

**R O M Â N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

DECIZIA nr.2756

Dosar nr.

**Ședința publică de la 21 mai 2009**

Președinte: - judecător  
- judecător  
- judecător  
- magistrat asistent

---

S-a luat în examinare recursul declarat de R A J A C I (în prezent S.C. „A” SA) împotriva sentinței civile nr.1168 din 9 aprilie 2008 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-reclamantă R A J A C I, reprezentată de avocatul și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, reprezentată de consilierul juridic.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul asistent, după care reprezentantul recurente-reclamante depune la dosarul cauzei un punct de vedere exprimat de Ministerul Finanțelor referitor la problema care face obiectul recursului.

Nemaifiind alte cereri, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul în fond.

În numele recurente-reclamante, avocatul solicită admiterea recursului astfel cum a fost formulat și modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii. Dezvoltă o parte din motivele de recurs și depune note scrise.

Vorbind în numele intimatei-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală, consilierul juridic solicită respingerea recursului și menținerea hotărârii atacate, ca fiind legală și temeinică. Dezvoltă argumente în susținerea cererii de respingere și depune concluzii scrise.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel București sub nr.3967/2/2007 reclamanta R A J A C I , în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, a solicitat anularea deciziei emisă de pârâte, ca urmare a soluționării contestației reclamantei împotriva deciziei de impunere, încheiată de D.G.A.M.C. în baza raportului de inspecție fiscală, pentru suma totală de ..... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de .....lei și majorări de întârziere aferente, în sumă de .....lei.

Totodată, reclamanta a solicitat suspendarea executării deciziei de impunere pentru suma de ..... lei, în temeiul art.15 din Legea nr.554/2004, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei.

Reclamanta a arătat că, în cadrul unei inspecții fiscale generale, a fost verificată plata TVA aferentă perioadei 01.01.2001 - 31.12.2005, stabilindu-se că între iunie 2002 - decembrie 2005, regia a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cuantum de ..... lei, aferentă lucrărilor efectuate la Stadionul „E”. S-a apreciat de organul fiscal că reclamanta nu era îndreptățită să facă deducerea menționată, ca urmare a faptului că obiectivul respectiv nu avea legătură cu activitatea economică a acesteia.

Reclamanta a susținut că lucrările efectuate sunt conforme obiectului de activitate înregistrat la Registrul Comerțului Iași, unde sunt înscrise și câteva activități secundare.

Se arată că Stadionul „EA” aflat în patrimoniul Consiliului Local Iași a fost dat în administrare sa prin Hotărârea Consiliului Local Municipal Iași și prin Hotărârea Consiliului Județean Iași

Protocolul de predare-primire prevede că administratorul are dreptul să obțină venituri prin activități proprii sau închiriere, precum și obligația să efectueze lucrări de consolidare și modernizare, cu acceptul proprietarului. Aceste lucrări au fost autorizate, conform legii.

Cu privire la cererea de suspendare formulată, s-a apreciat că sunt întrunite cerințele prevăzute de Legea nr.554/2004, referitoare la existența unui caz bine justificat și la prevenirea producerii unei pagube iminente.

Acțiunea a fost întemeiată pe dispozițiile Legii contenciosului administrativ, O.G. nr.92/2003, Legii nr.345/2002 și Legii nr.571/2003.

Prin sentința civilă nr.1168 din 9 aprilie 2008, Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins, ca neîntemeiată acțiunea reclamantei.

Aceeași instanță, prin încheierea de la 19.12.2007, a respins cererea de suspendare a executării.

Instanța de fond a reținut că situației de fapt îi sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(2) lit.„a” din Legea nr.345/2002, în vigoare în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, potrivit căroră nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile. De asemenea, s-a mai reținut că art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, prevede că deducerea TVA la produsele și serviciile achiziționate este condiționată de efectuarea acestora în scopul realizării operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Curtea de Apel București a mai avut în vedere că stadionul menționat nu aparține regiei, ci Consiliului Local neavând legătură cu activitatea acesteia, fiind preluat în administrare pentru o perioadă limitată. De asemenea, stadionul nu a fost utilizat pentru operațiunile taxabile ale regiei, iar veniturile din închirieri au un caracter ocazional.

Totodată, instanța fondului a reținut că regia nu a făcut dovada că a realizat venituri din activitatea de administrare a stadionului, prin facturarea prestației pe bază de tarife sau contracte.

În ceea ce privește activitatea de închiriere s-a statuat că aceasta se referă la bunuri personale și gospodărești ale regiei iar în categoria acestora nu poate intra stadionul care face parte din patrimoniul consiliului.

Referitor la cedarea cu titlu gratuit a dreptului de folosință a stadionului către clubul sportiv, s-au reținut ca incidente dispozițiile art.129 alin.3 lit.a coroborate cu art.137 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003, potrivit căroră în condițiile în care partea pentru care regia a efectuat cheltuieli de reparații și investiții și cheltuieli cu achiziționarea de scaune pentru dotarea acestuia a fost cedată gratuit clubului sportiv, pentru această prestație reclamanta datorează bugetului de stat TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu acest obiectiv, respectiv .....lei.

Instanța de fond, cu referire la cererea precizatoare a acțiunii a statuat că operațiunile ulterioare privind facturarea către Primăria Iași a valorii rămasă de recuperat la obiectivul de investiție menționat în cauză, cu TVA aferent, nu au relevanță asupra contestației formulate și nu demonstrează că achizițiile au legătură cu activitatea economică a regiei, fiind utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

S-a concluzionat că în sarcina societății reclamante s-a reținut în mod corect debitul de .....lei, reprezentând TVA, precum și accesoriile la acesta însumând .....lei, aceasta neprezentând nici un argument privind un eventual calcul eronat sau nelegal al acestor accesorii.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs RAJAC, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, invocând și dispozițiile art.304 pct.9 și art.304<sup>1</sup> din Codul de procedură civilă.

Recurenta-reclamantă aduce, în esență, următoarele critici sentinței recurate:

-Hotărârea a fost dată cu interpretarea și aplicarea greșită a legii, respectiv a dispozițiilor art.24 alin. 2 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind TVA, a art.145 alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, întrucât există o strânsă legătură a investiției cu activitatea economică a regiei, iar bunurile și serviciile aferente lucrărilor efectuate la Stadionul „E A” au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile. Recurenta susține că operațiunile pentru care a fost exercitat dreptul de deducere, respectiv lucrările efectuate la stadion, constând în reparații, cheltuieli cu obiecte de inventar și cheltuieli de investiții, au legătură cu activitatea sa economică, înregistrată în obiectul de activitate secundar. Dreptul de deducere a fost exercitat pentru TVA achitată furnizorilor și prestatorilor, iar pentru justificarea TVA dedusă, regia deținea facturi.

-Se invocă și faptul că au fost interpretate greșit normele fiscale aplicabile situației care rezultă din închirierea spațiilor și suprafețelor de teren din incinta stadionului, eronat nefiindu-i acordat dreptul de deducere a TVA.

Pentru chiriile încasate, regia a emis întotdeauna facturi fiscale, iar operațiunile de închiriere a bunurilor imobile erau operațiuni taxabile cu TVA, regia optând tacit pentru plata TVA, facturând în continuare chiria cu TVA și după data de 1.03.2003.

-Recurenta susține că este lipsit de orice relevanță asupra speței în cauză faptul că regia a cedat, cu titlu gratuit folosința stadionului către C S PUI

-Se menționează că RAJAC, a facturat către Primăria Municipiului Iași valoarea rămasă de recuperat a investiției efectuată la obiectivul stadionul „EA”, facturând totodată și TVA aferentă în quantum de lei ce a fost înregistrată în jurnalul de vânzări, înscrisă în decontul lunar ca și taxă colectată, fiind virată la bugetul de stat, situație în care sunt nelegale actele contestate.

-Se precizează că, deși se impunea efectuarea unei expertize contabile, în raport de complexitatea cauzei, instanța în mod eronat a

respins această probă, considerând-o ca nefiind utilă, pertinentă și concludentă soluționării litigiului dedus judecății.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat concluzii scrise, solicitând respingerea recursului ca nefondat, menționând că în mod corect prima instanță, în raport de dispozițiile legale incidente în cauză, a reținut că recurenta-reclamantă nu avea dreptul de a beneficia de deducerea TVA aferentă lucrărilor de investiții și reparații destinate modernizării și dotării stadionului în cauză, în condițiile în care achizițiile respective nu au legătură cu activitatea economică a regiei și nu au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile. Veniturile din închiriere au avut caracter ocazional, fapt care nu dă dreptul la deducerea TVA. Recurenta-reclamantă datorează bugetului de stat TVA în sumă de .....lei la care se adaugă accesoriile aferente, pentru cedarea gratuită C S P U I a stadionului, cu reparațiile și investițiile efectuate, cu atât mai mult cu cât acest club a obținut venituri din exploatarea spațiilor de la baza tribunei stadionului.

S.C. „AI” SA (fosta RAJAC) a formulat note scrise, reiterând motivele de recurs, solicitând în principal admiterea recursului, casarea sentinței și pe fond admiterea acțiunii.

Înalta Curte, examinând cauza prin prisma motivelor de recurs formulate, a prevederilor legale incidente, a înscrisurilor care există la dosarul cauzei, apreciază că recursul este nefondat pentru considerentele ce urmează a fi expuse în continuare.

Referitor la primul motiv de recurs, acesta se subsumează problemei ce se impune a fi elucidată, și anume dacă recurenta-reclamantă are drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor de investiții și reparații destinate modernizării și dotării Stadionului „EA”, ce nu se află în proprietatea sa, ci a fost dat în administrare acesteia, pe o perioadă limitată (01.04.2002- 23.01.2006) de către Consiliul Județean

În mod corect instanța de fond a reținut că situației de fapt din perioada controlului îi sunt aplicabile prevederile Legii nr.345/2002 privind TVA, în vigoare pe perioada 01.06.2002- 31.12.2003 iar ulterior dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, fapt necontestat de recurentă.

Se reține că recurenta-reclamantă este o entitate publică, a fost înființată în baza HG 597/1992 pentru activități de interes local, în subordinea Consiliului Județean Iași, în calitate de ordonator principal de credite bugetare.

Societatea recurentă este plătitoare de TVA din 1993 și are ca obiect principal de activitate cod grupa CAEN 4100, captarea,

tratarea și distribuirea apei, iar ca **activități secundare: administrarea imobilelor pe bază de tarife și contract**, activități de întreținere a clădirilor, construcții de baze sportive, **închirierea bunurilor personale gospodărești**, precum și alte servicii pentru activități sportive – servicii de promovare a acțiunilor sportive și servicii de organizare și gestionare a activităților sportive.

**Prin protocolul de predare-primire a stadionului către regie, s-a prevăzut** că administratorul va face lucrări de consolidare și modernizare cu acceptul proprietarului și **că investițiile efectuate vor fi recuperate prin amortizare, sau în situația schimbării administratorului de la proprietar, Consiliul Local, la valoarea rămasă neamortizată**, fapt necontestat.

Recurenta a fost supusă controlului și în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.01.2001 -31.12.2005, reținându-se că a înregistrat cheltuieli cu achiziționarea de scaune pentru dotarea stadionului, a efectuat cheltuieli cu reparații și a efectuat cheltuieli cu investiții, toate acestea cu privire la obiectivul Stadionul „E A”, pentru care i s-au emis facturi în baza cărora a dedus TVA în sumă totală de ..... lei, considerând că are acest drept.

Este corectă constatarea primei instanțe că recurenta nu avea drept de deducere a TVA potrivit art.24 alin.2 lit. a din Legea nr.345/2002 în raport de care acest drept este recunoscut doar în cazul operațiunilor care au legătura cu activitatea economică a persoanei impozabile și art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 potrivit căruia bunurile și serviciile achiziționate trebuiau să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile pentru a se putea deduce TVA, pentru următoarele considerente care le vor complini pe cele reținute la fond.

Acest obiectiv aparține Consiliului Local Iași și nu recurentei, acesteia fiindu-i dat doar în administrare.

**În obiectul de activitate secundar al recurentei, așa cum rezultă din certificatul constatator emis de Oficiul Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul Iași este inclusă „administrarea imobilelor pe bază de tarife sau contract” (Cod CAEN 7032).**

Cum recurenta nu face dovada că a administrat obiectivul- **Stadionul „EA”- pe bază de tarife sau contract**, astfel cum este stipulat în obiectul său de activitate, rezultă că nu există legătură între activitatea economică desfășurată de regie și investițiile realizate la acest obiectiv, astfel că nu este permisă deducerea TVA aferentă intrărilor pentru operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanei impozabile.

De asemenea, recurenta nu face dovada că investițiile efectuate la obiectivul în discuție se încadrează în operațiunile pentru care se

aplică TVA conform art.126 coroborat cu art.128 din Codul fiscal, deci, bunurile și serviciile achiziționate nu au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, nu se face nici dovada că aceste investiții sunt în beneficiul său cât timp de acestea beneficiază cel în patrimoniul căruia se află bunul, respectiv Consiliul Local, astfel că recurenta nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevăzute de Codul fiscal.

Aceste achiziții de bunuri și servicii nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ci în scopul dotării și modernizării stadionului primit spre administrare și dat spre folosință cu titlu gratuit C S P.

A administra înseamnă a gospodări un bun, ceea ce nu echivalează cu a efectua investiții substanțiale la un bun imobil ce a fost primit doar spre administrare.

Prin urmare, în mod corect au fost interpretate și aplicate dispozițiile art.24 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 și art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, neputând fi reținută situația prevăzută de art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă.

Referitor la critica potrivit căreia au fost interpretate greșit normele fiscale aplicabile situației care rezultă din închirierea spațiilor și suprafețelor de teren din incinta stadionului, eronat nefiindu-i acordat dreptul de deducere a TVA, instanța de recurs o apreciază ca fiind nefondată.

Cele reținute de instanța de fond sunt în deplină concordanță cu dispozițiile legale aplicabile, respectiv Titlul IV art.127 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003. Din activitatea de închiriere nu au fost obținute venituri cu caracter de continuitate, fapt care rezultă fără putință de tăgadă din conținutul contractelor de închiriere depuse la dosarul cauzei, potrivit cărora perioadele de închiriere au fost de la câteva zile până la 6 luni către diverse societăți, ori, raportat la perioada cât a durat administrarea, acestea nu au acest caracter.

Mai mult, potrivit art.9 alin. 2 lit.a) din Legea nr.345/2002, privind TVA, în vigoare până la 31.12.2004, închirierea este o operațiune scutită de TVA. Prin Legea nr.571/2003 s-au menținut aceste prevederi, la art.141 alin. 2 lit. k. Pentru ca închirierea să fie o operațiune taxabilă, regia putea opta pentru aplicarea regimului de taxare conform art.22<sup>1</sup> alin. 6 din H.G. nr.348/2003 și pct.42 alin. 3 din H.G. nr.44/2004. Opțiunea se notifică organelor fiscale teritoriale conform procedurii descrise la alin. (5) și se aplică de la data înscrisă în notificare, astfel că susținerea potrivit căreia regia a optat tacit pentru plata TVA facturând în continuare chiria cu TVA și după

1.03.2003 contravine prevederilor legale menționate, rezultând, în raport de conduita recurentei, greșita deducere a TVA.

În concluzie, cum recurenta nu a făcut dovada că a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru închiriere potrivit dispozițiilor legale, rezultă că aceasta nu este operațiune taxabilă și prin urmare regia nu are drept de deducere a TVA .

În altă ordine de idei, în ceea ce privește activitatea de închiriere, trebuie reținut faptul că, obiectul secundar de activitate al recurentei se referă doar la închirierea „bunurilor personale și gospodărești ale recurentei”, în categoria căroră nu poate intra Stadionul „E A”, care face parte din patrimoniul Consiliului Local și nu al regiei, astfel că operațiunea nu are legătură nici cu activitatea economică a persoanei impozabile.

Referitor la motivul de recurs menționat de recurentă în sensul că este lipsit de orice relevanță asupra speței în cauză faptul că regia a cedat, cu titlu gratuit folosința stadionului către C S P U instanța de recurs constată că cele reținute atât de organul fiscal cât și de prima instanță cu privire la această situație, au fost cu scopul de a aduce și alte argumente în sprijinul soluției că recurenta datorează bugetului de stat TVA la nivelul TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu acest obiectiv, respectiv suma de .....lei, cu accesoriile aferente.

Cele invocate în motivele de recurs potrivit căroră regia, ca urmare a încetării dreptului de administrare asupra stadionului, dispusă prin HCJ Iași nr.13/2006, a facturat către Primăria Municipiului valoarea rămasă de recuperat a investiției efectuată la Stadionul „E A”, facturând totodată și TVA aferentă în cuantum de .....lei, înscrisă apoi în decontul lunar ca și taxă colectată și virată la bugetul de stat, nu pot fi reținute ca fiind relevante în ceea ce privește nelegalitatea actelor contestate sau a sentinței recurate. Acestea reprezintă operațiuni ulterioare atât actului de control cât și contestațiilor care au format obiectul cauzei deduse judecății.

Această situație de fapt denotă o modalitate de intrare în legalitate a recurentei după încetarea dreptului de administrare asupra stadionului care, însă, așa cum a reținut instanța de fond nu are relevanță asupra cauzei deduse judecății care este soluționată în raport de înscrisurile și de dispozițiile legale incidente de la momentul emiterii actelor administrative fiscale contestate.

Referitor la motivul de recurs care vizează faptul că în mod eronat instanța a respins proba cu expertiza contabilă solicitată, se reține că, în mod corect, această probă a fost respinsă, deoarece, pe de o parte, din conținutul cererii formulate rezultă că nu se fac aprecieri cu privire la erori de calcul.



Pe de altă parte, atât suma reprezentând TVA cât și accesoriile sunt subsumate problemei de drept legată de obligativitatea de a plăti bugetului de stat TVA în sumă de .....lei, sumă la care s-au calculat aceste accesorii.

Soluționarea cauzei și implicit a acestei probleme de drept incumbă instanței de judecată, care interpretează și aplică dispozițiile legale incidente situațiilor de fapt reținute, motiv pentru care, în mod corect, proba a fost apreciată ca nefiind utilă și concludentă cauzei.

Avându-se în vedere considerentele expuse, în temeiul art.20 din Legea nr.554/2004 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.312 alin. 1 teza II Cod procedură civilă, Înalta Curte va respinge recursul ca nefondat, apreciind că este legală și temeinică sentința recurată.

PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:

Respinge recursul declarat de rajuac împotriva sentinței civile nr.1168 din 9 aprilie 2008 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 21 mai 2009.

**JUDECATOR,                      JUDECATOR,                      JUDECATOR,**

**MAGISTRAT ASISTENT,**