Mai susține că prin Tratatul de aderare la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție .

Menționează că principiul neutralității TVA presupune că TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere și că în absența unei dispoziții a

legislației naționale care limitează dreptul de deducere al persoanelor taxabile, acesta trebuie exercitat (C-95/07 ECOTRADE) .

Mai menționează că din jurisprudență rezultă că măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 29). Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, precum și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(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 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 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 speță sunt aplicabile și prevederile pct. 79¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2013 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

79¹. (1) În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, denumite în continuare asocieri, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului desemnat în acest scop potrivit contractului încheiat între părți, care contabilizează veniturile și cheltuielile, denumit în continuare asociatul administrator. 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, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal.

(2) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal. Asociații care au pus la dispoziția asocierii bunurile și serviciile menționate în teza anterioară, ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă în conformitate cu prevederile alin. (5). În cazul bunurilor de capital se va face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.

(3) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele prevăzute la alin. (2), reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul art. 128, respectiv 129 din Codul fiscal.

(4) Asociatul administrator efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile

să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Contractul de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013 și din precizările organelor de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr., rezultă că **S.C. YS.R.L. județul Bacău** face obiectul *Contractului de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013* în calitate de asociat terț, alături de S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău (asociat prim) și S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund), fiindu-i aplicabile prevederile art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că asocierea în participațiune nu dă naștere unei persoane impozabile separate.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, în calitate de asociat terț al asociației constituite în baza Contractului de asociere în participațiune nr., nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă achiziției de combustibili, refacturare primă de asigurare, chirie și servicii diverse emise de S.C. Comfert S.R.L. Bacău, în condițiile în care, pe de o parte, în cazul asocierii în participațiune **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu constituie o persoană impozabilă separată, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revenind asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, respectiv S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, iar pe de altă parte, în perioada asocierii, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

În ceea ce privește suma de S lei, reprezentând TVA dedusă, aferentă achizițiilor de combustibili efectuate de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii potrivit căreia drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată au revenit asociatului administrator S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, asociat care contabilizează veniturile și cheltuielile, cu excepția bunurilor/serviciilor care sunt puse la dispoziția asocierii în condițiile prevederilor pct. 79¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, deoarece, conform *BALANȚEI DE VERIFICARE, perioada 01.01.13..C31.01.13* anexată în copie la dosarul cauzei, precum și precizărilor organelor de inspecție fiscală, atât în Raportul de inspecție fiscală nr. cât și în Referatul nr. 21064/21.12.2015 privind propunerile de soluționare a contestației, s-a constatat inexistența stocului de combustibil la data constituirii asocierii (31.01.2013) .

Se reține de asemenea că, prin Contractul de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău în calitate de

asociat prim (administrator) este desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, prin urmare, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului administrator și nu S.C. Y S.R.L. județul Bacău, ce are calitatea de asociat tert.

Prin drepturi și obligații legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții, obligația de a emite facturi către beneficiari și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile, respectiv 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, conform art.156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 79¹ alin. (4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Rezultă că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, în calitate de asociat tert în cadrul asocierii în participațiune nu are dreptul de deducere a sumei de 1.320.956 lei aferentă achiziției de combustibili, întrucât drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți, respectiv, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. în calitate de asociat prim (administrator).

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. și în Referatul nr. privind propunerile de soluționare a contestației, că veniturile înregistrate în contabilitate de contestatară sunt cele transmise de administratorul asociat pe bază de *Decont de venituri și cheltuieli*.

Prin urmare, în perioada asocierii, **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu avea de ce să se înregistreze în lista operatorilor economici autorizați care comercializează în sistem en gros și en detail produse energetice, deoarece punerea la dispoziția asocierii fără plată a combustibilului utilizat în producția agricolă, realizată de către cele 3 entități, nu reprezintă un act de comerț, se rețin prevederile pct. 79¹ alin.(2) și (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează: (2) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin

contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal. [...].

(3) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele prevăzute la alin. (2), reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul art. 128, respectiv 129 din Codul fiscal.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că, doar bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, **ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract**, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal, iar bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele aduse ca aport, reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul art. 128, respectiv 129 din Codul fiscal.”

Pe de altă parte, așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr., **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, în calitate de asociat terț nu poate efectua livrări de combustibili către membrii asocierii deoarece nu este autorizat să efectueze aceste operațiuni, organele de inspecție fiscală precizând în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC, că din consultarea informațiilor existente pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Generală a Vămilelor, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** nu figurează în lista operatorilor economici autorizați care comercializează în sistem en gros și en detail produse energetice.

De asemenea, se rețin prevederile pct. 79¹ alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează :„(4) Asociatul administrator efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere.”

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea să efectueze controale încrucișate, în vederea verificării documentelor și operațiunilor impozabile ale **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** în corelație cu cele deținute de alte persoane, se reține că contestatara este cea care a achiziționat în perioada martie 2013-august 2015, de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău combustibili în valoare de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei, și a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de S lei.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(2), art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile [...].”

„Art.146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.”

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile facturate au fost folosite efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr., că din verificarea efectuată s-a constatat că nu există consumuri specifice aferente combustibilului achiziționat în perioada martie 2013-august 2015 de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău, fapt confirmat și de domnul Grigoriu Mihai, în calitate de administrator al **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, în răspunsul la Întrebarea nr. 3, din Nota Explicativă nr. 1/20.10.2015, : „[...] consumurile fiind înregistrate potrivit normelor legale în vigoare la nivelul asociatului administrator”.

Totodată, se reține, conform informațiilor din Raportul de inspecție fiscală nr. că **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, contabilizează venituri pe perioada asocierii în sumă totală de S lei, dar acestea nu sunt realizate în mod direct fiind atribuite de către asociatul administrator S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, pe bază de deconturi de venituri și cheltuieli.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii potrivit căreia, documentele justificative sunt înregistrate și arhivate la S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, deoarece, combustibilul a fost achiziționat de către **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, care l-a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, în

condițiile în care nu a dovedit cu documente că a utilizat combustibilul în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația contestatarii potrivit căreia, achiziția combustibilului s-a făcut în nume propriu de către **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, cu scopul de a fi pus la dispoziția asocierii în vederea realizării obiectivului comun, respectiv producția agricolă de cereale, operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, deoarece, conform *BALANȚEI DE VERIFICARE, perioada 01.01.13..C31.01.13*, anexată în copie la dosarul cauzei și precizărilor organelor de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. din 12.11.2015, s-a constatat inexistența stocului de combustibili la data constituirii asocierii (31.01.2013).

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv facturi fiscale emise de S.C. Comfert S.R.L Bacău, rezultă că combustibilul a fost achiziționat în perioada martie 2013 - august 2015, fiind pus la dispoziția asocierii fără plată, în concluzie nu se justifică exercitarea dreptului de deducere de către **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** pentru TVA în sumă de 1.320.956 lei, întrucât nu a fost destinat realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la afirmația petentei, potrivit căreia în materie fiscală se aplică prevederile Codului Fiscal, unde sunt precizate în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină factura, elemente care se regăsesc în totalitate în facturile de achiziție de combustibil invocate, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv, facturile de achiziție combustibili de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău și din precizările organelor de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr., rezultă că facturile de achiziție combustibil de la S.C. Comfert S.R.L. Bacău (asociat secund) în perioada martie 2013-august 2015 nu au înscris toate datele prevăzute de formular, respectiv date privind expediția-nume delegat, act de identitate delegat, date mijloc de transport, data la care s-a efectuat expedierea precum și semnătura de primire, contestatara nedovedind că a recepționat combustibilii, prin urmare, cele 133 facturi de achiziție combustibil nu au calitatea de document justificativ.

Anexa 1 lit. A, pct. 2 din Normele metodologice de întocmire și completare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 35212/2008 privind documentele financiar – contabile, prevede: „[...]Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.

De asemenea, în Referatul nr. privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează: „ [...] în vederea stabilirii realității și legalității operațiunilor înscrise în facturile de achiziție organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât prevederile alin. (19) al art. 155 - Cod Fiscal ce stipulează în mod expres informațiile

obligatorii ce trebuie să le conțină factură cât și ale OMEF 3512/2008 privind documentele financiar respectiv <<alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate>>, în speța de față ce constau în date privind expediția-nume delegat, act de identitate delegat, date mijloc de transport, dată la care s-a efectuat expedierea precum și semnătură de primire, elemente ce lipsesc de pe facturile de achiziții, fapt ce confirmă că aceste achiziții de combustibil nu au fost recepționate de SC YSRL.”

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia combustibilul achiziționat este pus la dispoziția asocierii, ca aport, în limita cotei de participare stabilite prin Contractul de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013, aport actualizat anual, și că TVA a fost dedusă în conformitate cu prevederile punctului 79¹, alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, consumurile fiind înregistrate potrivit normelor legale în vigoare la nivelul asociatului administrator, se reține că, combustibilul pus la dispoziția asociației fără plată nu a fost achiziționat cu drept de aport înainte de înființarea asocierii (01.02.2013) ci pe parcursul derulării contractului de asociere (martie 2013-august 2015) iar prevederile pct., 79¹ alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal, precizează:

„79¹. (2) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal. Asociații care au pus la dispoziția asocierii bunurile și serviciile menționate în teza anterioară, ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă în conformitate cu prevederile alin. (5). În cazul bunurilor de capital se va face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.”

Organul de soluționare a contestației nu poate reține favorabil afirmația contestată potrivit căreia, expresia „*își păstrează dreptul de deducere*” se referă la faptul că analiza deductibilității TVA pentru bunurile/serviciile puse la dispoziția asocierii fără plată se va face de către asociatul administrator în conformitate cu prevederile pct. 79¹ alin.(2) și alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal, deoarece, așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. și în Referatul nr. 21064/21.12.2015 privind propunerile de soluționare a contestației, această expresia stipulează faptul că deducerea a fost

exercitată anterior constituirii asocierii (în situația analizată pentru combustibilul existent în sold la data de 31.01.2013) și se păstrează acest drept pentru bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport.

Se reține, de asemenea, că în balanța de verificare întocmită la 31.01.2013, anexată în copie la dosarul cauzei, nu figurează operațiuni (intrări, ieșiri, sold) în contul 3022-„Combustibili”.

Prin urmare, nu există combustibili în evidența contabilă a **S.C. YS.R.L. județul Bacău** care să facă obiectul prevederilor punctului 79¹, alin.(2) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codului fiscal.

Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă facturii nr..... emisă de S.C. Comfert S.R.L. Bacău reprezentând refacturare primă de asigurare (polițe asigurări culturi agricole), care a fost transmisă de **S.C. YS.R.L. județul Bacău** către asociatul prim (administrator) S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău cu *Decontul de venituri și cheltuieli pentru perioada 01.07.2013-31.07.2013*, anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că, conform Contractului de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău în calitate de asociat prim (administrator) este desemnată să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revenindu-i asociatului administrator și nu **S.C. YS.R.L. județul Bacău** ce are calitatea de asociat terț.

De asemenea, în răspunsul la Întrebarea nr. 1 din Nota Explicativă nr. 2/22.10.2015, domnul în calitate de administrator al **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, recunoaște că :” [...] *din eroare, cheltuiala cu prima de asigurare s-a transmis prin intermediul decontului de asociere și nu prin refacturare, [...].*”

Organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. că răspunsurile prezentate nu le modifică constatările.

Având în vedere prevederile art. 156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți respectiv, respectiv S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, în calitate de asociat prim (administrator) și ținând cont de faptul că, în perioada asocierii, **S.C. YS.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate, rezultă că **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** în calitate de asociat terț

în cadrul asocierii în participațiune nu are dreptul de deducere a sumei de 32.856 lei, aferentă refacturării primei de asigurare.

Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA aferentă chiriei facturate de S.C. Comfert S.R.L. Bacău, potrivit Contractului de închiriere din 19.11.2012, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii potrivit căreia, în Contractul de asociere în participațiune nr.207/01.02.2013 nu se stipulează nimic referitor la cheltuielile ocazionate de spațiile cu destinația de sediu social, pe cale de consecință, aceste cheltuieli cad în sarcina fiecărui membru al asocierii și nu reprezintă o cheltuială a asocierii (membrii asociați nu își deduc toate cheltuielile pe seama asocierii), deoarece facturile de chirie au fost emise pe perioada derulării contractului de asociere.

De asemenea, conform Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău în calitate de asociat prim (administrator) este desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, prin urmare drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului administrator și nu **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** ce are calitatea de asociat terț.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii potrivit căreia, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei este aferentă serviciilor (poștale, curierat, notariale) achiziționate în vederea realizării activității proprii a **S.C. YS.R.L. județul Bacău**, care, a acționat și acționează în nume propriu cu privire la cheltuielile de funcționare, deoarece, din documentele anexate la dosarul cauzei, (copii ale facturilor fiscale, *Anexa nr. 5- Situația TVA nedeductibilă aferentă altor achiziții efectuate în perioada 01.02.2013-31.08.2015*) rezultă că TVA în sumă de S lei este aferentă facturilor reprezentând servicii diverse: poștale, curierat, notariale, facturi emise pe perioada derulării contractului de asociere, iar din prevederile Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, reiese că S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, în calitate de asociat prim (administrator) este desemnat să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului administrator și nu **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, ce are calitatea de asociat terț.

Mai mult, organele de inspecție fiscală precizează în Raportul de inspecție fiscală nr., **că S.C. YS.R.L. județul Bacău** contabilizează venituri pe perioada asocierii în sumă totală de S lei, dar acestea nu sunt realizate în mod direct fiind atribuite de către asociatul administrator, S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, pe bază de deconturi de venituri și cheltuieli.

Referitor la invocarea de către contestatară a principiului de interpretare *in dubio contra fiscum*, conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale, organul de soluționare a contestației precizează că prevederile legale privind asocierea în participațiune, respectiv art. 156 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 79¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sunt clare, oferind posibilitatea interpretării fără echivoc a drepturilor și obligațiilor contribuabililor.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii potrivit căreia nu a fost respectat principiul neutralității TVA, care presupune că TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere și invocarea în acest sens a cauzei C-95/07 Ecotrade, deoarece, la pct. 63, din HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia) din 8 mai 2008 în cauzele conexe C-95/07 și C- 96/07, Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, se precizează: „63. Într- adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C 146/05, Rep., p. I 7861, punctul 31).”

Se reține că, în speța în cauză cerințele de fond nu au fost îndeplinite, în condițiile în care, pe de o parte, în cazul asocierii în participațiune **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** nu constituie o persoană impozabilă separată, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revenind asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, respectiv S.C. Comfert Agricultura S.R.L. Bacău, iar pe de altă parte, în perioada asocierii, **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate.

Afirmația contestatarii potrivit căreia „[...] din jurisprudență rezultă că măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, și Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 29). „ nu are relevanță deoarece, în speța în cauză, neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu are legătură prevenirea evaziunii fiscale.

Menționam că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organul de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă achiziției de : combustibili, refacturare primă de asigurare, chirie și servicii diverse emise S.C Comfort S.R.L. Bacău, în condițiile în care **S.C. Y S.R.L. județul Bacău**, în calitate de asociat terț al asociației constituite în baza Contractului de asociere în participațiune nr. 207/01.02.2013, nu constituie o persoană impozabilă separată, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revenind asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, respectiv S.C. Comfort Agricultura S.R.L. Bacău, iar pe de altă parte, în perioada asocierii **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** a uzat de dreptul de deducere a TVA, acționând ca persoană impozabilă separată, în condițiile în care nu a realizat venituri impozabile în concordanță cu obiectul principal de activitate,, contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a se respinge ca neîntemeiată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.906/2014, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 și art. 216 alin.(1) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1. lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. Y S.R.L. județul Bacău** împotriva Deciziei de impunere nr. din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art.2 Serviciul Soluționare Contestații va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de 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 Iași sau Tribunalul Bacău.