

**DECIZIA NR. 124/ 17.08.2009**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de**  
**SC XXXXXXXXXX MEDIAS**

Directia Generala a Finantelor Publice Sibiu a fost investita in baza art 209 din OG 92/ 2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de SC XXXXX SA Sucursala Medias impotriva Deciziei de impunere nr XXX/ 02.06.2009 intocmita de Activitatea de Inspecție Fiscala Sibiu.

Contestatia a fost depusa in termenul impus de art 207 din OG 92/ 2003 R fiind inregistrata la organul fiscal cu nr XXXX/ 06.07.2009, iar la DGFP Sibiu cu nr XXXX/ 10.07.2009. Contestatia a fost trimisa prin posta in data de 02.07.2009.

Contestatia este formulata prin SC XXXX SCA , societate civila de avocatura, la dosarul cauzei existand imputernicirea avocatiala in original

Se solicita desfiitarea in parte a Deciziei de impunere nr XXX/ 02.06.2009 pentru tva suplimentara de XXXX lei si majorari de intarziere aferente.

In "Situatia calculului accesoriilor aferente tva stabilita suplimentar cu ocazia inspectiei fiscale la SC XXXX SA Medias aferent participatiunii" organul de control comunica ca accesoriile aferente tva in suma de XXXX lei sunt de XXXX lei ( XXXX lei majorari de intarziere si XXXX lei penalitati de intarziere).

**I.** Prin contestatia formulata petenta invoca urmatoarele:

- SC XXXXXX SA este sucursala societatii XXXXX SA Germania, infiintata in anul 2001 si inregistrata la Registrul Comertului cu nr XXXX 2001.Obiectul principal de activitate il constituie – "Activitati de servicii anexe extractiei petrolului brut si gazelor naturale."

- tva suplimentara a fost stabilita de organele de inspectie ca urmare a reconsiderarii dreptului de deducere exercitat de XXXXX Medias din operatiunile desfasurate in cadrul operatiunii desfasurate in cadrul asocierii in participatiune cu XXXXX SA

Aceasta taxa pe valoare adaugata este aferenta cheltuielilor, in cota de 50 % transmise de catre SC XXXXX SA Medias, cu decontul pentru operatiuni in participatie intocmit lunar, partenerului XXXXX Medias.

- practic desi XXXXX este contabilul asocierii, revenindu-i conform prevederilor art 156 ( 1) Cod fiscal “drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoarea adaugata”, organele fiscale au refuzat dreptul de deducere exercitat pentru o parte din costurile inregistrate in numele asocierii.

1. Modul specific de operare in cadrul Acordului de concesiune si a Acordului de operare in comun, impus de specificul activitatii de utilitate publica

- in anul 1997 XXXX Medias a incheiat un contract de concesiune pentru 14 perimetre de exploatare din Romania aprobat prin HG 625/ 1997.Ulterior XXXXX SA a preluat contractul de concesiune incheiat cu XXXXXX In baza acestui contract, XXXX era concesionar exclusiv a dreptului de exploatare

- ulterior Guvernul Romaniei a aprobat prin HG 1276/ 2000 actul aditional incheiat intre XXXXXX prin care titularul acordului de concesiune XXXX a cesionat 50% din drepturile si obligatiile sale ce deriva din contractul de concesiune referitoare la blocul XXXXX ( Zona Contractuala) catre XXXXX In baza acestui act aditional si a prevederilor Legii XXXXX devin cotitulari ai acordului de concesiune pentru exploatare, dezvoltare si exploatare in cadrul blocului XXXXXX

Acordul de concesiune prevedea ca productia de gaze se inregistreaza direct, in proportie de 50%, de catre fiecare cotitular al concesiunii.

- la data de 7 iulie 2000 intre XXXXX s-a incheiat contractul XXXX avand ca obiect executia unui program de exploatare petroliera in doua etape. In baza acestui contract , cele doua parti au convenit sa infiinteze o societate comerciala in Romania “**Societate comuna de operare**” , urmand ca toate costurile de dezvoltare si exploatare sa fie suportate in procent de 50% de fiecare parte.

In vederea exercitarii drepturilor si obligatiilor ce deriva din contractul de concesiune, XXXX a infiintat XXXX Medias in februarie 2001

In acest context XXXX si XXX renunta la infiintarea societatii de operare in comun, convenind in schimb sa isi desfasoare activitatea de exploatare si exploatarea perimetrului in baza unui Acord de operare in comun.Acest Acord a preluat toate clauzele convenite initial prin contractul de XXXX si a fost aprobat la data de 21.10.2003 de Agentia Nationala XXXXX

Articolul 3.1 sectiunea C din Acordul de operare in comun prevedea expres ca “pentru a evita orice indoieli, partile confirma ca urmatoarele activitati sunt in afara scopului acestui Acord.....

XXXXXXXXXX

- cotele de participare in cadrul asocierii sunt 50%- 50%. In baza Acordului de operare in comun XXXX Medias, contabilul asocierii, centralizeaza si

transmite pe decont catre XXXX 50% din cheltuielile asocierii. Vanzarea de XXX se efectua separat de fiecare din cotitularii asocierii

- prin deconturile intocmite de contabilul asocierii nu se transmiteau venituri ci doar cheltuieli

- XXXXX Medias a inregistrat costuri cu prestarile de servicii si livrarile de bunuri efectuate in beneficiul asocierii, in baza facturilor primite de la furnizori

- potrivit clauzelor Acordului de operare in comun si a dispozitiilor legale in vigoare XXXX/ 2004 aceste cheltuieli au fost transmise lunar catre XXXXX pe baza de decont in cota de 50%

- desi in cazul ambelor contracte vorbim de procentul de 50% este esential de precizat ca transmiterea cheltuielilor inregistrate de XXXXX Medias prin deconturi nu este aferenta productiei ci activitatii de exploatare. Acest mod de operare a fost dictat de specificul activitatii de exploatare a gazelor (activitate de utilitate publica) si a constrangerilor legislative care au impus ca productia sa fie inregistrata direct si separat de cei doi cotitulari de concesiune si nu in baza contractului de asociere in participatiune

2. Toti furnizorii de servicii inclusiv XXXXX au facturat serviciile prestate in beneficiul asocierii catre XXXX Medias conform dispozitiilor legale privind prestarea de servicii si livrarea de bunuri taxabile din punct de vedere al tva.

XXXXX Medias a fost singurul care a inregistrat tva deductibil aferent facturilor primite de la furnizori exercitand dreptul de deducere in numele asocierii, conform dispozitiilor art 156 (5) din Codul Fiscal

Mentionam ca XXXXX a colectat si a platit la bugetul de stat tva aferenta serviciilor facturate catre XXXXX Medias precum si tva aferenta gazului vandut in calitate de cotitular al concesiunii, inspectiile fiscale efectuate la XXXXX considerand ca acest mod de operare corespunde contractelor incheiate intre cele doua entitati si ca este corect din punct de vedere contabil si fiscal.

3. In timpul derularii inspectiei fiscale, XXXXX Medias si-a sustinut punctul de vedere conform caruia partile Acordului de operare in comun nu au actionat ca persoane impozabile separate si ca XXXXX Medias avea dreptul legal si contractual de a exercita dreptul de deducere a tva pentru tva aferent facturilor primite in numele asocierii. In plus inspectiile fiscale derulate la XXXXX au reprezentat pentru ambele parti o confirmare implicita a tratamentului fiscal aplicat.

- inspectorii fiscali apreciaza ca subsemnata si-a dedus in mod nelegal suma de XXXXXX lei reprezentand tva fara a face nici o precizare de modul in care acest lucru afecteaza societatea XXXXX

- urmand rationamentul actionarii ca persoane impozabile independente, s-ar intelege ca XXXXXX ar fi trebuit sa colecteze tva prin facturarea sumelor transmise prin deconturi, acest tva urmand a fi dedus de XXXXX pentru a se asigura principiul neutralitatii tva

In cazul de fata asocierea in intregul ei a fost prejudiciata prin faptul ca dreptul de deducere al tva pentru 50% din costurile asocierii nu a fost recunoscut nici in favoarea XXXXX Medias, nici in cea a XXXXX

**II.** Prin decizia de impunere ce face obiectul contestatiei, organul de control mentioneaza urmatoarele:

Referitor la TVA

- societatea verificata XXXXX SA Medias a incheiat in data de 15.08.2003 un Act aditional la contractul de XXXX astfel :- pentru dezvoltarea si exploatarea in comun, XXXX SA Medias si XXXX SA Medias vor forma o asociatie in participatiune conform legislatiei romane. Conform art 3 pct 3.1 lit B din acelasi contract asocierea nu va avea personalitate juridica .In aceasta asociere XXXXX Medias va avea calitatea de "XXXX" iar XXXX pe cea de "asociat ascuns". XXXXX SA Medias va avea drepturile si obligatiile conferite de legea romana asociatului fatis

- conform evidentei contabile , societatea verificata inregistreaza in conturile de cheltuieli intreaga valoare a achizitiilor efectuate in legatura cu asocierea in participatiune si deduce intreaga valoare a TVA de dedus inscrisa pe facturile de achizitie de la furnizori aceasta nefiind transmisa proportional cu cheltuielile ( 50%)

Societatea XXXXX Medias transmite la sfarsitul fiecarei luni, cu decont pentru operatii in participatie doar cota parte din cheltuielile curente aferente operatiunilor desfasurate in comun partenerului sau XXXXX SA Medias SC XXXXX SA Medias SA efectueaza cu personalul propriu activitatea de extractie a gazului din sonda si la finele fiecarei luni transmite contabilului asociatiei cu factura cheltuielile efectuate in legatura cu obtinerea productiei de gaze, deci actioneaza ca un furnizor.

Avand in vedere prevederile legale incidente si modul de operare in contabilitatea SC XXXXX Medias , organul de inspectie fiscala constata ca nu sunt respectate prevederile legale referitoare la modul de inregistrare in contabilitate a operatiunilor de asociere in participatiune.

Referitor la modul de operare a achizitiilor in contabilitatea XXXXX s-a constatat ca facturile de achizitii de bunuri si servicii aferente activitatii de exploatare XXXXX sunt inregistrate 100% in conturile de cheltuieli si se deduce integral tva aferenta. Ulterior cu decontul de cheltuieli se transmite 50% din valoarea bunurilor si serviciilor achizitionate aferente activitatii de

exploatare a gazelor. Conform jurnalelor de cumparari aceste achizitii se regasesc 100% inregistrate in baza de impozitare plus tva deductibila.

- din analiza modului de operare in evidenta contabila a tva si conform prevederilor de mai sus, se constata ca drepturile si obligatiile legale privind tva prevazute la Titlul VI din Codul Fiscal, ce revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile nu sunt respectate. Astfel organele de inspectie fiscala apreciaza ca din punct de vedere al tva fiecare participant al asocierii in participatiune a actionat independent ca o persoana impozabila separata, in consecinta aplicandu-i-se prevederile legale privind dreptul de deducere a tva pentru achizitii conform prevederilor art 145- 147 din Codul Fiscal si obligatia de a emite facturi catre beneficiari si a colecta taxa in cazul operatiunilor taxabile. Organele fiscale au procedat la reincadrarea tranzactiei din punct de vedere fiscal .S-a procedat la diminuarea tva dedusa aferenta activitatii de exploatare a gazelor cu 50 % in perioada februarie 2004- decembrie 2008 rezultand tva dedusa nelegal de XXXXX lei.

**III.** Avand in vedere sustinerile partilor, documentele aflate la dosarul cauzei, legislatia in vigoare pe perioada controlata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

- obiectul de activitate al societatii il constituie “Activitati de servicii anexe extractiei petrolului brut si gazelor naturale” cod CAEN 0910
- SC XXXXX SA sucursala Medias este un sediu permanent in Romania al persoanei juridice nerezidente din Germania
- perioada de verificare la tva a fost 01.02.2004- 31.12.2008
- tva suplimentara de plata a fost stabilita de organele de inspectie ca urmare a reconsiderarii dreptului de deducere exercitat de XXXXX Medias din operatiunile desfasurate in cadrul asocierii in participatiune cu XXXX SA.
- asa cum se arata si in contestatie , prin HG 1276/ 2000 Guvernul Romaniei a aprobat actul aditional incheiat intre XXXXX si XXXXX prin care titularul acordului de concesiune –XXXX a cesionat 50% din drepturile si obligatiile sale ce deriva din contractul de concesiune referitoare la blocul XXXXXXX ( Zona contractuala) catre XXXXX Germania. In baza acestui act aditional si a prevederilor Legii petrolului, XXXX Germania si XXXX devin cotitulari ai acordului de concesiune pentru explorare, dezvoltare si exploatare in cadrul blocului XXXXXXX
- persoana desemnata pentru conducerea evidentei contabile este SC XXXX SA sucursala Medias -actionar fatis (activ) si XXXXXXX SA Medias – asociat ascuns (pasiv).
- in ceea ce priveste modul de inregistrare in contabilitate a veniturilor din productia de gaze obtinuta din exploatarea sondei, fiecare dintre parteneri

inregistreaza in evidenta contabila jumatate din aceasta (50%) si comercializeaza fiecare separat aceasta parte de productie de gaze extrase.

- SC XXXXX Medias transmite la sfarsitul fiecărei luni ,cu decont pentru operatii in participatie cota parte din cheltuielile curente aferente operatiunilor desfasurate in comun, partenerului sau, XXXXX SA Medias.

- de asemenea s-a constatat ca XXXXX Medias efectueaza cu personalul propriu activitatea de extractie a gazului din sonda si la finele fiecărei luni transmite contabilului asociatiei ( societatii verificate) cu factura cheltuielile efectuate in legatura cu obtinerea productiei de gaze deci actioneaza ca un furnizor

-cheltuielile aferente obiectului generator de venituri, XXXXXXX sunt inregistrate de fiecare de asociati, in patrimoniu in proportie de 50% (jumătate din valoarea lor). Fiecare parte detine in calitate de cotitular 50% din valoarea sondei , iar in contabilitatea SC XXXXXX SA Medias se inregistreaza amortizarea XXXXX fara a se transmite partenerului XXXXX SA Medias prin decont, amortizare aferenta sondei.

Avand in vedere cele de mai sus organul de inspectie fiscala a constatat ca nu sunt respectate prevederile legale referitoare la modul de inregistrare in contabilitate a operatiunilor in participatiune.

In cadrul unei asocieri in participatiune conform art 251 si 253, 254, 255 si 256 din Codul Comercial, prevederilor anexei 2 din OMFP nr 1850/ 2004 privind registrele si formularele financiar contabile: Decont pentru operatii in participatie, Ordonantei nr 306/ 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, OMFP nr 1752/ 2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si art 156 alin 1 lit d) din Legea 571/2003, contabilul asocierii contabilizeaza atat veniturile cat si cheltuielile, participantii nu au nici un drept de proprietate asupra lucrurilor puse la dispozitia asocierii.

Prin modul specific de operare in cadrul Acordului de concesiune si a Acordului de operare in comun, impus de specificul activitatii de utilitate publica cele doua societati au actionat ca doua persoane impozabile separate, fapt confirmat si de petenta in contestatie:

“- Avand in vedere scopul exclusiv al asocierii de a asigura exploatarea blocului XXXXXX

- Avand in vedere ca productia XXXX se inregistra direct, in cote egale, in baza Acordului de concesiune si nu a Acordului de operare in comun si in consecinta vanzarea XXXX se efectua separat de fiecare din cotitularii asocierii

Prin deconturile intocmite de contabilul asocierii **nu se transmiteau venituri** , ci doar cheltuieli”



se constata ca regulile generale aplicabile asocierilor in participatiune nu sunt respectate.

Mai mult in contestatie se precizeaza: "Desi in cazul ambelor contracte vorbim de procentul de 50% este esential de precizat ca transmiterea cheltuielilor inregistrate de XXXXX Medias prin deconturi nu este aferenta/ conform productiei, ci este aferenta activitatii de exploatare Acest mod de operare a fost dictat de specificul activitatii XXXXX si a constrangerilor legislative care au impus ca productia sa fie inregistrata direct si separat de cei doi cotitulari de concesiune si **nu in baza contractului de asociere in participatiune**".

Art 3.1 sect C din Acordul de operare in comun prevede ca "...sunt in afara scopului acestui acord.....: (3) comercializarea si vanzarea petrolului." Avand in vedere ca in cadrul contractului se specifica faptul ca daca prevederile prezentului contract sunt contrare legilor aplicabile, atunci se aplica legea...Pentru a fi aplicabile prevederile art 156 din Codul fiscal "in cazul asociatilor in participatiune care nu constituie o persoana impozabila, drepturile si obligatiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile potrivit contractului incheiat intre parti", ar fi trebuit ca persoana desemnata sa conduca evidenta operatiunilor in participatiune sa inregistreze atat veniturile cat si cheltuielile inclusiv mijloacele fixe puse la dispozitia asocierii in participatiune de catre participanti.

In speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art 7 alin 1 pct 5 din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare

"Definitii ale termenilor comuni

(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie:

.....

5. asociere fara personalitate juridica- orice asociere in participatiune, grup de interes economic, societate civila sau alta entitate care nu este o persoana impozabila distincta, in intelesul impozitului pe venit si pe profit, conform normelor emise in aplicare"

- art 154 din Legea nr 571/ 2003 privind Codul Fiscal prevedere aplicabila din anul 2004 pana in anul 2006, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata

In intelesul taxei pe valoare adaugata , o asociere sau o alta organizatie care nu are personalitate juridica se considera a fi o persoana impozabila separata, pentru acele activitati economice desfasurate de asociati sau

parteneri in numele asociatiei sau organizatiei respective, cu exceptia asociatilor in participatiune.....”

- art 156 alin 1 lit d) din Legea nr 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu aplicabilitate din anul 2007- “Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoare adaugata , au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile: sa contabilizeze distinct veniturile si cheltuielile rezultate din operatiunile asocierilor in participatiune. Drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoare adaugata revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti. La sfarsitul fiecarei perioade de raportare , veniturile si cheltuielile inregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont fiecarui asociat in vederea inregistrarii acestora in contabilitatea proprie .Sumele decontate intre parti fara respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adaugata, in cotele prevazute de lege.”

- art 127 alin 9 si 10 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare”(9) Orice asociat sau partener al unei asociatii sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective.”

- pct 79 alin 4 din Normele Metodologice de aplicare a legii 571/ 2003: “In cazul asocierilor in participatiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri in participatiune conform art 127 alin 10 din Codul Fiscal, drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoarea adaugata prevazute de titlul VI al Codului Fiscal revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile potrivit contractului incheiat intre parti. Prin drepturi si obligatii legale se intelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achizitii conform prevederilor art 145-147<sup>1</sup> din Codul Fiscal, obligatia de a emite facturi catre beneficiari si de a colecta taxa in cazul operatiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplica numai in situatia in care asociatul care contabilizeaza veniturile si cheltuielile efectueaza achizitiile asocierii pe numele sau si emite facturi in nume propriu catre terti pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii obtinute de asociere, urmand ca veniturile si cheltuielile sa fie atribuite fiecarui asociat corespunzator cotei de participare in asociere. Daca membrii asociati actioneaza in nume propriu fata de terti si fata de ceilalti membri asociati, fiecare persoana va fi tratata drept o persoana impozabila separata in conformitate cu prevederile art 127 alin 9 din Codul Fiscal si tranzactiile respective se impoziteaza distinct in conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului Fiscal”.

In concluzie s-a constatat ca in contabilitatea petentei sunt inregistrate facturile de achizitii de bunuri si servicii aferente activitatii de exploatare a



gazelor in proportie de 100% , cu deducerea integrala a TVA aferenta. Ulterior cu decontul de cheltuieli se transmite 50% din valoarea bunurilor si serviciilor achizitionate aferente activitatii de exploatarea a gazelor.

In baza prevederilor legale de mai sus , apreciem ca este corecta masura luata de organul fiscal de a diminua TVA deductibila aferenta activitatii de exploatare a gazelor cu 50% in perioada februarie 2004- decembrie 2008 rezultand tva dedusa nelegal de XXXXXX lei. Majorarile si penalitatile de intarziere in suma totala de XXXXXX lei , au fost calculate ca masura accesorie in raport cu debitul.

In legatura cu afirmatiile petentei din contestatie referitoare la XXXX SA Medias precizam ca acesta este contribuabil mare , se afla in administrarea Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili Bucuresti iar DGFP Sibiu nu are competenta materiala de a se pronunta asupra inregistrarilor contabile sau asupra problematicii fiscale ce vizeaza aceasta societate.

Pentru considerentele retinute in baza art 211(5) din OG 92/ 2003 R

#### DECIDE

- respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXXXX lei reprezentand:

- XXXXXX lei TVA
- XXXXXX lei majorari de intraziere aferente
- XXXXXX lei penalitati de intarziere aferente

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 6 luni de la comunicare.

Ec Grigore Popescu  
DIRECTOR COORDONATOR

VIZAT  
SEF SERV JURIDIC  
Cons jr Ilie Stroia