

## DECIZIA

Nr. .... / .....  
privind soluționarea contestației  
formulate de **S.C. X S.R.L.**  
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad  
sub nr. ..../**04.11.2010**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr. .../ad/03.11.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ..../03.11.2010 asupra contestației formulate de

**S.C. X S.R.L.**  
cu sediul în ....., jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ..../26.10.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ..../03.11.2010 și a procedat la analizarea dosarului contestației, constatând următoarele:

Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..../23.09.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..../23.09.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../23.09.2010, s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

[...]

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89. [...]

#### ART. 87

##### *Forma și conținutul deciziei de impunere*

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

#### “ART. 109

##### *Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

##### *Norme metodologice:*

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucisate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*“ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factic și legal, raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de Procedură Fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere astfel:

“La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține \_\_ pagini.

În conformitate cu art. 205 și art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta produce efecte față de contribuabil și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....../23.09.2010, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....../23.09.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, se rețin următoarele:**

Suma contestată este în cuantum de ..... lei reprezentând

- .... lei – taxa pe valoarea adăugată și
- .... lei - accesorii aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de societatea petenta, prin reprezentantul legal, așa cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestație petenta solicită anularea în totalitate a actelor administrative fiscale atacate, în susținerea cauzei arătând următoarele:

1. Actele atacate sunt nemotivate în fapt, sancțiunea fiind nulitatea:

- susținerea organelor de control că operațiunile pentru care a fost ajustată taxa pe valoarea adăugată se încadrează în categoria bunurilor de capital nu este motivată, simpla mențiune a art. 149 alin. (1) din Codul fiscal neavând valoarea juridică a unei motivări;

- invocă în materia protecției universale a drepturilor omului practica Curții de Justiție a Comunităților Europene, precum și Decizia nr. 2015/28.05.2005 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

2. Operațiunile pentru care a fost ajustată taxa pe valoarea adăugată nu se încadrează în categoria bunurilor de capital

- petenta citează dispozițiile art. 149 alin. (1) coroborat cu art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3 din Codul fiscal concluzionând că „în speță nu suntem în prezența unor bunuri de capital”;

- enumeră cele 3 categorii de operațiuni care au format obiectul actului de control, respectiv: amenajarea accesului rutier, extinderea rețelei de distribuție gaze naturale din localitatea Fălticeni și investițiile privind sistemele de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinul Plus, precizând aspectele comune ale celor 3 tipuri:

- societatea are calitatea de executant al lucrărilor care au avut ca rezultat bunurile finale supuse atenției organului fiscal;
- beneficiarul a fost de fiecare dată altă persoană decât SC X SRL;

- petenta nu a avut în nici un moment dreptul de folosință a bunurilor în discuție, acest drept revenind beneficiarilor încă de la începutul funcționării lor;

- scopul lucrărilor a fost încă de la încheierea contractelor utilizarea bunurilor finale să se realizeze de către beneficiari.

În concluzie, arată că nu se impune ajustarea taxei pe valoarea adăugată „atâta timp cât toate lucrările realizate au fost efectuate pentru beneficiar, față de care decontarea valorilor a fost realizată prin facturarea prețului contractului”.

**3.** Calculul din cadrul actelor atacate este eronat datorită faptului că nu toate facturile luate în considerare se referă la lucrări ce privesc rețeaua publică de canalizare.

- facturile de la pozițiile 2,5,6,8,9 și 18 din Anexa 6 la Raportul de inspecție fiscală privesc lucrări la instalații accesorii imobilelor la care au fost realizate operațiunile și nu fac parte din sistemul public de alimentare cu apă și de canalizare;

- facturile de la pozițiile 4,10,11,12,13 și 15 privesc doar parțial lucrări aferente rețelei publice de alimentare cu apă și canalizare; prin actele de control au fost luate însă în calcul și părți care vizează exclusiv accesorii ale imobilelor proprietate privată la care au fost realizate operațiunile.

**II.** Verificarea societății petente s-a efectuat având ca obiectiv verificarea tematică a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a deconturilor privind taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse de către SC X SRL.

Societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior în conformitate cu prevederile OMF nr. 1330/2005, modificat prin OMF 967/2006, OMFP nr. 102/2007.

Din verificarea efectuată s-au constatat următoarele:

**A.** În perioada verificată societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei aferentă amenajării accesului rutier și pietonal la Complexul comercial P din localitatea ..... jud. Suceava, magazin construit în baza contractului general de antrepriză pentru SC X SRL.

În vederea construirii accesului rutier, între Municipiul Fălticeni, reprezentat prin Primar și SC X SRL s-a încheiat Contractul de asociere nr. .... /30.06.2008, prin Hotărârea Consiliului Local al Municipiului Fălticeni, stabilindu-se următoarele: contribuția Municipiului Fălticeni este de punere la dispoziție a suprafeței de teren necesară pentru accesul

rutier și pietonal și urmărirea execuției lucrărilor, contribuția SC X SRL este de amenajare a accesului rutier, de întocmire a studiilor și documentației tehnice în vederea obținerii autorizației de construire și a Proiectului tehnic, de execuție a lucrărilor de construire a accesului cu o societate de construcții specializată, de asigurare a consultanței și asistenței tehnice etc.

În cuprinsul Contractului de asociere fiind inserate următoarele clauze:

„Art. 7 – Recepția finală a lucrărilor de construire a spațiului comercial va fi efectuată după finalizarea amenajării accesului rutier și pietonal la Complexul comercial P din ..... și **predarea acestuia, gratuit și liber de sarcini, către Municipiul Fălticeni**, pe bază de proces verbal de predare primire.

Art. 11 – La încetarea contractului de asociere, **bunurile publice rezultate vor trece gratuit și libere de sarcini** în patrimoniul Municipiului Fălticeni.”

În consecință, în conformitate cu dispozițiile art. 149 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. c) pct. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au stabilit că societatea petentă avea obligația ca la data la care accesul rutier și pietonal a trecut gratuit și liber de sarcini în patrimoniul public al Municipiului Fălticeni, respectiv în luna februarie 2009, să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial la data înregistrării facturilor reprezentând contravaloarea lucrărilor înregistrate în immobilizările corporale în curs ale societății, organele fiscale stabilind în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de 65.962 lei aferent lunii februarie 2009.

**B.** În perioada verificată societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei aferentă investiției privind realizarea extinderii rețelei de distribuție gaze naturale din localitatea ....., aferentă magazinului P, construit de societate.

În vederea realizării investiției privind realizarea extinderii rețelei de distribuție gaze naturale, între E. SA, în calitate de operator de distribuție licențiat și SC X SRL, în calitate de solicitant/utilizator, s-a încheiat Contractul de asociere pentru cofinanțare nr. .... /03.07.2008, stabilindu-se următoarele: contribuția E. SA este de asigurare a țevii necesare, avizare a proiectelor de execuție și acordare a asistenței tehnice, iar contribuția SC X SRL este de finanțare a lucrărilor de proiectare și execuție prin firme autorizate.

În cuprinsul Contractului de asociere pentru cofinanțare fiind inserată următoarea clauză:

„SOLICITANTUL/UTILIZATORUL consimte preluarea în proprietatea E. SA a conductelor, echipamentelor și instalațiilor aferente, din momentul punerii în funcțiune a acestora – fără alte pretenții patrimoniale sau nepatrimoniale ulterioare – și asigură dreptul de uz, de servitute și

accesul operatorului **în mod gratuit** pe toată durata existenței și funcționării conductei de distribuție.”

SC X SRL a încheiat cu SC N SRL din Suceava contractul nr. ./26.05.2008 pentru proiectare și execuție rețea și instalație interioară de gaze naturale și a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă rețelei de gaze naturale în luna decembrie 2008 suma totală de ..... lei în baza facturilor nr. ... și nr. .... emise la data de 10.12.2008.

În consecință, în conformitate cu dispozițiile art. 149 alin. (2) lit. b), art. 149 alin. (3) lit. b) și art. 149 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au stabilit că societatea petentă avea obligația să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial la achiziție, stabilind în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de ..... lei aferent lunii decembrie 2008.

**C.** În perioada verificată societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei aferentă investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinului P, construit de societate.

În vederea realizării investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare SC X SRL a încheiat contracte cu diverși prestatori, înregistrând în evidența contabilă și deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatorii de servicii.

Organele fiscale în conformitate cu dispozițiile art. 149 alin. (1) din Codul fiscal au stabilit că aceste operațiuni se încadrează în grupa bunurilor de capital.

În virtutea dispozițiilor art. 3 din Legea nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și de canalizare organele fiscale au concluzionat faptul că aceste investiții fac parte din sistemul public de alimentare cu apă și de canalizare, neintrând în proprietatea SC X SRL, astfel că în conformitate cu dispozițiile art. 149 alin. (4) lit. d) și art. 149 alin. (5) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, organele fiscale au stabilit că petenta avea obligația ajustării dreptului de deducere exercitat, procedând la ajustarea TVA dedusă inițial la achiziție considerând că instalația a intrat în patrimoniul public cel târziu la data recepționării clădirii, inclusiv a utilităților aferente (anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală), recepție efectuată de societate împreună cu reprezentanții Primăriei, stabilind în sarcina societății petente o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă totală de ..... lei.

**D.** Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea petentă nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă depășirii plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol, stabilit conform Titlului II din Codul fiscal pentru anii 2007 și 2008 stabilindu-se o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă totală de ..... lei (..... lei – TVA

colectată suplimentar aferentă anului 2007, scadentă la data de 25.05.2008, respectiv ..... lei – TVA colectată suplimentar aferentă anului 2008, scadentă la data de 25.06.2009).

**E.** Organele de inspecție fiscală au stabilit totodată că societatea petentă în anii 2007 și 2008 SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei aferentă unor investiții, respectiv imobilizări corporale, la care, în baza Hotărârii nr. .... /31.12.2008 a SC X SRL s-a decis s-a decis să se renunțe, societatea având astfel obligația ca la această dată să-și ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

**III.** S.C. X S.R.L. cu sediul în Arad, str. ...., jud. Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/...../2006, are cod unic de înregistrare RO ..... și are ca obiect de activitate „.....”

**IV** Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petent în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speță, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit suplimentar în sarcina petentei suma totală de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

**1. Referitor la capătul de cerere prin care petenta invocă sancțiunea nulității actului administrativ fiscal, în condițiile în care în opinia sa acesta este nemotivat în drept, se rețin următoarele:**

În fapt, în contestația formulată societatea petentă arată că susținerea organelor de control că operațiunile pentru care a fost ajustată taxa pe valoarea adăugată se încadrează în categoria bunurilor de capital nu este motivată, simpla mențiune a art. 149 alin. (1) din Codul fiscal neavând valoarea juridică a unei motivări.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Art. 43.

(1) *Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.*

(2) **Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e)  *motivele de fapt;*



f) **temeiul de drept;**

g) *numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *stampila organului fiscal emitent;*

i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*

j) *mentiuni privind audierea contribuabilului".*

"Art. 46.

***Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".***

În primul rand, din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreă precizare expresă cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75*).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea petentei fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea petentei.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C,*

Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actele administrative fiscale "**se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor**".

Învederăm faptul că în cuprinsul Deciziei de impunere nr. ..../23.09.2010 la pct. 2.1.3. „Temeiul de drept” sunt precizate actele normative incidente, respectiv articolele, aliniatele și literele care sunt aplicabile cauzei, astfel că susținerile petentei nu pot fi luate în considerare.

**2. Referitor la capătul de cerere prin care petenta consideră că operațiunile pentru care a fost ajustată taxa pe valoarea adăugată nu se încadrează în categoria bunurilor de capital, se rețin următoarele:**

În fapt, din verificarea efectuată la SC X SRL organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, astfel:

- ... lei aferentă facturilor primite de la furnizori pentru construirea accesului rutier și pietonal la Complexul comercial P din localitatea Fălticeni care a intrat în patrimoniul public al Municipiului Fălticeni, gratuit și liber de sarcini, pentru care la data intrării în patrimoniul Municipiului Fălticeni avea obligația ajustării dreptului de deducere exercitat inițial;

- .... lei aferentă investiției privind realizarea extinderii rețelei de distribuție gaze naturale aferentă Complexului comercial P din localitatea Fălticeni, construit de societate, investiție transmisă operatorului E. SA **în mod gratuit**, pentru care la data intrării în proprietatea E. SA societatea petentă avea obligația ajustării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată exercitat inițial;

- ..... lei aferentă investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, care în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile în materie (Legea nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și de canalizare) **fac parte din domeniul public local** al localităților în care au fost construite și pentru care la data finalizării societatea petentă avea obligația ajustării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată exercitat inițial.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„*Semnificația unor termeni și expresii*

ART. 125<sup>1</sup>

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”

“Prestarea de servicii

ART. 129

(...)

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;”

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

ART. 137

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(...)

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”

“Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

ART. 149

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

(...)

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(3) Perioada de ajustare începe:

(...)

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

(...)

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

(...)

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

(...)

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an, astfel:

(...)

2. din valoarea taxei deduse inițial, pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. d);

(...).

În ceea ce privește lit. C de la pct. II din prezenta decizie în cauză sunt incidente și dispozițiile Legii nr. 241 din 22 iunie 2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 3

*Termenii tehnici utilizați în cuprinsul prezentei legi se definesc după cum urmează:*

(...)

d) sistem public de alimentare cu apă - ansamblul construcțiilor și terenurilor, instalațiilor tehnologice, echipamentelor funcționale și dotărilor specifice, **prin care se realizează serviciul public de alimentare cu apă**. Sistemele publice de alimentare cu apă cuprind, de regulă, următoarele componente: (...)

e) sistem public de canalizare - ansamblul construcțiilor și terenurilor aferente instalațiilor tehnologice, echipamentelor funcționale și dotărilor specifice, prin care se realizează serviciul public de canalizare. Sistemele publice de canalizare cuprind, de regulă, următoarele componente: (...)**rețele de canalizare;** (...)

(...)

i) branșament de apă - **partea din rețeaua publică de alimentare cu apă care asigură legătura dintre rețeaua publică de distribuție și rețeaua interioară a unei incinte sau a unei clădiri.** (...)

(...) Branșamentul, până la contor, inclusiv căminul de branșament și contorul, aparțin rețelei publice de distribuție, indiferent de modul de finanțare a execuției. (...)

k) racord de canalizare - **partea din rețeaua publică de canalizare care asigură legătura dintre instalațiile interioare de canalizare ale utilizatorului și rețeaua publică de canalizare, inclusiv căminul de racord;** (...). **Racordul de la cămin spre rețea, inclusiv căminul de racord, aparține rețelei publice de canalizare;**”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultată că SC X SRL a preluat operațiunile de construire a accesului rutier și pietonal, extindere a rețelei de distribuție gaze naturale și investițiilor privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, ulterior finalizării operațiunilor mai sus enumerate, accesul rutier și pietonal, rețeaua de distribuție gaze naturale și sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P fiind puse la dispoziția Municipiului Fălticeni, a societății E. , respectiv a localităților în care s-au realizat investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, SC X SRL deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor utilități.

Pe cale de consecință în condițiile în care accesul pietonal la Complexul comercial P din localitatea Fălticeni a intrat în patrimoniul municipiului Fălticeni, rețeaua de distribuție gaze naturale a intrat în patrimoniul societății E. și sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P din diferite localități au intrat în patrimoniul respectivelor localități în care s-au realizat investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, iar societatea petentă a dedus inițial taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .....

lei, rezultă că în mod corect și legal organele fiscale au făcut aplicabilitatea art. 149 alin. (2) lit. b), art. 149 alin. (3) lit. b), art. 149 alin. (4) lit. d), art. 149 alin. (5) lit. c) pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, procedând la ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial de societatea petentă, aceasta fiind în valoare egala cu taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în suma totală de .... lei.

Referitor la afirmațiile petentei privitoare la faptul că bunurile nu se încadrează în categoria bunurilor de capital astfel cum sunt definite la art. 149 alin. (1) coroborat cu art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3 din Codul fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care legiuitorul definește bunurile de capital raportat la perioada de utilizare a acestora și scopul economic, respectiv modul de utilizare a bunurilor și nu raportat la persoana care deține proprietatea acestora.

Afirmațiile societății petente referitoare la faptul că nu este „beneficiarul lucrărilor” sunt răsturnate de faptul că în autorizațiile de construire ale magazinelor și în avizele obținute SC X SRL figurează ca beneficiar alături de alte entități ale administrației publice locale.

De asemenea, învederăm faptul că la finalizarea lucrărilor, acestea au intrat cu titlu gratuit, libere de orice sarcini, în patrimoniul Municipiului Fălticeni, societății E. , respectiv a localităților în care s-au realizat investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P, în contractele încheiate cu entitățile mai sus enumerate fiind înscrise clauze exprese în acest sens, respectiv:

► În Contractul de asociere nr...../30.06.2008, încheiat între Municipiul Fălticeni și societatea petentă, invocat la lit. A a pct. II din prezenta decizie, s-a precizat că:

„Art. 7 – Recepția finală a lucrărilor de construire a spațiului comercial va fi efectuată după finalizarea amenajării accesului rutier și pietonal la Complexul comercial P din ..... și **predarea acestuia, gratuit și liber de sarcini, către Municipiul Fălticeni**, pe bază de proces verbal de predare primire.

Art. 11 – La încetarea contractului de asociere, **bunurile publice rezultate vor trece gratuit și libere de sarcini** în patrimoniul Municipiului Fălticeni.”

► Contractul de asociere pentru cofinanțare nr. ..../03.07.2008, invocat la lit. B a pct. II din prezenta decizie, încheiat între E. SA și SC X SRL, s-a precizat că:

„SOLICITANTUL/UTILIZATORUL consimte preluarea în proprietatea E. SA a conductelor, echipamentelor și instalațiilor aferente, din momentul punerii în funcțiune a acestora – fără alte pretenții patrimoniale sau nepatrimoniale ulterioare – și asigură dreptul de uz, de servitute și

accesul operatorului **în mod gratuit** pe toată durata existenței și funcționării conductei de distribuție.”

► Referitor la contractele încheiate între SC X SRL și diverși prestatori, având ca obiect **investițiile privind sistemul de alimentare cu apă și canalizare pentru magazinele P**, situate în diverse localități, în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 241/2006 privind serviciul de alimentare cu apă și de canalizare a rezultat că aceste investiții fac parte din sistemul public de alimentare cu apă și de canalizare, neintrând în proprietatea SC X SRL, fapt recunoscut de altfel și de petentă în contestația formulată.

În ceea ce privește afirmațiile petentei referitoare la faptul că „prin actele de control nu s-a contestat caracterul deductibil al TVA aferent cheltuielilor efectuate de societatea noastră cu realizarea obiectului contractelor care formează obiectul discuției”, învederăm că în condițiile în care bunurile nu se încadrau în cadrul denumirii generice de bunuri de capital, fiind vorba de imobile, respectiv spații comerciale destinate închirierii către magazinele P, organele de inspecție ar fi stabilit TVA colectată suplimentar la același nivel, datorită intrării cu titlu gratuit în patrimoniul public local sau al altor operatori, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (4), art. 137 alin. (1) lit. d) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Învederăm, de asemenea petentei, că în spețe similare instanțele de judecată au statuat că soluția adoptată de organele fiscale este corectă și legală, motivând soluția adoptată în cuprinsul deciziilor pronunțate astfel:

„(...) clauza contractuală intervenită între părți, potrivit căreia utilitățile se transferă fără plată în proprietatea municipiului Arad, acestea făcând parte din domeniul public local al municipiului (...)

Or, în aceste condiții, prin preluarea utilităților de către reclamantă și punerea lor la dispoziția Consiliului Local al Municipiului Arad, respectiv trecerea lor în proprietatea consiliului, în mod gratuit, prin deducerea TVA-ului aferent utilităților, Curtea apreciază că în speță sunt întrunite cerințele dispozițiilor (...) art. 128 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care asimilează livrărilor de bunuri și această situație.

Cât privește utilizarea temporară a bunurilor, ce fac parte din activele societății și care urmează să fie transferate consiliului local, în mod gratuit, așa cum s-a mai arătat, este asimilată potrivit dispozițiilor (...) art. 129 alin. 3 din Legea nr. 571/2003, prestărilor de servicii cu plată.

În consecință, Curtea apreciază că în cauză, organele de control au procedat în mod corect la calcularea și aplicarea, (...), a TVA în cotă de 19%, asupra prețurilor de achiziție a utilităților executate de către reclamantă și care are aceeași valoare cu TVA dedus de societate.”

**3. Referitor la capătul de cerere prin care petenta consideră că nu toate facturile luate în considerare se referă la lucrări ce privesc rețeaua publică de canalizare, se rețin următoarele:**

Învederăm faptul că petenta nu a probat afirmațiile din contestație, referitoare la faptul că facturile enumerate „privesc doar parțial lucrări aferente rețelei publice de alimentare cu apă și canalizare”, nedepunând înscrisuri de natura mijloacelor de proba, reglementate de Codul de procedura Fiscală, cu toate că la art. 65 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se precizează expres că:

“ART. 65

*Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.**

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”.**

Referitor la suma de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, inclusă în suma totală de ..... lei, contestată de societatea petentă, învederăm că aceasta a fost stabilită astfel:

- ..... lei - ca urmare a faptului că societatea petentă nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă depășirii plafonului de deductibilitate al cheltuielilor de protocol, stabilit conform Titlului II din Codul fiscal pentru anii 2007 și 2008 stabilindu-se o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă totală de ..... lei (..... lei – TVA colectată suplimentar aferentă anului 2007, scadentă la data de 25.05.2008, respectiv ..... lei – TVA colectată suplimentar aferentă anului 2008, scadentă la data de 25.06.2009).

- ..... lei - ca urmare a faptului că societatea petentă în anii 2007 și 2008 a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .... lei aferentă unor investiții, respectiv imobilizări corporale, la care, în baza Hotărârii nr. 1145/31.12.2008 SC X SRL s-a decis să se renunțe, societatea având astfel obligația ca la această dată să-și ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

Pe cale de consecință având în vedere că petenta în contestația formulată a contestat întreaga sumă înscrisă în Decizia de impunere nr. .... /23.09.2010, dar referitor la suma totală de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dar nu a făcut nicio referire la aceasta în cuprinsul întregii contestații, în condițiile în care organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările partilor - art. 213 alin. 1 Cod procedura fiscală, republicat “*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată pentru suma totală de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.



Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei stabilite suplimentar, calculate în Decizia de impunere nr. ..../23.09.2010, se reține că stabilirea de accesorii în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, stabilită în sarcina petentei, contestația formulată de petentă urmează a fi respinsă, și pentru debitul reprezentând accesorii în sumă de ..... lei, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu art. 43, art. 46, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, 205 și art. 206 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură Fiscală, art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 125<sup>1</sup>, art. 129, art. 137, art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 din Legea nr. 241 din 22 iunie 2006 a serviciului de alimentare cu apă și de canalizare, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Arad, str. ...., jud. Arad, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../23.09.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

**2.** Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în Arad, str. ...., jud. Arad, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../23.09.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de ..... lei reprezentând: ..... lei – taxa pe valoarea adăugată și ..... lei - accesorii aferente, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director Executiv,

.....