

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia Generala de Solutionare a**  
**Contestatiilor**

**DECIZIA nr.258-2006**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
R

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili cu privire la contestatia R inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. incheiata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, in baza raportului de inspectie fiscala nr. priveste suma totala de **lei** reprezentand:

- **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr.147/10.06.2006, respectiv **28.08.2006** potrivit confirmarii de primire transmisa de Oficiul postal si de data depunerii contestatiei la registratura Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, conform stampilei aplicata pe aceasta, respectiv **18.09.2006**.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.176, art.177 si art.179 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia

generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia depusa regia solicita admiterea in totalitate a contestatiei depusa si anulara partiala a deciziei de impunere pentru suma de lei RON reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente.

Regia considera ca a respectat cu strictete dispozitiile actelor normative privind taxa pe valoarea adaugata care instituiam in mod imperativ conditiile in care se poate exercita dreptul de deducere a TVA si sustine ca dupa intrarea in vigoare a Codului fiscal, conditiile in care se poate exercita dreptul de deducere a TVA aferenta intrarilor sunt in esenta aceleasi ca si in reglementarile anterioare, fara insa a mai fi prevazut in mod expres imposibilitatea exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor ce nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

**Regia sustine ca lucrarile de modernizare efectuate la stadionul „E” au legatura cu activitatea economica desfasurata de regie** intrucat conform obiectului de activitate inregistrat la Oficiul Registrului Comertului, R poate desfasura pe langa activitatea principala de captare, tratare si distributie a apei si activitati secundare, cum ar fi:

- administrarea imobilelor pe baza de tarife sau contract;
- activitati de intretinere a cladirilor;
- constructii de baze sportive;
- inchirierea bunurilor personale si gospodaresti;
- activitati ale bazelor sportive;
- alte servicii pentru activitati sportive - servicii de promovare a actiunilor sportive si servicii de organizare si gestionare a activitatilor sportive.

In sustinerea afirmatiei potrivit careia lucrarile efectuate au legatura cu activitatea economica a firmei, societatea arata ca stadionul „E” aflat in patrimoniul Consiliului Local a fost dat in administrare R prin Hotararea Consiliului Local Municipal nr. si prin Hotararea nr. a Consiliului Judetean , in calitate de for tutelar al regiei, iar prin protocolul de predare primire spre administrare incheiat intre Consiliul Local si R s-a stabilit ca administratorul are dreptul sa obtina venituri prin activitati proprii sau inchirieri si ca administratorul va efectua lucrari de consolidare si modernizare a stadionului iar investitiile efectuate de administrator - R - vor fi recuperate prin amortizare.

Regia arata de asemenea ca, efectuarea lucrarilor la Stadionul E a fost autorizata conform Legii nr. 50/1991, privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, cu modificarile si completarile ulterioare iar Consiliul Judetean a aprobat programul de investitii al regiei, program in care erau incluse si cheltuieli cu consolidarea, modernizarea si reparatii capitale la stadion si considera ca forul tutelar nu ar fi aprobat cheltuieli cu reparatii pentru activitatile care nu au legatura cu activitatea economica a firmei.

**Referitor la constatarea echipei de control ca investitia nu era destinata operatiunilor taxabile**, regia arata ca sustinerea organelor de control este profund eronata si rezulta din interpretarea gresita a normelor fiscale incidente precum si dintr-o situatie de fapt gresit retinuta.

Astfel, regia precizeaza ca a incheiat in perioada anilor 2003-2005 contracte de inchiriere pentru diferite spatii din incinta stadionului sau chiar intregul stadion pentru anumite activitati cu caracter aniversar, contracte in baza carora a obtinut venituri din chirii iar pentru chiria incasata regia a emis facturi si a virat la bugetul de stat TVA aferent. Regia a aplicat regimul de taxare cu TVA chiar daca la un moment dat, operatiunile de acest gen au devenit scutite fara drept de deducere, insa aceasta a optat tacit pentru plata TVA pentru aceste operatiuni.

Regia sustine ca in mod tendentios organele de control afirma ca *“in decurs de numai 3 ani de la primirea spre administrare a stadionului si in conditiile in care nu era toata investitia pusa in functiune, trebuiau obtinute venituri egale cu valoarea investitiei”*, si ca acest lucru contravine in mod flagrant oricaror principii contabile si fiscale, care prevad ca recuperarea capitalului imobilizat in mijloace fixe sau investitii efectuate asupra mijloacelor fixe, se realizeaza prin amortizare, pe o perioada de timp.

De asemenea, regia sustine ca nu avea cum sa obtina venituri mai mari din chirii datorita faptului ca suprafete mari (2500 mp) ce puteau fi inchiriate, erau in curs de executie de catre constructor.

Regia arata ca organul de control a ignorat dispozitiile cu caracter special din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, respectiv pct. 50 alin. 7 raportat la pct. 42 alin. 7 care si-ar fi gasit aplicabilitatea in speta de fata si citeaza prevederile legale pentru persoanele impozabile care aplica scutirea de taxa pe valoare adaugata, mentionând apoi ca *“in conditiile in care regia a aplicat regimul de taxare pentru fiecare dintre*

*contractele incheiate si pentru fiecare dintre spatiile din incinta stadionului inchiriate , este evident ca nu se putea lua nici masura ajustarii taxei deduse in procesul investitional.”*

Cu privire la transmiterea gratuita catre Clubul Sportiv P a folosintei terenului din cadrul stadionului, regia precizeaza ca acest aspect este lipsit de orice relevanta asupra spetei de fata, prin contract de comodat fiindu-i acordat clubului sportiv folosinta doar asupra suprafetei de joc (terenul de fotbal propriu-zis) asupra caruia R nu a efectuat nici un fel de investitii.

**II. Prin Decizia de impunere nr.** emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in sarcina R reprezentand **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei** si accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de **lei**.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca regia nu are drept de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata in suma totala de **lei** aferenta lucrarilor efectuate la stadionul „E” constând in reparatii, investitii si achizitii de obiecte de inventar pentru dotarea acestuia, motivat de faptul ca nu au legatura cu activitatea economica a unitatii, respectiv stadionul nu a fost utilizat pentru operatiunile sale taxabile iar veniturile din chirii obtinute au un caracter ocazional si nesemnificativ in raport cu cheltuielile efectuate pentru dotarea si consolidarea stadionului.

S-a constatat de asemenea ca stadionul este utilizat de catre C pentru practicarea sportului de performanta(fotbal), care incaseaza si veniturile din exploatarea stadionului, respectiv veniturile din vanzarea de bilete pentru meciurile de fotbal.

Fata de taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie de plata suplimentara a regiei catre bugetul de stat in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat si stabilit si accesorii reprezentand majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 2001 - 2005.

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei** Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca **R** poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor de investitii si reparatii destinate modernizarii si dotarii stadionului **E** in conditiile in care achizitiile respective nu au legatura cu activitatea economica a regiei si nu au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

**In fapt**, conform Protocolului de predare primire incheiat intre Consiliul Local si **R**, insusit de Consiliul Local prin Hotararea **nr.**, Consiliul Judetean, in calitate de for superior al regiei a aprobat prin Hotararea nr. "preluarea in administrare a Stadionul „E" de catre **R Iasi**".

Prin protocolul de predare primire prin care stadionul a fost predat in administrare **R** s-a prevazut ca administratorul va face lucrari de consolidare si modernizare cu acceptul proprietarului si ca investitiile efectuate de administrator vor fi recuperate prin amortizare sau in situatia schimbarii administratorului de la proprietar -Consiliul Local , la valoarea ramasa neamortizata.

In baza Autorizatiei nr. emisa de Primaria Municipiului, **R** a obtinut aprobarea executarii lucrarilor de construire consolidare, modernizare si reparatii capitale la stadionul **E** si refacere imprejmuri.

Incepand cu data de **01.07.2004** in baza Contractului de comodat incheiat in data de, **R** in calitate de comodant cedeaza **C**, cu titlu gratuit, dreptul de folosinta asupra terenului de joc si asupra unui birou in suprafata de 30 mp.

Prin Hotararea **nr.** emisa de Consiliul Judetean se abroga Hotararea nr. si se dispune perfectarea procesului verbal privind transmiterea dreptului de administrare exercitat asupra stadionului.

Urmare celor de mai sus, regia a efectuat in perioada 2002-2005 cheltuieli cu achizitionarea de scaune pentru dotarea stadionului in suma de lei cu TVA aferenta in suma de lei, cheltuieli cu reparatii in suma de lei cu TVA aferenta in suma de lei si investitii in suma de lei din care TVA aferenta in suma de lei si a dedus integral taxa pe valoarea adaugata in suma totala de **lei** aferenta acestor achizitii de bunuri si servicii ce nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile ci in scopul dotarii si modernizarii stadionului **E** primit spre administrare de la Consiliului Local si dat spre folosinta cu titlu gratuit **C**.

**In drept**, potrivit art.24, alin.(2), lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pe perioada 01.07.2002 - 31.12.2003,

*“Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la:*

*a) operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile;”*

La Titlul VI, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, in ceea ce priveste dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile achizitionate, se prevede ca:

***“Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:***

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;[...]*”

Din textele de lege invocate mai sus se retine ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile si ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Prin urmare, in cazul unor bunuri sau servicii facturate care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile sau nu au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

Avand in vedere cele precizate, in conformitate cu prevederile legale mentionate mai sus se retine ca regia nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta achizitiei de scaune si aferenta lucrarilor de reparatii si investitii efectuate la stadionul E, intrucat **acest obiectiv nu apartine regiei ci Consiliului Local** nu are legatura cu activitatea economica a regiei **ci a fost primit doar spre administrare pentru o perioada limitata, 01.04.2002 - 23.01.2006**, conform hotararilor emise de Consiliul Judetean iar pentru administrarea acestuia regia nu a realizat venituri,

**respectiv stadionul nu a fost utilizat pentru operatiunile sale taxabile** iar veniturile din inchiriere au un caracter ocazional, stadionul fiind utilizat in principal de catre Clubul Sportiv P pentru practicarea sportului de performanta (fotbal) din exploatarea caruia realizeaza si venituri, respectiv veniturile din vanzarea de bilete pentru meciurile de fotbal, aspect necontestat de catre regia.

Motivatia contestatoarei ca in perioada 2003 - 2005 a incheiat contracte de inchiriere pentru diferite spatii din incinta stadionului sau chiar intregul stadion, pentru anumite activitati cu caracter aniversar, contracte in baza carora a obtinut venituri din chirii, iar pentru chiria incasata regia a emis intodeauna facturi fiscale, colectand si virand la buget TVA, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila cauzei, intrucat aceste venituri sunt foarte mici, in quantum de **lei** iar activitatile respective nu au un caracter de continuitate asa cum se prevede la Titlului VI art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza:

***“Persoane impozabile si activitatea economica***

*Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.*

*În sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. **De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**”*

Astfel a fost inchiriat stadionul in baza contractului nr. incheiat cu Organizatia , pentru **3 zile** in perioada 18-20 iulie 2003, la un pret de USD pe zi, contractul nr. incheiat cu societatea comerciala C, având ca obiect darea in locatie a suprafetei de **1 m** patrat in incinta stadionului, la un pret de euro pe luna, contractul nr., incheiat cu SC C SRL , având ca obiect inchirierea unui spatiu de 200 mp valabil pentru aproximativ 4,5 luni, pana la emiterea Hotararii nr. a Consiliului judetean prin care s-a abrogat Hotararea nr in vederea desfasurarii activitatilor de alimentatie publica, contract de locatiune incheiat cu D, contractul de inchiriere nr.pentru o suprafata de mp, incheiat cu societatea comerciala B pe o perioada de **6 luni** .

Se retine ca inchirierea este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata potrivit art.9 alin.(2) lit.a din Legea nr.345/2002 republicata , privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31.12.2004. Aceasta prevedere s-a mentinut si prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la art.141 alin.(2) lit.k. Mai mult, pentru ca inchirierea sa fie operatie taxabila, regia putea opta pentru aplicarea regimului de taxare conform art.22.1 alin.(6) din HG nr.348/2003 si pct.42 alin.(3) din HG nr.44/2004. Or, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca regia a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru inchiriere, astfel ca aceasta nu este operatiune taxabila.

Se retine de asemenea ca, obiectul principal de activitate al regiei il constituie captarea, tratarea si distribuirea apei .

Pe langa activitatea principala de captare, tratare si distributia apei regia are si activitati secundare cum ar fi administrarea imobilelor pe baza de tarife sau contract, activitati de intretinere a cladirilor, constructii de baze sportive, inchirierea bunurilor personale si gospodaresti, activitati ale bazelor sportive, alte activitati sportive, alte servicii pentru activitati sportive - servicii de promovare a activitatilor sportive si servicii de organizare si gestionare a activitatilor sportive, insa din documentele depuse in sustinerea cauzei nu rezulta ca in perioada supusa controlului a desfasurat in cadrul obiectivului "S" activitati economice de aceasta natura.

Astfel, regia nu a desfasurat activitati cu specific sportiv asa cum sunt mentionate ca activitati secundare si nu a obtinut venituri de aceasta natura.

Regia nu face dovada realizarii de venituri din activitatea de administrare a stadionului prin facturarea prestatiei respective pe baza de tarife sau contracte asa cum este prevazut in statutul acesteia.

Potrivit etimologiei cuvantului "administrare" inseamna a conduce, a carmui, a gospodari o intreprindere, o institutie si nici decum a efectua investitii substantiale la un bun imobil ce a fost primit doar spre administrare.

In ceea ce priveste activitatea de inchiriere se retine ca prin statutul de infiintare si functionare se prevede ca regia poate desfasura si astfel de activitati dar se face referire doar la inchirierea "**bunurilor personale si gospodaresti**", in categoria carora nu poate intra stadionul E care face parte din patrimoniul consiliului local si nu al regiei.

Faptul invocat de contestatoare ca prin protocolul de predare primire s-a prevazut ca administratorul are dreptul sa obtina



“venituri prin activitati proprii sau inchirieri” si ca administratorul va efectua lucrari de consolidare si modernizare a stadionului cu acceptul proprietarului, ca acestea vor fi recuperate prin amortizare si faptul ca, efectuarea lucrarilor la stadionul E au fost autorizate conform Legii nr.50/1991, prin autorizatia nr. si au fost aprobate de consiliul Judetean nu reprezinta conditii necesare si suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta unor cheltuieli de achizitii, prestari servicii sau investitii efectuate la bunuri **primate spre administrare**.

Prin urmare motivatia regiei conform careia forul tutelar nu ar fi aprobat aceste cheltuieli cu reparatii si investitii efectuate de regie pentru dotarea si modernizarea stadionului daca nu ar fi avut legatura cu activitatea economica a regiei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, aprobarea forului tutelar pentru efectuarea unor cheltuieli neconstituind temei de drept pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta.

Mai mult, cu privire la cedarea de catre regie, cu titlu gratuit, a dreptului de folosinta a stadionului E catre C, in baza contractului de comodat incheiat in data de **30.06.2004**, se retin prevederile art. 129, alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza:

*“Se considera prestari de servicii cu plata:*

*a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legatura cu activitatea sa economica, sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, daca taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;*

coroborate cu prevederile art.137, alin. (1), lit.c, care stipuleaza ca :

*“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:*

*[...]*

*c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru executarea prestarilor de servicii pentru operatiunile prevazute la [art. 129](#) alin. (3).”*

Potrivit acestor prevederi legale in conditiile in care partea pentru care regia a efectuat cheltuielile de reparatii si investitii si cheltuieli cu achizitionarea de scaune pentru dotarea acestuia, a fost cedata cu titlu gratuit C, pentru aceasta prestatie regia datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei pe valoarea

adaugata aferenta cheltuielilor efectuate cu acest obiectiv care este in cuantum de **lei**.

Sustinerea contestatoarei ca prin contractul de comodat i-a fost acordata clubului sportiv folosinta doar asupra suprafetei de joc, respectiv terenul de fotbal propriu-zis, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat utilizarea terenului de fotbal, pentru activitatile sportive ale clubului presupune implicit si utilizarea tribunelor atunci cand sunt desfasurate competitii sportive iar din verificarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca si spatiile de la baza tribunei stadionului, sali de antrenament, cabinete medicale, spalatorii, spatii de cazare pentru cantonamente sportivi, sali de mese etc., desi nu sunt mentionate in contractul de comodat, au fost si sunt utilizate de catre C, care obtine venituri din exploatarea acestor spatii.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale mentionate, se va respinge contestatia regiei ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin decizia nr., in suma de **lei**.

Se retine ca, prin argumentele aduse, societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor ci incearca sa demonstreze ca nu datoreaza debitul pentru care au fost calculate.

Prin urmare, potrivit principiului accesoriul urmeaza principalul, se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata si pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata **constand in dabanzi/majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor Titlului VI, art.127 alin.(1) si alin.(2), art.129, alin.(3), lit.a), art.137, alin.(1), lit.c), art.145 alin.(3), alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.186 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## DECIDE

**1.Respingerea contestatiei formulata de R ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:**

- **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.