



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 208 / 27 .X.2010  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. X X SA din X X ,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală  
sub nr.907592/03X2010**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr.X/29.X.2010, înregistrată sub nr. 907592/03X2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. X X SA din X X** cu sediul în X X, Str. X nr.1, jud. X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.X/30.X.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/29.X.2010.

**S.C. X X SA din X X** contestă **suma de X lei**, reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- X lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare pe anul 2005;
- X lei - accesorii calculate pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare pe anul 2005.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de 04.X.2010, conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili, față de data comunicării Deciziei de

impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010, respectiv 15.X.2010, conform semnăturii de primire și ștampilei aplicată pe adresa nr..X./12.X.2010 de înaintare a deciziei de impunere.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, societatea regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 august 2009 la Ordinul MFP nr.2400/2009 pentru modificarea și completarea Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X X SA din X X.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/29.X.2010, societatea susține următoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** contestatoarea susține că la data de 16.X.2002 a încheiat Contractul de concesiune nr..X. cu Consiliul Local al Municipiului X X ce are ca obiect *“concesionarea activității de producție, transport și distribuție a energiei termice și a apei calde de consum în zona aferentă punctelor termice specificate în Municipiul X X”*.

Societatea arată că în baza acestui Contract și a actelor adiționale Consiliul Local a emis facturi fiscale lunare, pe perioada septembrie 2005 – iulie 2009, cu taxa pe valoarea adăugată, care cuprind informațiile prevăzute de art.155 alin.8 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, devenit ulterior art.155 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar denumirea serviciului înscris în acestea este *“redevență conform contract concesiune”*.

Având în vedere că serviciile înscrise în facturile fiscale au fost destinate pentru realizarea de operațiuni taxabile societatea susține că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi conform prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și conform art.145 alin.1 și 2 și art.146 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea susține că este înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, serviciile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile iar facturile fiscale au fost emise de o persoană impozabilă astfel că, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată .

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut raportul dintre valoarea clădirilor și valoarea contabilă a celorlalte mijloace fixe concesionate (instalații, rețele, etc.) și au constatat că Primăria X X trebuia să factureze o parte din servicii ca fiind operațiune taxabilă pentru care are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei iar pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este operațiune scutită fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că nu a prezentat Notificarea pentru opțiunea de taxare.

Față de această constatare societatea arată că, potrivit Contractului de concesiune, acordul de voință al părților a fost de a concesiona un serviciu public de producere, distribuție și transport a apei calde pentru care s-a stabilit o redevență lunară în dolari USA și nu de a concesiona un bun imobil cum greșit apreciază organul de inspecție fiscală. În susținere societatea prezintă adresa nr..X./12.11.2009 prin care Primăria X X comunică faptul că a fost concesionat un serviciu public și nu puncte termice iar operațiunea este taxabilă și nu este scutită.

Ca ur.X/, societatea arată că în mod eronat organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.141 alin.2 lit.e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, operațiunea de concesionare a serviciului public fiind operațiune taxabilă conform art.126 alin.4 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatoarea susține că în mod greșit sunt invocate prevederile art.145 alin.10 din din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu se încadrează în nici una din situațiile prevăzute la acest articol referitor la ajustare.

Ca ur.X/ a celor arătate, contestatoarea susține că are drept de deducere și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere că facturile fiscale reprezintă documente legal întocmite și invocă în susținere Decizia V din 15.X.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție care prevede că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de justificarea cu documentele prevăzute de lege iar organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza situația de fapt și de drept privind operațiunile cuprinse în facturile fiscale și numai în situația în care acestea nu îndeplinesc condițiile de documente justificative și nu

cuprind toate datele și informațiile prevăzute la art.145 alin.8 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se acordă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată .

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, aferentă sumelor achitate mandatarului în baza Contractului de mandat nr.X/29.11.2005 încheiat cu Asociația Profesională .X. ROMANIA contestatoarea susține că serviciile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, conform art.145 alin.1 și 2 coroborate cu prevederile art.146 alin.1 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar facturile fiscale sunt emise de o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA și conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, societatea invocă în susținere prevederile Deciziei V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au plecat de la premise greșite invocând prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în .X.ul că nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât în timpul inspecției fiscale nu s-au prezentat documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor.

Contestatoarea susține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea cu facturi fiscale care să conțină toate informațiile cerute de lege și contracte încheiate, demonstrând realitatea serviciilor prestate astfel că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată pe motiv că nu au fost prezentate documente care să justifice realitatea prestațiilor.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat fapta pe articol de lege necorespunzător or, potrivit prevederilor pct.2.1.2 și 2.1.3 din OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală*" , organul de inspecție fiscală avea obligația de a preciza în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat temeiul de drept corespunzător faptei constatate, încadrarea efectuată fiind greșită.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă perioadei X-X 2007**, contestatoarea susține că prin procesele verbale de casare a obiectelor de inventar și piese de schimb nr.X-X/28.X.2007, nr.X/01.X.2007 și nr.X/01.X.2007 s-a propus casarea acestor

bunuri în valoare de X lei și de X lei în luna februarie și în valoare de X lei în luna X, ce au fost contabilizate ca deșeuri și au fost valorificate prin centrele de colectare autorizate.

Societatea susține că pentru aceste bunuri sc.X.e din uz, declassate, a considerat că nu datorează taxa pe valoarea adăugată, iar veniturile din valorificarea deșeurilor au fost înregistrate în contabilitate.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au invocat greșit prevederile art.128 alin.1 și alin.8 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la definiția "*livrări de bunuri*" și nu la "*casări de bunuri*". De asemenea, arată că prevederile art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă la bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate or, aceste bunuri au fost valorificate ca fier vechi sau deșeuri din aluminiu la prețuri mai mici decât cele de achiziție astfel că, apare ca nelegală măsura organului de inspecție fiscală de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, atât timp cât aceste bunuri au fost valorificate prin centrele de colectare.

**4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei,** societatea susține că în baza Contractului de prestări servicii nr..X./02.X.2006 cu SC .X. .X. SRL s-au efectuat lucrări de remediere avarie rețea agent termic secundar și reabilitare rețea termică sector încălzire și ACM pentru blocurile S20, S24 și S26. SC .X. .X. SRL a emis factura fiscală nr..X./19.X.2007 în care se specifică denumirea serviciului "*încălzire canal termic teavă preizolată la blocurile S20, S24 , S26*" cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în baza prevederilor art.145 alin.1 și 2 coroborat cu prevederile art.146 alin.1 și art.155 alin.5 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au invocat eronat prevederile art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la măsuri de simplificare pe considerentul că sunt lucrări de construcții montaj. Societatea susține că potrivit procesului verbal de recepție și situației de lucrări anexate prestatorul a executat lucrări de reparații la rețele de termoficare prin înlocuirea țevilor uzate ce alimentează blocurile de locuințe, înlocuiri conducte, plăci de inox la schimbătoarele de căldură și nu reprezintă lucrări de reparații aferente unui bun imobil la care se aplică măsurile de simplificare.

De asemenea, societatea invocă în susținere prevederile art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții montaj, care se referă la lucrările de reparații ale unui imobil, rețelele termice neputând fi asimilate unui bun imobil.

Potrivit celor prezentate societatea susține că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei,** contestatoarea susține că a încheiat Contractul de prestări servicii nr.X/25.X.2008 cu SC .X. .X. SRL .X. pentru servicii de publicitate prin care prestatorul se obligă să publice în paginile cotidianului "X" materiale cu caracter publicitar. În baza acestui contract a fost emisă factura fiscală nr.X/29X2008 cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de 3.422 lei pentru care, societatea susține că are drept de deducere deoarece serviciile achiziționate au fost destinate operațiunilor taxabile. Atât timp cât serviciile sunt destinate operațiunilor taxabile cheltuielile de publicitate sunt aferente veniturilor realizate și pe cale de consecință societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată astfel că, în mod eronat organele de inspecție fiscală au invocat art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că societatea nu a demonstrat cu documente justificative prestarea efectivă a acestor servicii.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare pe anul 2005,** contestatoarea susține că în anul 2005 a beneficiat de alocații bugetare în sumă de X lei pentru investiții constând în "*Modernizarea sistemului de producere, transport și distribuție căldură în Municipiului X X*" în valoare de X lei.

Achizițiile de bunuri și servicii necesare obiectivului de investiții au fost înscrise în facturi fiscale SC X X SA exercitându-și dreptul legal de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei conform prevederilor art.145 alin.13 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Suma dedusă a fost utilizată integral pentru plățile aferente aceluiași obiectiv de investiții , potrivit prevederilor pct.3.2 din OMFP nr.1952/2005, lucrările fiind realizate în baza Contractelor nr..X./06.X.2005 încheiat cu SC .X. .X. SRL, nr..X./06.X.2005 încheiat cu SC .X. .X. SRL și nr..X./06.06.2005 încheiat cu SC .X. .X. SA .

Societatea arată că lucrările au fost facturate în anul 2005 cu excepția facturii fiscale nr..X./05.X.2006 în valoare de .X. lei emisă de SC .X. .X. SA.

Contestatoarea arată că lucrările executate la acest obiectiv de investiții s-au încheiat la data de 31.X.2005 și a considerat că întreaga sumă de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în anul 2005, a fost utilizată la aceste lucrări.

De asemenea, societatea prezintă o situația cu plățile efectuate în perioada 2005 – 2006 din care reiese că în anul 2006 a efectuat plăți în sumă de .X. lei, mai mult cu .X. lei față de cuantumul stabilit organele de inspecție fiscală.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia din totalul taxei pe valoarea adăugată dedusă în anul 2005 a fost utilizată pentru acest obiectiv numai taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei diferența fiind dispusă a fi restituită în contul “*Restituiri de fonduri din finanțări bugetare a anilor precedenți*” societatea susține că atât timp cât lucrările au fost efectuate până la data de 31.X.2005 și evidențiate în contabilitate în anul 2005 iar la data de 25.X.2006 aceste lucrări au fost integral achitate nemaieexistând sume deduse și neutilizate nu datorează suma de X lei cu titlul “restituiri fonduri” și pe cale de consecință nici accesoriile aferente în sumă de X lei.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca ur.X/ a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.X.2010, astfel:**

Perioada verificată:01.X.2005 – 31.X.2009.

**1. Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada 01.X.2005 – 31.X.2005 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturilor fiscale emise de Primăria Municipiului X X reprezentând “*contravaloare redevență luna [...]*” pentru folosirea unor clădiri reprezentând puncte termice și instalații, utilaje, echipament industrial, etc. aferent acestora.**

Facturile fiscale au fost emise în baza Contractului de concesiune nr..X./16X2002 încheiat între Primăria Municipiului X X în calitate de concedent și SC X X SA în calitate de concesionar și a actelor adiționale la acesta.

La art.5 din Contractul de concesiune se prevede redevența stabilită, astfel:

- X USD/lună pentru punctele termice mari;
- X USD/lună pentru următoarele puncte termice:PT .X., PT .X. CPL, PT .X., PT X, PT X. În valoarea redevenței este inclusă și TVA de 19%.

Prin actul adițional nr..X./30.X.2005 la Contractul de concesiune, în vigoare începând cu data de 01.X.2004, se stabilesc următoarele:

- redevența datorată de concesionar în sumă de .X. USD/an respectiv .X. USD/lună în care se include și TVA ;
- redevența se va regulariza lunar în funcție de modificările intervenite în structura mijloacelor fixe care fac parte din categoria bunurilor returnate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, anterior încheierii contractului de concesiune, a fost încheiat procesul verbal de predare-primire a bunurilor nominalizate în anexa 1 "*Balanța analitică a mijloacelor fixe concesionate la SC X SA contract nr..X./16X2002*", întocmit de Primăria Municipiului X X la data de 27.06.2002.

Din analiza Anexei 1 la procesul verbal de predare-primire organele de inspecție fiscală au constatat că au fost predate concesionarului un număr de 35 puncte termice cu valoarea de inventar de .X. lei, mijloacele fixe (clădiri puncte termice, instalații termoficare existente în clădirile punctelor termice, pompe, etc.) care fac obiectul predării spre folosință sunt grupate în cadrul punctelor termice pe grupe, iar în cadrul acestora pe subgrupe. Fiecare grupă și subgrupă compun inventarul unui punct termic, este stabilită valoare de inventar a acestora și este calculată amortizare și valoare rămasă de amortizat.

De asemenea, s-a constatat că potrivit art.2 din Contractul de concesiune nr..X.5/16X2002 obiectul contractului este concesiunea activității de producere, transport și distribuție a energiei termice și a apei calde de consum din zona aferentă punctelor termice din X X, iar **în scopul realizării obiectului contractului concedentul încredințează concesionarului folosința clădirilor, a instalațiilor și a rețelei de distribuție.**

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza Contractului de concesiune societatea a înființat un sediu secundar în str. XX nr.X, jud. X, în incinta punctului termic nr.34, conform Încheierii Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X nr..X./11.X.2008, unde are organizate diverse servicii: financiar, desfacere, informatică, tehnic, etc..

S-a constatat că, la art.7 lit.a) și lit.b) din Contractul de concesiune se prevede obligația concedentului :

*"a) să pună la dispoziția concesionarului exclusivitatea folosinței instalațiilor, utilajelor și imobilelor care fac obiectul prezentului contract, în stare de funcționare, cu tot inventarul de spațiu, echipament industrial, mijloace fixe, obiecte de inventar [...]*

*b) [...] clădirea în care sunt instalate echipamente industriale, mijloace fixe, obiecte de inventar, pentru care concesionarul își asumă întreaga responsabilitate[...]"*.

Potrivit celor prevăzute în contractul de concesiune organele de inspecție fiscală au constatat existența clădirilor ca fiind necesară și obligatorie în desfășurarea activității concesionate astfel, că potrivit art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că operațiunea de concesiune este scutită de taxă pe valoarea adăugată, Primăria Municipiului X X putând opta pentru taxarea acestei operațiuni prin transmiterea unei notificări către organele fiscale teritoriale conform prevederilor pct.42 alin.3 din HG nr.44/ 2004 privind



Normele metodologice de aplicare a Legii nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.145 alin.10 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca ur.X/ a faptului că nu au fost prezentate notificări, Primăria Municipiului X X precizând prin adresa nr..X./12.11.2009 că a fost concesionat serviciul public de producție, transport și distribuție a energiei termice și a apei calde de consum și nu au fost închiriate puncte termice, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă operațiunii de concesionare a clădirilor de la punctele termice.

Ca ur.X/ a aceluiași constatări nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată , astfel:

- în sumă de .X. lei pe anul 2006, conform prevederilor art.141 alin.3 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.3 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.57.X/2003 privind Codul fiscal;

- în sumă de .X. lei pe anul 2008, conform prevederilor art.141 alin.3 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 alin.3 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.57.X/2003 privind Codul fiscal;

- în sumă de .X. lei pe perioada 01.X.2009 – 31.X.2009, în baza prevederilor legale menționate mai sus.

Pe total perioada verificată nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

**2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în calitate de mandant, a încheiat Contractul de mandat nr..X./15.X.2004 cu Asociația Profesională .X. ROMÂNIA din X X, în calitate de mandatar, prin care SC X X SA împuternicește Asociația Profesională .X. ROMÂNIA să efectueze demersurile necesare pentru transmiterea de solicitări de finanțare către bănci și instituții financiare internaționale, să efectueze, sub îndru.X/a Ministerului Finanțelor Publice, analiza ofertelor de finanțare primite în vederea desemnării ofertei câștigătoare, să reprezinte SC X X SA în relațiile cu instituțiile implicate în asigurarea finanțării ( X etc.), să negocieze cu banca finanțatoare contractul de împrumut în condițiile HG nr..X./2004 și HG nr.1794/2004.**

Pentru aceste servicii mandantul se obligă să achite mandatarului 0,5% din valoarea creditului extern contractat de mandant, respectiv .X. USD, fără taxă pe valoarea adăugată.

În baza acestui contract a fost emisă factura fiscală nr..X./05X2006 în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală privind prezentarea de documente de către societate, respectiv solicitările de oferte de finanțare ce

au fost transmise către bănci și instituții financiare internaționale, contractul de împrumut din care să rezulte concret în ce au constat serviciile prestate de Asociația Profesională .X. ROMÂNIA, etc., nu au fost prezentate documente care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu a fost acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, **societatea, în calitate de mandant, a încheiat Contractul de mandat nr..X./29.11.2005 cu Asociația Profesională .X. ROMÂNIA din X X, în calitate de mandatar**, prin care SC X X SA împuternicește Asociația Profesională .X. ROMÂNIA să efectueze demersurile necesare pentru transmiterea de solicitări de oferte de finanțare către bănci și instituții financiare internaționale, să efectueze, sub îndru.X/a Ministerului Finanțelor Publice, analiza ofertelor de finanțare primite în vederea desemnării ofertei câștigătoare, să reprezinte SC X X SA în relațiile cu instituțiile implicate în asigurarea finanțării (X, etc.), să negocieze cu banca finanțatoare contractul de împrumut în condițiile HG nr.130/2005 și HG nr.763/2005.

Pentru aceste servicii mandantul se obligă să achite mandatarului 0,2% din valoarea creditului extern contractat de mandant, respectiv .X. lei, fără taxa pe valoarea adăugată.

În baza acestui contract a fost emisă factura fiscală nr..X./06.X.2007 în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv solicitările de oferte de finanțare ce au fost transmise către bănci și instituții financiare internaționale, contractul de împrumut din care să rezulte concret în ce au constat serviciile prestate de Asociația Profesională .X. ROMÂNIA, etc. organele de inspecție fiscală **nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile februarie și martie 2007 societatea a înregistrat în contul 6588.3 “*Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile fiscale*” suma de .X. lei (.X. lei în luna februarie 2007 și suma de .X. lei în luna martie 2007) reprezentând casări de piese de schimb, materiale recuperate, ambalaje, obiecte de inventar și echipament de protecție, etc. pentru care a prezentat procese verbale de casare.**

S-a constatat că pentru suma de .X. lei societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. x 19% = .X. lei ) conform art.128

alin.1 și art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**4. S-a constatat că în anul 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./19.X.2007 emisă de SC .X. .X. SRL din .X/ .X/, jud. .X/ .X/, pentru "înlocuire canal termic". Aferent acestei facturi fiscale societatea a prezentat Contractul nr..X./02.X.2006 și procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor nr..X/13.X.2007 și nr..X/12.X.2007 prin care se recepționează lucrările executate de SC .X. .X. SRL, respectiv reabilitare rețea termică, remediere avarie rețea agent termic secundar.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a aplicat prevederile art.160 alin.2 lit.c) și art.160 alin.3 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările de reabilitare rețea termică, înlocuire canal termic, ce reprezintă lucrări de construcții-montaj pentru care se aplică măsuri de simplificare.

Ca ur.X/, organele de inspecție fiscală **au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**5. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei în baza facturilor fiscale nr.02/16.X.2008 și nr..X//29X2008 emise de SC .X. .X. SRL .X. pentru prestări servicii conform contract nr..X/25.X.2008.**

S-a constatat că societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr..X/25.X.2008 încheiat cu SC .X. .X. SRL .X. în calitate de prestator ce are ca obiect publicarea în paginile cotidianului "România Liberă" sau în orice suplimente editate de acesta, de materiale cu caracter publicitar denumite "*machete*".

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative, respectiv comenzile înaintate de societate către SC .X. .X. SRL .X., documente din care să rezulte conținutul machetelor ce au fost înaintate spre publicare, edițiile cotidianului România Liberă în care s-au publicat materiale publicitare, etc., în vederea justificării realității serviciilor prevăzute în contract, nu au fost prezentate astfel de documente.

Ca ur.X/, organele de inspecție fiscală au constatat, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei.**

**6. S-a constatat că pe perioada 01.X.2005 – 31.X.2005 societatea a beneficiat de alocații bugetare în baza HG nr.326/2005 privind repartizarea pe unități administrativ-teritoriale a sumelor defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru rețehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea**

sistemelor centralizate de producere și distribuție a energiei termice, în sumă de .X. lei în vederea modernizării sistemului de producere, transport și distribuție caldura în X X.

**S-a constatat că taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate aferentă subvenției în sumă de .X. lei este de .X. lei.**

În vederea îndeplinirii obligației de reîntregire a disponibilităților de investiții în cuantum egal cu taxa pe valoarea adăugată dedusă societatea a încheiat cu SC .X. .X. SRL, SC .X. .X. SRL și SC X .X. SRL contractele nr..X./06.X.2005, nr..X./06.X.2005 și nr..X./08.11.2005 pentru lucrări de reabilitare rețele termice încălzire la punctele termice din Municipiul X X, în valoare totală de .X. lei, valoare fără taxa pe valoarea adăugată (.X. lei - SC .X. .X. SRL, 2.X. lei - SC .X. .X. SRL și .X. lei - SC X .X. SRL).

Valoarea lucrărilor facturate de cele trei societăți în anul 2005 a fost de .X. lei, fără taxa pe valoarea adăugată, iar din verificarea modului de efectuare a plăților s-a constatat că societatea verificată nu a achitat în totalitate lucrările efectuate până la finele exercițiului financiar 2005, nefiind respectată condiția impusă de OMFP nr.1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005. **Astfel, s-a constatat că societatea a achitat în anul 2006, ulterior anului 2005, suma de .X. lei din totalul de .X. lei.**

De asemenea, s-a constatat că a fost încheiat Contractul nr. .X./01.06.2005 cu SC .X. .X. SRL , în baza căruia SC .X. .X. SRL a emis factura nr..X./05.X.2006 în valoare de .X. lei fără taxa pe valoarea adăugată. În totalul sumei de .X. lei este cuprinsă și suma de .X. lei reprezentând diferența dintre totalul taxei pe valoarea adăugată dedusă în anul 2005, în sumă de .X. lei, aferentă subvenției și totalul valorii fără taxa pe valoarea adăugată al facturilor fiscale emise în anul 2005, de .X. lei.

Lucrările de reabilitare rețele termice secundare de distribuție și încălzire și apă caldă menajeră la punctele termice nr.11, nr.35, nr.36 și nr.37, efectuate în anul 2005 de către SC .X. .X. SRL, facturate cu factura nr..X./05.X.2006, au fost înregistrate de societate în contul 212"Construcții" la data de 31.X.2005, în condițiile în care procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor sunt încheiate în luna ianuarie 2006, respectiv 09.X.2006, 06.X.2006, 03.X.2006, etc.- și au înscrisă mențiunea "*parțial*".

**Societatea a înregistrat lucrările facturate de SC .X. .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC PIT .X. SRL și SC .X. .X. SRL, în sumă de X lei (.X. lei – .X. lei ), în luna decembrie 2005.**

Potrivit celor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă subvenției, în anul 2005, iar până la data de 25.X.2006 taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă și nu a fost utilizată în exercițiul financiar 2005.

Astfel, societatea avea obligația ca suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în cursul anului 2005 și neutilizată până la data de 31.X.2005 să fie virată la buget până la data de 25.X.2006 .

Ca ur.X/, în baza prevederilor art.145 alin.13 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.3.2 alin.1 și 2 din OMFP nr.1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei iar pentru nerestituirea la termen a acesteia societatea datorează majorări de întârziere în sumă de X lei, calculate până la data de 31.X.2009.**

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

**1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă operațiunilor de concesionare,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea de concesionare a clădirilor de la punctele termice în condițiile în care potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada verificată această operațiune este scutită, contestatoarea ne reprezentând notificarea depusă la organele fiscale teritoriale prin care să se facă dovada că s-a optat pentru taxarea acestei operațiuni.

Perioada verificată: 01.X.2005 – 31.X.2009.

**În fapt,** pe perioada 01.X.2005 – 31.X.2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta redevenței facturată de Primăria Municipiului X X în baza Contractului de concesiune nr..X./16X25002 și a actelor adiționale la acesta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul contractului este concesionarea activității de producere, transport și distribuție a energiei termice și a apei calde de consum din zona aferentă punctelor termice din X X iar **în scopul realizării obiectului contractului concedentul a încredințat concesionarului folosința clădirilor, a instalațiilor și a rețelei de distribuție,** fiind predate concesionarului un număr de 35 puncte termice, cu valoarea de inventar de .X. lei.

Astfel, din facturile fiscale emise de Primăria Municipiului X X în baza Contractului de concesiune nr..X./16X25002 și a actelor adiționale la

acesta privind redevența, cu taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă valorii clădirilor puncte termice concesionate având în vedere că operațiunea de concesionare a clădirilor este scutită, fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și pentru care nu au fost prezentate notificări depuse la organele fiscale.

**În drept**, potrivit art.145 alin.1 și alin.3 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.X.2005 – 31.X.2006 :

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.*

*(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”*

și ale art.145 alin.2 lit.a) din din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat începând cu data de 01.X.2007:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Totodată, pe perioada 01.X.2005 – 31.X.2006 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.k) și alin.3 din Legea nr.57.X/2003, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

*“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

*k) arendarea, **concesionarea** și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:*

*1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

*2. serviciile de parcare a vehiculelor;*

*3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;*

*4. închirierea seifurilor;*

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”**

Potrivit pct.42 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal:

*“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. **Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.**”*

Începând cu data de 01.X.2007 sunt incidente prevederile art.141 alin.2 lit.e) și alin.3 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

*e) arendarea, **concesionarea**, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:*

*1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*

*2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;*

*3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;*

*4. închirierea seifurilor;[...]*

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”**

Pct.38 alin.1, 3 și 5 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2007, inclusiv, prevede:

*“ 38. (1) În .X.ul art.141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9)[...]***

**(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele**

**norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. [...]**

(5) *Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin.(1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).[...]*”.

Prin HG nr.1579/19.X.2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu aplicabilitate de la 01.X.2008, punctul 38 din norme se modifică și va avea următorul cuprins:

*“(3) Opțiunea prevăzută la alin.(1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr.1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...]*”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se referă la operațiuni taxabile. În ceea ce privește operațiunea de concesiune de bunuri imobile conform prevederilor legale este operațiune scutită fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată iar persoanele impozabile pot opta pentru taxarea unor astfel de operațiuni prin depunerea de notificări la organele fiscale teritoriale în care se înscrie data de la care optează pentru taxarea operațiunilor de concesiune.

Plecând de la susținerea contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală în mod eronat au invocat prevederile art.141 alin.2 lit.e) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece prin Contractul de concesiune nu au fost concesiune bunuri imobile ci a fost concesiune un serviciu public, reținem următoarele:

La art.1 din Contractul de concesiune nr..X./16X2002 încheiat între Primăria Municipiului X X în calitate de concedent și SC X X SA în calitate de concesionar se prevede că **“Obiectul contractului constă în concesiunea activității de producere, transport și distribuție a neregiei termice și a apei calde în zona aferentă punctelor termice specificate din Municipiul Rm. X [...]**

**În scopul realizării obiectului contractului, concedentul încredințează concesionarului folosința clădirilor, a instalațiilor și a rețelei de distribuție, precizate în anexa nr.1”.**



La art.2 din contractul de concesiune nr..X./16X2002, se prevede:  
“Înainte de data intrării în vigoare a contractului, părțile întocmesc un proces verbal de predare-primire a bunurilor nominalizate în anexa 1 [...]”,

Iar la art.7 lit.a și b) din contract se prevăd obligațiile generale ale concedentului:

**“a) să pună la dispoziția concesionarului exclusivitatea folosinței instalațiilor, utilajelor și imobilelor care fac obiectul prezentului contract, în stare de funcționare, cu tot inventarul de spațiu, echipament industrial, mijloace fixe, obiecte de inventar [...]**

**b) să acorde concesionarului exclusivitatea accesului la instalațiile preluate. Clădirea în care sunt instalate echipamente industriale, mijloace fixe, obiecte de inventar, pentru care concesionarul își asumă întreaga responsabilitate pot fi vizitate de către concedent, prin persoane împuternicite de ambele părți;”**

Totodată, la art.8 lit.a1, lit.a.2 și lit.a.4 din Contractul de concesiune nr..X./16X2002, se prevăd obligațiile concesionarului:

**“a1) să prezinte concedentului proiectul de transfor.X/ și modernizare a centralelor termice în puncte termice și proiectele de modernizare a punctelor termice și a rețelelor [...]**

**a.2) Clădirile fostelor centrale și puncte termice ce se vor ocupa în întregime de utilaje tehnologice sau activități conexe (birouri, ateliere, magazine) se vor reabilita în întregime de X X [...]**

**a.4. Clădirile ce vor avea spații care nu vor fi ocupate utilaje tehnologice și activități conexe (birouri, ateliere, magazine) vor fi utilizate de concedent în alte scopuri, având în vedere zonele de protecție sanitară stabilite prin studii de impact [...]**”.

Din anexa nr.1 la Contractul de concesiune nr..X./16X2002 ce constă în “Balanța mijloacelor fixe concesionate de către SC X X SA” reiese că au fost concesionate clădiri, respectiv clădire PT .X. I, II, III, IV, V, VI, clădire X, ș.a..

Potrivit prevederilor contractuale mai sus prezentate reiese că obiectul contractului de concesiune constă în concesionarea activității de producere, transport și distribuție a energiei termice și a apei de consum în Municipiul X X iar în scopul realizării obiectului contractului **concedentul a încredințat concesionarului folosința clădirilor, a instalațiilor și rețelei de distribuție.**

La art.5 din Contractul de concesiune se prevede că:

**“Redevența este de X USD /lună pentru punctele termice mari și X USD/lună pentru următoarele puncte termice: X, plătită lunar în echivalent lei la cursul stabilit de BNR la data efectuării plății. Suma astfel stabilită va fi virată în contul Primăriei X X, deschis la Trezoreria X X, până la data de 5 ale**

*lunii în curs pentru luna precedentă. În valoarea redevenței este inclusă și taxa pe valoarea adăugată de 19%”,*

Iar prin prin actul adițional nr..X./30.X.2005 la Contractul de concesiune, în vigoare începând cu data de 01.X.2004, se stabilește redevența :

*“[...] redevența datorată de concesionar se stabilește la valoarea de .X. USD/an, respectiv .X. USD/lună, în care se include și TVA “.*

Potrivit art.7 pct.28 lit.d) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“28. **redevență** - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:*

*d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;”*

este definită noțiunea de redevență ce constituie orice sumă de bani ce trebuie plătită pentru dreptul de folosință a unui bun imobil, or, prin contractul de concesiune a fost **încredințat concesionarului folosința clădirilor**, a instalațiilor și rețelei de distribuție.

De altfel, din constatări reiese că în baza Contractului de concesiune societatea a înființat un sediu secundar în str. X nr.43, jud. X, în incinta punctului termic nr.34, conform Încheierii Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X nr..X./11.X.2008, unde sunt organizate diverse servicii: financiar, desfacere, informatică, tehnic, etc..

Ca ur.X/, susținerea SC X X SA potrivit căreia prin Contractul de concesiune a fost concesionat serviciul public nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în scopul realizării contractului a fost predată spre folosință întreaga infrastructură, inclusiv clădirile, așa cum reiese din Anexa 1 la Contractul de concesiune.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de concesionare a clădirilor reprezintă operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, care se taxează prin opțiune, conform art.141 alin.2 lit.k) respectiv art.141 alin.2 lit.e) din data de 01.X.2007 și art.141 alin.3 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.42 și pct.38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, în vederea stabilirii dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă concesionării clădirilor organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte notificarea depusă de Primăria Municipiului X X la organele fiscale teritoriale, fiind prezentată adresa nr..X./12.11.2009 prin care Primăria Municipiului X X comunică SC X

X SA următoarele: “*Prin contractul nr..X./16X2002 Consiliul Local a concesionat către SC X X SA “serviciul public de producere, transport și distribuție a energiei termice și a apei calde de consum în Municipiul X X” și nu a închiriat puncte termice așa cum în mod eronat interpretați.*

*Potrivit prevederilor art.1 alin.2 din contractul mai sus amintit, în scopul realizării obiectivului acestuia, municipiul încredințează concesionarului – SC X X SA folosința clădirilor, a instalațiilor și a rețelei de distribuție, prevăzute în anexa nr.1”.*

Din cele precizate în adresa nr..X./12.11.2009 reiese că deși concedentul precizează că nu a închiriat clădiri puncte termice invocă prevederile art.1 alin.2 din Contractul de concesiune potrivit căroră Primăria Municipiului X X a încredințat concesionarului folosința clădirilor, a instalațiilor și a rețelei de distribuție, prevăzute în anexa nr.1, acordarea dreptului de folosință a clădirilor alături de instalații și rețeaua de distribuție contra unei sume de bani reprezintă în fapt redevența facturată de concedent, concesionarului.

Potrivit celor de mai sus se reține că societatea nu a prezentat notificare depusă de Primăria Municipiului X X în vederea optării pentru taxarea operațiunii scutite, fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar din adresa mai sus menționată reiese că nu a fost depusă o astfel de notificare, Primăria Municipiului X X considerând în mod eronat că a concesionat doar “*serviciul public* “ astfel că, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunii de concesionare a clădirilor de la punctele termice.

Referitor la susținerea societății conform căreia Primăria Municipiului X X este persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar facturile fiscale emise sunt completate cu toate datele cerute de prevederile art.155 alin.8, devenit ulterior art.155 alin.5, din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ceea ce conferă societății dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste documente nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației deoarece operațiunea de concesionare este operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată fiind impozabilă doar prin opțiune, conform prevederilor legale. Analizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează doar în cazul operațiunilor taxabile or, în cazul în speță, societatea nu a prezentat notificări privind opțiunea de taxare a operațiunii de concesionare a clădirilor de la punctele termice, scutită din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, operațiunea de concesionare a clădirilor puncte termice intră în categoria operațiunilor scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legale pentru care nu a fost

depusă notificare în vederea taxării prin opțiune astfel că, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă operațiunii de concesiune a clădirilor, înscrisă în facturile emise de Primăria Municipiului X X.

Ca ur.X/, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care nu s-a acodat dreptul de deducere.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalorii serviciilor prestate de Asociația Profesională .X. ROMÂNIA din X X în baza Contractelor de mandat, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice realitatea prestării acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2006 și 2007.

**În fapt,** societatea, în calitate de mandant a încheiat Contractul de mandat nr..X./15.X.2004 și Contractul de mandat nr..X./29.11.2005 cu Asociația Profesională .X. ROMÂNIA din X X, în calitate de mandatar, prin care SC X X SA împuternicește pe mandatar să efectueze demersurile necesare pentru transmiterea de solicitări de finanțare către bănci și instituții financiare internaționale, să efectueze, sub îndru.X/a Ministerului Finanțelor Publice, analiza ofertelor de finanțare primite în vederea desemnării ofertei câștigătoare, să reprezinte societate în relațiile cu instituțiile implicate în asigurarea finanțării (X, etc.), să negocieze cu banca finanțatoare contractul de împrumut în condițiile HG nr..X./2004 și HG nr.1794/2004, respectiv HG nr.130/2005 și HG nr.763/2005.

Pentru aceste servicii mandantul se obligă să achite mandatarului 0,5% respectiv 0,2% din valoarea creditului extern contractat de mandant, respectiv .X. USD și .X. lei , fără taxa pe valoarea adăugată.

Mandatarul a emis facturile fiscale nr.X/05X2006 în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și nr..X./06.X.2007 în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza cărora societate a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte concret în ce au constat serviciile prestate de Asociația Profesională .X. ROMÂNIA din X X organele de inspecție fiscală nu au

acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei înscrisă în cele două facturi fiscale în baza prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

**“ (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”**

și ale art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost modificat începând cu data de 01.X.2007:

**“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

Conform pct.45 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal:

**“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:**

**a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

**b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.**

**c) să nu depășească perioada prevăzută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal.**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoanele impozabile au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile care i-au fost prestate cu respectarea condițiilor prevăzute de lege, respectiv serviciile să fi fost prestate în scopul operațiunilor taxabile care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și să dețină un document legal.

Potrivit prevederilor Contractelor de mandat nr..X./15/15.X.2004 și nr..X./29.11.2005 încheiate cu Asociația Profesională .X. ROMÂNIA din X X, în calitate de Mandatar, prin care SC X X SA împuternicește Asociația Profesională .X. ROMÂNIA “*să efectueze demersurile necesare pentru transmiterea de solicitări de oferte de finanțare către bănci și instituții financiare internaționale, să efectueze, sub îndru.X/a MFP, analiza ofertelor de finanțare primite în vederea desemnării ofertei câștigătoare, să reprezinte SC X X SA în relațiile cu instituțiile implicate în asigurarea finanțării (X, firmele de avocați, s.a.), să negocieze cu banca finanțatoare contractul de împrumut în condițiile HG nr..X./2004 și HG nr.1794/2004*” respectiv HG nr.1320/27.X.2005 și HG nr.763/2005, mandantul se obligă să achite mandatarului 0,5%, respectiv 0,2% din valoarea creditului extern contractat de mandant.

La art.5 “*Actele juridice*” din Contractul de mandat nr..X./15/15.X.2004 se prevede că “*Actele juridice încheiate de mandatar pentru realizarea tranzacției cu partenerii interni și externi implicați în contractarea creditului pentru care a fost împuternicit, vor fi semnate în calitate de reprezentant al mandantului, prezentând la cerere împuternicirea dată de acesta*”.

Totodată, la art.3 pct.I “*Obligațiile mandatarului*” din Contractul de mandat nr..X./29.11.2005, se prevede:

“- *mandatarul se obligă să depună toate diligențele pentru obținerea finanțării, în conformitate cu cele precizate în cadrul specific acestui program de finanțare;*

- [...]

-*mandatarul se obligă ca, în cazul în care, documentația aferentă cererii de finanțare care constituie obiectul prezentului contract necesită completări solicitate de diferitele instituții implicate în programul de finanțare, după caz, să realizeze aceste completări, pe baza necesarului informațional solicitat de la mandant*”.

Potrivit prevederilor contractuale SC X X SA în calitate de mandant a împuternicit Asociația Profesională .X. ROMÂNIA să presteze diverse servicii în vederea obținerii unor finanțări, respectiv împrumuturi de la bănci și instituții financiare internaționale constând în efectuarea demersurilor necesare pentru transmiterea de solicitări de oferte de finanțare către bănci și instituții financiare internaționale, analiza ofertelor de finanțare primite în vederea desemnării ofertei câștigătoare, reprezentarea societății în relațiile cu instituțiile implicate în asigurarea finanțării (X s.a.), negocierea cu banca finanțatoare a contractului de împrumut în condițiile HG nr..X./2004, HG nr.1794/2004, HG nr.1320/27.X.2005 și HG nr.763/2005.

În realizarea acestor servicii mandatarul se obligă să depună toate diligențele pentru obținerea finanțării, să semneze actele juridice pentru realizarea tranzacției cu partenerii interni și externi implicați în contractarea creditului în baza împuternicirii acordată de mandant iar în cazul în care, documentația aferentă cererii de finanțare necesită completări solicitate de diferitele instituții implicate în programul de finanțare, mandatarul are obligația să realizeze aceste completări, pe baza necesarului informațional solicitat de la mandant.

Prin contestație societatea susține că ur.X/ a demersurilor întreprinse de mandatar s-a încheiat contractul de credit nr.174/X/24.X.2006 în valoare de 1.X. lei, cu X, cu garanția statului, pentru care, în baza Contractului nr..X./29.1.2005 a fost emisă factura fiscală nr..X./06.X.2007 în valoare de .X. lei cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

De asemenea, societatea susține că ur.X/ a demersurilor întreprinse de mandatar s-a încheiat contractul de credit cu X din data de 22.X.2004, cu garanția statului, în valoare de .X. USD, pentru care, în baza Contractului de mandat nr..X./15/15.X.2004 a fost emisă factura fiscală nr..X./05X2006 în valoare de .X. lei cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei .

La dosarul cauzei este anexat Contractul de credit nr.X/9543/21.X.2006 încheiat cu X prin Sucursala Județeană X, în limba română, precum și Contractul încheiat cu X) SA la data de 22.X.2004, în limba engleză, care prezintă câte două semnături pe fiecare pagină a contractului.

Se reține că deși prin Contractul de mandat nr..X./15/15.X.2004 se prevede că mandatarul va semna "*actele juridice încheiate de mandatar pentru realizarea tranzacției cu partenerii interni și externi implicați în contractarea creditului pentru care a fost împuternicit*" din Contractul încheiat cu X) SA la data de 22.X.2004, anexat în copie, nu rezultă că ar fi fost semnat de mandatar.

De asemenea, se reține că în ceea ce privește obiectul contractelor de mandat respectiv, demersurile efectuate de mandatar pentru transmiterea de solicitări de oferte de finanțare către bănci și instituții financiare internaționale, analiza ofertelor de finanțare primite în vederea desemnării ofertei câștigătoare, reprezentarea SC X X SA în relațiile cu instituțiile implicate în asigurarea finanțării, negocierea cu banca finanțatoare a contractului/contractelor de împrumut, deși organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății prezentarea de documente din care să rezulte concret în ce au constat serviciile facturate de Asociația Profesională .X. ROMÂNIA, cum ar fi: solicitările de oferte de finanțare transmise către bănci și instituții financiare internaționale, negocierea cu banci sau alte instituții financiare a contractelor de împrumut, ofertele de finanțare analizate de mandatar ce a condus la desemnarea ofertei acceptate de mandant, dacă

societatea a fost reprezentată de mandatar la discuțiile cu reprezentanții statului care a garantat creditele și la negocierile cu băncile de la care s-au obținut credite de finanțare, etc., societatea nu a prezentat nici un fel de document din care să rezulte realitatea prestării serviciilor de către mandatar, în baza celor două contracte de mandat, în scopul operațiunilor taxabile.

Societatea nu a prezentat în susținere la contestație astfel de documente care să justifice realitatea serviciilor prestate de Asociația Profesională .X. ROMÂNIA în baza celor două contracte de mandat.

Având în vedere cele prezentate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prevăzute în contractele de mandat pentru care societatea nu justifică cu documente realitatea prestării acestora în scopul operațiunilor taxabile.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia consideră că are dreptul legal de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât serviciile achiziționate au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile conform prevederilor art.145 alin.1 și 2 coroborate cu prevederile art.146 alin.1 și ale art.155 (5) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.46(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal potrivit cărora orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă bunurile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar factura fiscală este emisă de o persoană impozabilă și conține toate informațiile prevăzute de lege, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu face dovada cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, această obligație revenind societății contestatoare. Faptul că ambele societăți, atât mandatarul cât și mandantul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și facturile fiscale au înscrise toate informațiile prevăzute de lege nu este suficient pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea atât timp cât nu se face dovada cu documente că aceste servicii au fost prestate în realitate .

Ca ur.X/, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei .

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente.

**3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă



societatea are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, respectiv dacă trebuie să aplice măsura de simplificare pentru lucrări de reabilitare rețele termice, respectiv reparații, în condițiile în care Diviziunea 45 "Construcții", Subdiviziunea 4533 *Lucrări de instalații tehnico-sanitare, respectiv instalarea în clădiri și alte tipuri de construcții a echipamentului și tubulaturii pentru instalațiile de încălzire*" include atât lucrări noi cât și reparațiile acestora.

Perioada verificată: iulie 2007.

**În fapt**, în luna iulie 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./19.X.2007 emisă de SC .X. .X. SRL din .X/ .X/, jud. .X/ .X/, pentru lucrări de "*înlocuire canal termic țeavă preizolată la blocurile S20, S24, S26*". Aferent acestei facturi fiscale societatea a prezentat Contractul nr..X./02.X.2006 și procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor nr..X/13.X.2007 și nr..X/12.X.2007 prin care se recepționează lucrările executate de SC .X. .X. SRL, respectiv reabilitare rețea termică, remediere avarie rețea agent termic secundar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a aplicat prevederile art.160 alin.2 lit.c) și art.160 alin.3 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările de reabilitare rețea termică, înlocuire canal termic, ce reprezintă lucrări de construcții-montaj pentru care se aplică măsuri de simplificare.

Ca ur.X/, au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.160 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*" (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.***

*(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:[...]*

***c) lucrările de construcții-montaj;[...]***

*(3) **Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar."***

*[...]*

**(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."**

Conform prevederilor pct.82 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal:

**"82. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art. 125<sup>2</sup> din Codul fiscal.[...]**

**(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în .X.ul art.160 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transfor.X/ și demolare legate de un bun imobil.[...].**

**(5) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art.160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și fac mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar asupra sumei plătite în avans și se înscrie în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.**

**(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.[...]**

**(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.**

**(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată**

**întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.** În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru lucrările de construcții se aplică măsuri de simplificare.

Potrivit prevederilor Contractului nr..X./02.X.2006 încheiat între SC X X SA în calitate de beneficiar și SC .X. .X. SRL din Loc. .X/ .X/, jud. .X/ .X/, în calitate de executant, între părți s-a convenit executarea unor *“Lucrări de construcții (intervenții în regim de urgență) pe rețele termice în Rm. X”* ianuarie-iulie 2006 iar scopul lucrării este atingerea performanțelor tehnico-economice din caietul de sarcini sau cererea de ofertă.

La dosarul cauzei este, de asemenea, anexat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X/13.X.2007 privind lucrarea *“Remediere avarie rețea agent termic secundar”*, Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X/12.X.2007 privind lucrarea *“Reabilitare rețea termică sec încălzire și A.C.M. PT 7 – BC S20-S24-S26”* precum și adresa nr.X/12.X.207 a SC X X SA Sector X către Serviciul X prin care se precizează că *“a încheiat contractul nr..X./02.X.2006 cu SC .X. .X. SRL având ca obiect “Lucrări de construcții (intervenții în regim de urgență) pe rețele termice în Rm. X”*.

Față de documentele anexate la dosarul cauzei și având în vedere susținerile contestatoarei potrivit cărora executantul a efectuat lucrări de reparații la rețele de termoficare prin înlocuirea țevilor uzate ce alimentează blocurile S20, S24 și S26, înlocuiri conducte, plăci de inox la schimbătoare de căldură care reprezintă lucrări de reparații aferente unui bun imobil la care se aplică măsurile de simplificare, se rețin următoarele:

Potrivit art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 57.X/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F “Construcții”, diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 60.X/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.*

(2) *Lucrările de reparații, transfor.X/ și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1)."*

Potrivit Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr. 60.X/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, la secțiunea F se cuprind:

**"F CONSTRUCȚII**

**FA CONSTRUCȚII**

#### **45 Construcții**

**Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, pe șantier și de asemenea, construcțiile cu caracter temporar.**

Construcțiile generale reprezintă realizarea de clădiri integrale, clădiri pentru birouri, magazine și alte clădiri publice și utilitare, clădiri pentru ferme etc., [...]

**Construcțiile speciale includ construcția unor părți ale clădirilor și lucrărilor de geniu civil, sau pregătirea în acest scop. [...]**

**Lucrările de instalații pentru clădiri includ instalarea tuturor tipurilor de utilități care fac construcția să funcționeze. Aceste activități sunt, de obicei, efectuate la locul construcției, deși părți ale lucrării pot fi executate într-un atelier. Sunt incluse activități ca lucrările tehnico-sanitare, instalarea sistemelor de încălzire și de aer condiționat, antene, sisteme de alarmă și alte lucrări electrice, sisteme de aspersoare, lifturi și scări rulante etc. **Sunt de asemenea incluse lucrările de izolații (hidro și termo-izolații, izolație fonică), lucrările de instalații frigorifice comerciale, instalarea iluminatului și a sistemelor de semnalizare pentru drumuri, căi ferate, aeroporturi, porturi etc. Sunt incluse, de asemenea, reparațiile la lucrările mai sus menționate.****

Activitățile de finisare a clădirilor cuprind acele activități care contribuie la finalizarea sau finisarea unei construcții, [...]

#### **453 Lucrări de instalații pentru clădiri**

##### **4533 Lucrări de instalații tehnico-sanitare**

Această clasă include:

**- instalarea în clădiri și alte tipuri de construcții a:**

- echipamentelor și instalațiilor sanitare;

- instalațiilor și armăturilor pentru gaze;

- echipamentului și tubulaturii pentru instalațiile de încălzire,

- ventilație, frigotehnie sau aer condiționat;*
- montarea acumulatorilor de energie, alta decât electrică sau solară;*
- sistemelor de stins incendii (sisteme de sprinkler-e).*

*Această clasă exclude:*

- instalarea sistemelor electrice de încălzire, vezi 45.31”*

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr.60.X/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN prevede la Secțiunea F “Construcții”, Diviziunea 45 “Construcții”, Subdiviziunea 4533 Lucrări de instalații tehnico-sanitare, **respectiv instalarea în clădiri și alte tipuri de construcții a echipamentului și tubulaturii pentru instalațiile de încălzire** iar la Diviziunea 45 “Construcții” se precizează că include lucrări de reparații la acestea.

Ca ur.X/, lucrările de “înlocuire canal termic țevă preizolată la blocurile S20, S24, S26” menționate în factura fiscală nr.X/19.X.2007 se regăsesc la Secțiunea F “Construcții”, **Diviziunea 45 din anexa** la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.60.X/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, pentru care se aplică măsurile de simplificare conform art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În această situație, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în cuantumul în care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală emisă de SC .X. .X. SRL.

Ca ur.X/, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dispusă la colXare.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente.

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de publicitate în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că acestea au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: mai și iulie 2008.

**În fapt,** societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei în baza facturilor fiscale nr.02/16.X.2008 și nr..X//29X2008 emise de SC .X. .X. SRL .X. pentru prestări servicii conform contract nr..X/25.X.2008.

Societatea a prezentat Contractul de prestări servicii nr..X/25.X.2008 încheiat cu SC .X. .X. SRL .X. în calitate de prestator ce are ca obiect publicarea în paginile cotidianului "România Liberă" sau în orice suplimente editate de acesta, de materiale cu caracter publicitar denumite "machete".

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv comenzile înaintate de societate către SC .X. .X. SRL .X., documente din care să rezulte conținutul machetelor ce au fost înaintate spre publicare, edițiile cotidianului România Liberă în care s-au publicat materiale publicitare, etc., în vederea justificării prestării serviciilor de publicitate în scopul realizării de operațiuni taxabile organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei.

În drept, potrivit art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;"*

Conform prevederilor art.146 alin.1 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Totodata, potrivit pct.45 (2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal:

*"2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal."*

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate este

condiționat de utilizarea acestora “*în folosul operațiunilor sale taxabile*” cu alte cuvinte, orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestărilor de servicii care i-au fost prestate de către persoanele impozabile, **cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.**

De asemenea, în temeiul prevederilor legale menționate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este necesar ca suma datorată sau achitată să fie aferentă unor bunuri care au fost livrate sau servicii care au fost ori urmează să fie prestate în beneficiul agentului economic care solicită acest drept, ori în cauza supusă prezentei analize, se constată că serviciile pentru care se solicită dreptul de deducere nu rezultă că nu ar fi fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare.

Potrivit celor constatate societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de publicitate în baza facturilor fiscale emise de SC .X. .X. SRL ca ur.X/ a încheierii Contractului de prestări servicii nr..X/25.X.2008 prin care prestatorul se obligă să publice în paginile cotidianului “*România liberă*” sau orice suplimente editate de aceasta materiale cu caracter publicitar denumite “*machete*”, pentru care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte realitatea prestării acestora în scopul operațiunilor taxabile, respectiv comenzile înaintate de societate către SC .X. .X. SRL .X., “*machetele*” ce au fost înaintate spre publicare, edițiile cotidianului România Liberă sau suplimentele la acesta în care s-au publicat “*machetele*”, etc..

Analizând Contractul de prestări servicii nr..X/25.X.2008 încheiat între SC X X SA și SC .X. .X. SRL .X. reiese că “*Beneficiarul se obligă să predea Machetele ce urmează a fi publicate în condițiile grafice și tehnice stabilite de Prestator*”.

Astfel, societatea nu a prezentat documente prin care să poată face dovada punerii în execuție a contractului, întrucât simpla încheiere a acestuia nu echivalează cu executarea serviciilor, chiar dacă contractul în cauză reprezintă voința juridică a părților.

Ca ur.X/, prin neprezentarea documentelor care să justifice prestarea serviciilor de publicitate societatea nu face dovada prestării efective a acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile și pe cale de consecință nu se justifică dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată întrucât a acordat mostre în cadrul campaniilor publicitare, nu poate fi reținută deoarece acordarea

gratuită de mostre se referă la bunurile produse sau comercializate conform obiectului de activitate al societății or, în cazul în speță, este vorba despre un contract de prestări servicii de publicitate care se referă la “*machete*” ce urmează a fi publicate în cotidianul România Liberă.

Ca ur.X/, in mod legal au procedat organele de inspectie fiscală neacordând dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu serviciile de publicitate pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice realitatea prestării în scopul operațiunilor taxabile, astfel că, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X/ lei.

Având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente.

**5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra obligației societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru obiectele de inventar casate, în condițiile în care prin raportul de inspectie fiscală nu s-au analizat procesele verbale de casare din care rezultă că societatea a recuperat deșeuri pe care susține că le-a valorificat.

Perioada verificată: februarie - martie 2007.

**În fapt**, societatea a înregistrat pe cheltuieli nedeductibile suma de .X. lei reprezentând casări piese de schimb și obiecte de inventar pentru care s-au încheiat procese verbale de casare obiecte de inventar.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei conform prevederilor art.128 alin.1 și alin.8 lit.b) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, întrucât bunurile casate nu sunt active corporale.

Societatea susține că în urma acestor casări a obținut deșeuri pe care le-a valorificat prin centrele de colectare autorizate și a evidențiat în contabilitate venituri, aspect neanalizat de organele de inspectie fiscală.

De asemenea, societatea susține că art.128 alin.1 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare invocat de organele de inspectie fiscală se referă la livrare de bunuri și nu la casări de bunuri, iar art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se referă la faptul că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ



care nu mai pot fi valorificate or, aceste bunuri au fost valorificate ca fier vechi sau deșeuri de aluminiu la prețuri mai mici decât cele de achiziție.

**În drept**, conform prevederilor art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în .X.ul alin. (1):[...]*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”*

Potrivit pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal:

*“(9) În .X.ul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*a) bunurile nu sunt imputabile;*

*b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*

*c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”*

Totodată, conform prevederilor art.128 alin.1 și 2 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

*(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”*

Potrivit prevederilor pct.6(1) din HG nr.44/22004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal:

*“6. (1) În .X.ul art.128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art.153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art.128 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.*

*(2) În .X.ul art.128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă*

*acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:*

*a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și*

*b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.*

Prevederile legale de mai sus se referă operațiunea de livrare de bunuri ce reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, precum și la faptul că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate nu constituie livrare de bunuri.

Față de aceste prevederi organele de inspecție fiscală au constatat că obiectele de inventar și piesele de schimb casate nu reprezintă active corporale și pe cale de consecință nu se încadrează în prevederile art.128 alin.8 lit.b) din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea procentului de 19% la suma de .X. lei, făcând aplicarea prevederilor art.128 alin.1 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că motivul invocat de organele de inspecție fiscală conform căruia casarea obiectelor de inventar reprezintă livrare de bunuri, respectiv operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținut întrucât nu este relevant în stabilirea situației de fapt constatată.

Având în vedere prevederile actelor normative în vigoare, respectiv pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:

*“(9) În .X.ul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*a) bunurile nu sunt imputabile;*

*b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;*

*c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic”*

organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de lege, respectiv dacă acestea se încadrează în categoria bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi

valorificate, și în funcție de cele rezultate să stabilească dacă operațiunea reprezintă operațiune taxabilă sau nu din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/29.X.2010 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 se constată că societatea a întocmit procesele verbale de casare prezentate în anexa 17 organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste documente.

Din analiza proceselor verbale de casare a obiectelor de inventar anexate la raportul de inspecție fiscală reiese că au fost casate obiecte de inventar constând în curea, ladă ambalaj, flex, garnituri, tambur, cabină comandă, palau, ventilator, aerotermă, radiator, comutator automat, etc. iar în procesele verbale de casare nr.X, nr.X și nr.X din data de 28.X.2007 și nr.X din data de 01.X.2007 sunt înscrise materialele rezultate constând în deșeuri aluminiu, deșeuri fier și deșeuri lemn, aspect despre care organele de inspecție fiscală nu prezintă constatări la situația de fapt prezentată în Raportul de inspecție fiscală nr.X/29.X.2010.

Reținem aceasta cu atât mai mult cu cât prin contestație societatea susține că a valorificat deșeurile rezultate din casarea obiectelor de inventar prin centrele de colectare autorizate și a evidențiat veniturile în contabilitate fără să menționeze dacă a colectat și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Potrivit celor de mai sus se impune ca necesară stabilirea de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt reală, respectiv stabilirea dacă obiectele de inventar și piesele de schimb casate reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se colectează taxa pe valoarea adăugată, operațiunea nefiind livrare de bunuri și deci nefiind operațiune taxabilă sau dacă, parțial, acestea reprezintă stocuri de bunuri degradate calitativ care mai pot fi valorificate ca deșeuri, caz în care se colectează taxa pe valoarea adăugată însă la nivelul prețului de valorificare al deșeurilor rezultate.

Ca ur.X/, se va desființa Decizia de impunere nr..X/30.X.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de cele reținute în prezenta decizie și de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată și să stabilească cuantumul taxei pe valoarea adăugată și accesoriilor datorate bugetului.

**Cu privire la suma de X lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată contestată se rețin următoarele:**

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 s-au stabilit accesorii în sumă X lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Societatea a contestat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată

Pentru diferența de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată necontestată societatea datorează accesorii aferente.

Prin prezenta decizie s-a reținut, la cap.III pct.1-4, că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei iar potrivit celor reținute la cap.III pct.5 din prezenta decizie, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010.

Având în vedere că se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 și pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe cale de consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru diferența de .X. lei reprezentând accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, analizată la cap.III pct.1-4 din prezenta decizie.

#### **6. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

**- X lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare;**

**- X lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația virării la buget a taxei pe valoarea adăugată dedusă în anul 2005 pentru bunurile și serviciile achiziționate din alocații bugetare în condițiile în care din documentele anexate la dosar nu rezultă că au fost reîntregite disponibilitățile pentru investiții efectuate din alocații bugetare, în același cuantum cu taxa pe valoarea adăugată dedusă până la încheierea execuției bugetare pe anul respectiv.

Perioada verificată: anul 2005.

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat plăți din taxa pe valoarea adăugată dedusă în cursul anului 2005 în baza facturilor de achiziție de bunuri și servicii pentru investiții efectuate din fondurile alocate de la bugetul statului, în suma de X lei, taxa pe valoarea adăugată dedusă nefiind utilizată în același cuantum și pentru același scop, până la data 31.X.2005.

Societatea susține că lucrările executate la obiectivele de investiții finanțate din fondurile bugetare au fost încheiate la data de 31.X.2005 așa cum rezultă din situațiile de plată acceptate de beneficiar pentru care s-au

emis facturi fiscale ce au fost evidențiate în contabilitate până la data de 31.X.2005 și că întreaga sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă în anul 2005 a fost utilizată pentru lucrări efectuate la acest obiectiv de investiții iar aceste lucrări au fost plătite integral până la data de 20.X.2006, nemaexistând sume deduse și neutilizate la data de 25.X.2006, motiv pentru care nu datorează suma de X lei cu titlu de restituiri fonduri și pe cale de consecință nici accesoriile aferente în sumă de X lei.

**În drept**, potrivit art.145 alin.13 din Legea nr.57.X/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2005:

*“(13) Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, stocurilor de produse cu destinație specială, finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, se deduce potrivit prevederilor legale. **Cu taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții se vor reîntregi obligatoriu disponibilitățile de investiții. Sumele deduse în cursul anului fiscal pentru obiectivele proprii de investiții pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice.**”*

Conform prevederilor pct.3.2 din OMFP nr.1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005:

*“3.2. (1) În aplicarea prevederilor art. 145 alin. (13) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 57.X/2003, cu modificările și completările ulterioare, agenții economici înregistrați la organele fiscale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care au primit în anul 2005 alocații de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, după caz, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, în condițiile legii.*

**Sumele deduse în anul 2005 cu care au fost reîntregite disponibilitățile de investiții se înregistrează ca reconstituiri de plăți în conturile de cheltuieli bugetare sau de disponibilități, după caz, deschise la unitățile trezoreriei statului și se utilizează numai pentru plățile aferente aceluiași obiectiv de investiții, până la finele anului 2005.**

***(2) Sumele deduse și neutilizate pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în cursul anului 2005, inclusiv în luna decembrie 2005, pentru investiții proprii finanțate din***

**sume de la bugetul de stat sau bugetele locale se virează de către agenții economici respectivi la bugetul de stat sau la bugetele locale, după caz, în conturile 20.30.X.03 "Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți" și, respectiv, 21.30.X.03 "Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți", până la data de 25 ianuarie a anului 2006."**

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că în situația în care societatea comercială a beneficiat de alocații bugetare pentru investiții își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate iar **cu sumele deduse reprezentând taxa pe valoarea adăugată se vor reîntregi obligatoriu disponibilitățile de investiții** care pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv. În situația în care la încheierea exercițiului financiar există sume deduse și neutilizate acestea se virează la bugetul de stat.

Conform celor de mai sus se reține că în anul 2005 SC X X SA a încasat ajutor de stat de la buget în sumă de .X. lei, conform prevederilor HG nr.326/2005 privind repartizarea pe unități administrativ-teritoriale a sumelor defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru re tehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemelor centralizate de producere și distribuție a energiei termice.

În vederea realizării obiectivului de investiții pentru care a fost acordat ajutorul de stat societatea a încheiat Contractele comerciale nr..X./29.X.2005 cu SC .X. SA Rm. X în valoare de .X. lei (inclusiv taxa pe valoarea adăugată) și nr..X./01.06.2005 cu SC .X. .X. SA în sumă de .X. lei (inclusiv taxa pe valoarea adăugată) **pentru care SC X X SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

De asemenea, în vederea îndeplinirii obligației de reîntregire a disponibilităților de investiții societatea a încheiat cu SC .X. .X. SRL, SC X .X. SRL și SC .X. .X. SRL contractele nr..X./06.X.2005, nr..X./08.11.2008 și nr..X./06.X.2005 pentru lucrări de reabilitare rețele termice încălzire la punctele termice din X X, în valoare totală de .X. lei (fără taxa pe valoarea adăugată ). Cele trei societăți au facturat valoarea de .X. lei (fără taxa pe valoarea adăugată ) iar SC X X SA a achitat parțial aceste facturi în anul 2005, **diferența de .X. lei fiind achitată în anul 2006.**

La data de 05.X.2006 SC .X. .X. SA a emis factura fiscală nr..X. către SC X X SA în valoare de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza Contractului de execuție de lucrări nr..X./01.06.2005 și a procesului verbal de punere în funcțiune nr.23.X/30.X.2005 în condițiile în care procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor au fost încheiate la data de 03.X.2006, 05.X.2006 și 09.X.2006. În totalul sumei de .X. lei este cuprinsă diferența de .X. lei dintre totalul taxei pe valoarea adăugată

**dedusă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale** emise de SC .X. .X. SRL, SC X .X. SRL și SC .X. .X. SRL **în sumă de .X. lei.** Valoarea facturii nr..X./05.X.2006 a fost achitată de SC X X SA ulterior încheierii anului bugetar 2005, respectiv la data de 01.X.2006 și la data de 20.X.2006.

Astfel, SC X X SA **și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în cursul anului 2005** aferentă investițiilor efectuate din alocații bugetare însă nu a utilizat integral taxa pe valoarea adăugată dedusă în exercițiul financiar 2005, în același an și pentru același scop, respectiv **a efectuat plăți în sumă de X lei** (.X. lei pentru modernizări executate de SC .X. .X. SRL, SC X .X. SRL și SC .X. .X. SRL și suma de .X. lei către SC .X. .X. SA) **în anul 2006**, ulterior exercițiului financiar 2005, fără să vireze la buget această diferență de taxa pe valoarea adăugată dedusă, neutilizată în anul 2005.

Referitor la susținerea societății conform căreia întreaga suma a taxei pe valoarea adăugată a fost utilizată pentru același obiectiv de investiții, lucrările fiind finalizate la data de 31.X.2005 iar până la data de 25.X.2006 aceste lucrări au fost achitate integral nemaexistând sume deduse și neutilizate nu poate fi reținută întrucât pct.3.2 din OMFP nr.1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005 prevede expres că **“Sumele deduse în anul 2005 [...] se utilizează numai pentru plățile aferente aceluiași obiectiv de investiții, până la finele anului 2005”**, până la data de 25.X.2006 societatea având obligația virării la buget a taxei pe valoarea adăugată dedusă în cursul anului 2005 și neutilizată până la finele aceluiași an.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală de la pag.56 din Raportul de inspecție fiscală nr.X/29.X.2010, precum și din copia extrasului de cont și a borderoului de încasări al SC .X. .X. SRL, anexate la dosarul cauzei, reiese că societatea a achitat suma de .X. lei, cu Biletul la ordin din data de 20.X.2006, ulterior datei de 25.X.2006.

De asemenea, Procesele verbale de punere în funcțiune a investiției executată de SC .X. .X. SRL au fost întocmite la data de 30.X.2005, iar procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor sunt întocmite, astfel: nr..X/09.X.2006, nr..X/03.X.2006 și nr..X/05.X.2006, de unde rezultă că finalizarea lucrărilor a avut loc în luna ianuarie 2006, ulterior anului 2005, iar plățile au fost efectuate parțial în perioada ianuarie-februarie 2006.

De asemenea, referitor la cele prezentate de societate în contestație, respectiv că plățile efectuate în anul 2006 sunt în quantum de .X. lei și nu de X lei, deci cu .X. lei mai mult decât au constatat organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./29.X.2010, organele de inspecție fiscală precizează:

*“Diferența în sumă de .X. lei este determinată de faptul că operatorul economic a considerat ca plata în anul 2006, aferent facturii fiscale nr..X./11.11.2005 (pag.150 din dosar) emisă de SC .X. .X. SRL, suma de .X. lei, în condițiile în care:*

*- valoarea fără TVA a acestei facturi fiscale este în sumă de .X. lei;  
-în anul 2005 SC X X SA mai achitase pentru această factură fiscală, suma de .X. lei, rezultând o diferență care face obiectul prezentei analize în sumă de .X. lei și nu de .X. lei.”*

Potrivit celor prezentate și având în vedere prevederile legale invocate, societatea avea obligația restituirii taxei pe valoarea adăugată dedusă la achiziția bunurilor necesare investițiilor executate din alocații bugetare și neutilizată până la finele anului 2005 pentru aceleași scopuri.

Ca ur.X/ se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de X lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.128 alin.2, alin.8 lit.b), art.145 alin.2 lit.a, lit.e), lit.k), alin.3, alin.12, alin.13, art.146 alin.1 și art.160 alin.1 și alin.2 lit.c) din Legea nr.57.X/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.6(1), pct.9, pct.38 alin.1, 3 și 5, pct.42(3) și pct.45 (2), (4) și pct.82 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 57.X/2003 privind Codul fiscal, pct.3.2 din OMFP nr.1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005, Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr. 60.X/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

1. Desființarea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili **pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

-X. lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

-X. lei - majorari/penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.



**2. Respingerea contestației formulată de SC X X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X/30.X.2010 ca neîntemeiată pentru suma de **.X. lei, reprezentând :****

- .X. lei -taxa pe valoarea adăugată;
- .X.lei - majorari/penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare pe anul 2005;
- X lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare pe anul 2005.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**