



DOSAR NR. 2/103/2007

DECIZIA NR. 6/26.02.2007

privind soluționarea contestației depusă de **S.C. X S.A.**,
cu sediul în B., str.I., nr.x, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub
nr.19.670/31.10.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Control Fiscal Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 4582/27.10.2006, în legătură cu contestația depusă de S.C. X S.A. din B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 960/29.09.2006 (filele nr.47-49) privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.11.2004-30.06.2006, referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei determinată ca urmare a majorării bazei impozabile cu suma de S1 lei. Aferent acestei sume s-au stabilit obligații accesorii în cuantum de S2 lei.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, 177 și 179 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să soluționeze contestația.

Prin scrisoarea nr. 19.670/17.11.2006 (fila nr.57), confirmată de primire (fila nr.58), precum și prin adresa de revenire cu același număr din data de 19.12.2006 (fila nr. 82) organul de soluționare, în temeiul rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală, a solicitat petentei completarea documentației la dosarul cauzei, precum și alte date și documente pe care le consideră necesare în susținerea contestației.

Contestatoarea a dat curs celor solicitate, prin adresele nr.22.225/05.12.2006 (fila nr.81) și respectiv nr.2608/07.02.2007 (fila nr.129) aducând totodată completări față de contestația inițială în ceea ce privește și cuantumul sumei totale contestate, reducându-și pretențiile la suma de S3 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și respectiv S4 lei pentru accesoriile aferente acesteia, individualizate astfel:

- S5 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivului de investiții "Casa de oaspeți" P.F. precum și accesorii în suma de S6 lei;
- S7 lei aferenta facturii fiscale emisa de către S.C. F.R. S.R.L. și accesorii în cuantum de S8 lei;
- S9 lei aferenta facturii fiscale emise de către S.C. AC S.R.L. și accesorii în suma de S10 lei.

Prin cererea completatoare nr.2608/07.02.2007 (fila nr. 129) petenta renunță la a mai contesta suma de S11 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă

bonurilor fiscale de carburanți auto (motorină, benzină) precum și accesorii aferente în sumă de S12 lei.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

I. Prin decizia de impunere nr. 960/29.09.2006 (filele nr. 47-49), emisă de către Activitatea de Control Fiscal Bistrița - Năsăud, s-a stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.A. taxă pe valoarea adăugată în cuantum de S lei, precum și accesorii în cuantum de S2 lei.

Argumentele organelor competente precum și modalitatea de calcul care au stat la baza aplicării acestor măsuri, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 27.09.2006 (filele nr.33-42), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală parțială constând în verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de către S.C.X S.A., prin Decontul cu opțiune de rambursare nr. 672/25.07.2006 în cuantum de S13 lei.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumei sus arătate rezidă în faptul că :

A1. - S.C. X S.A. a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivului de investiții “Casă de oaspeți“ din P.F. în cuantum de S5 lei, obiectiv care, așa cum se arată în memoriul cu privire la oportunitatea investiției, este destinat pentru odihnă, pentru desfășurarea unor momente festive din activitatea unității precum și a membrilor acesteia și nu va fi pus la dispoziția publicului, iar accesul, așa cum de altfel derivă și din Instrucțiunile de lucru cu caracter intern elaborate de către S.C. X S.A., este permis doar angajaților societății.

Potrivit constatărilor organelor de control, sintetizate în Raportul de inspecție fiscală, petenta nu a obținut venituri aferente acestui mijloc fix de la punerea în funcțiune - iulie 2005, (având la bază Procesul verbal de punere în funcțiune nr. 334/A/11.07.2005 – fila nr. 46) și până în luna februarie 2006 , iar sumele încasate după această dată “sunt modice“ neacoperind nici cheltuielile cu paza și întreținerea cabanei.

Așa fiind, s-a apreciat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 145 alin. (3) din Codul fiscal, investiția nefiind destinată în folosul operațiunilor taxabile, societatea având ca obiect principal de activitate producția de piese și accesorii pentru autovehicule și motoare. În consecință, s-a procedat la stabilirea suplimentară a obligațiilor bugetare pentru perioada verificată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **S5 lei** precum și majorări de întârziere în cuantum de **S6 lei** .

A2. - Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor materiale de construcții cuprinse în mod eronat în situațiile de lucrări de către S.C. AC S.R.L. B., în condițiile în care prestatorul, în baza contractului de execuție lucrări nr. 2/24.04.2006 (filele nr.18-22), avea obligația să execute lucrarea având ca obiect “Depozit produse finite “, prețul , în valoare de S14 euro, reprezentând manopera aferentă acestei lucrări. Astfel, organele de control nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de S9 lei , întemeindu-și măsura pe faptul că aceste situații de lucrări, care cuprindeau pe lângă manoperă și materiale de construcții în valoare de S15 lei, au stat la baza întocmirii facturilor fiscale conform cărora s-a dedus eronat acest impozit indirect.

A3. - Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S7 lei** cuprinsă în factura fiscală nr.nnnnnnn /29.12.2005 (fila nr.65) emisă de către S.C. F.R. S.R.L. D. reprezentând lucrări pentru întreținerea și exploatarea terenului agricol în sumă de S16 lei, conform contractului de prestări servicii în agricultură încheiat în data de 09.02.2001 (filele nr.62-64) și a contractului de folosință încheiat la aceeași dată (filele nr. 60-61), a fost eronat dedusă. Datorită faptului că veniturile obținute ca urmare a exploatarea acestui teren agricol sunt înregistrate la S.C. F. R. S.R.L. D., organul de control consideră că și cheltuielile trebuie să fie suportate tot de către aceasta. Prin urmare, operațiunile taxabile fiind înregistrate la S.C. F. R. S.R.L. petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor lucrări în cuantum de S7 lei așa cum prevede art. 145 alin. (3) din Codul fiscal. Aferent acestei sume s-au stabilit majorări de întârziere în suma de S8 lei.

II. Împotriva deciziei de impunere nr. 960/29.09.2006 (filele nr.47-49) petenta a formulat și depus contestația înregistrată la Activitatea de Control Fiscal Bistrița-Năsăud sub nr. 4467/17.10.2006 (filele nr.50-53). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 19670/31.10.2006.

În cuprinsul cererii sale petenta contestă obligațiile suplimentare stabilite la taxa pe valoarea adăugată în suma de S lei, inclusiv accesoriile în sumă totală de S2 lei, măsuri regăsite în Decizia de impunere nr. 960/29.09.2006, care au următoarea componență:

B1. - suma de **S5 lei** aferentă obiectivului de investiții “Casa de oaspeți “ P. F. pe care petenta o motivează prin faptul că s-au obținut venituri din exploatarea cabanei care nu au fost luate în considerare de către organele de control, fiind apreciate drept sume “modice“, iar obiectul de activitate a fost actualizat și completat cu mai multe domenii inclusiv cele prevăzute de Cod CAEN 5510 ”Hoteluri”, modificări înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului la data de 15.09.2005 (fila nr. 28 - certificat de înregistrare mențiuni) în baza încheierii judecătorului delegat nr. 4844 din 15.09.2005 (filele nr.27), fapt arătat organelor de inspecție fiscală.

Deducerea taxei pe valoarea adăugată pe perioada investiției s-a făcut în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal, petenta apreciind că în conținutul acestora se încadrează activitatea desfasurată cu precizarea că încă se mai realizează lucrări de investiții la acest obiectiv, urmând ca recepția finală să se efectueze la terminarea acestora. Așa fiind petenta solicită restituirea sumei de **S5 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată precum și accesoriile aferente (majorări de întârziere în cuantum de S6 lei);

B2. - suma de **S9 lei** stabilită suplimentar de organele de control nu poate fi considerată taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă deoarece aceasta reprezintă impozit indirect aferent unor materiale de construcții în valoare de S15 lei, cuprinse în mod eronat în situațiile de lucrări, “documente care nu stau la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată“. Cele trei facturi fiscale având nr. xxxxxxx/11.05.2006, zzzzzzz/28.06.2006, vvvvvvv/18.04.2006 (filele nr.23-25) emise de către S.C. AC S.R.L. B. (în calitate de furnizor) cuprind doar valoarea manoperei pentru obiectivul “Depozit produse finite”, care coincide cu valoarea din contractul de execuție lucrări nr.002/24.04.2006, în sumă de S14 euro. Mai mult, așa cum rezultă și din Procesul

verbal încheiat de organele de inspecție fiscală la S.C. AC S.R.L., întocmit în urma controlului încrucișat, rezultă că societatea nu a achiziționat materiale pentru lucrarea efectuată la S.C. X S.A .

Petenta consideră că deducerea taxei pe valoarea adăugată se face pe baza facturii fiscale, așa cum prevede art. 145 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, concluzionând că organele de control în mod eronat nu au admis la deducere taxa pe valoare adăugată în cuantum de S9 lei , calculând și majorări de întârziere aferente în suma de S10 lei.

B3. - referitor la neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de S7 lei înscrisă în factura fiscală nr.nnnnnn/29.12.2005 (fila nr.65) emisă de către S.C. F. R. S.R.L. D. reprezentând contravaloarea lucrărilor pentru întreținerea și exploatarea terenului efectuate în anul 2005, petenta consideră că această măsură este neintemeiată, precizând că lucrările de investiții s-au efectuat în baza contractului de concesiune nr. 12/18.10.2000 (filele nr. 3-11) în care S.C. X S.A. este concesionar pe suprafața de 74,28 ha teren agricol pe o perioadă de 49 ani, iar neexecutarea acestor lucrări ar fi dus la rezilierea contractului.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

III.1 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivului de investiții “Casa de oaspeți” în suma de S5 lei neadmisă la deducere.

Analizând acest capăt de cerere în raport de cele constatate la control și de dispozițiile legale aplicabile în cauză apreciem că cererea petentei este întemeiată pentru considerentele ce urmează:

Este cert faptul că în baza documentației și a autorizației de construcții nr. 51/23.09.2004 s-a demarat realizarea investiției “Casă de oaspeți” P.F. obiectiv care, potrivit memoriului justificativ (filele nr.71-78), era destinat: ”pentru odihnă, pentru desfășurarea unor momente festive din activitatea unității și a membrilor ei, pentru realizarea unor întâlniri de lucru între reprezentanții unității și societăți comerciale cu care se întrețin relații de afaceri”, cu precizarea că: ”clădirea nu va fi pusă la dispoziția publicului urmând a fi utilizată într-un cadru restrâns de către salariații întreprinderii”.

Reținem că prin Hotărârea nr. 12/28.12.2005 a consiliului de administrație al S.C. X S.R.L. B. (fila nr. 80) s-au aprobat “Instrucțiunile privind utilizarea cabanei X” intrate în vigoare în luna ianuarie 2006 având ca scop stabilirea regulilor de ordine interioară ce trebuie respectate de către angajații care folosesc cabana. Potrivit pct.3 din Instrucțiuni cabana va fi închiriată angajaților pentru 30 RON/zi/camera.

Prin prisma datelor de mai sus organele de control consideră că taxa pe valoarea adăugată aferentă investiției este nedeductibilă fiscal motivând , pe de o parte, că investiția nu este destinată în folosul operațiunilor taxabile, iar pe de alta parte, că societatea are ca obiect principal de activitate producția de piese și accesorii pentru autovehicule. În drept, organele de control își argumentează măsura pe prevederile art. 145 alin. (3) din Codul fiscal.

Conform normei precitate orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, dacă bunurile achiziționate sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile. Per a contrario, dacă bunurile achiziționate nu sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile contribuabilul, persoană impozabilă, nu are dreptul de deducere.

În cazul analizat bunurile sau serviciile achiziționate au fost destinate realizării unei lucrări de investiții și nu unor operațiuni taxabile, situație în care prevederile art. 145 alin. (3) din Codul fiscal nu-și găsesc aplicabilitate iar prin urmare nici măsurile dispuse în temeiul acestei norme nu sunt legale.

Motivația organelor de control legată de obiectul principal de activitate al societății, respectiv producția de piese și accesorii pentru autovehicule, vis-a-vis de investiția realizată, nu are nicio relevanță în exercitarea dreptului de deducere.

Urmează deci să se analizeze temeinicia neadmiterii deducerii taxei pe valoarea adăugată bazată pe faptul că investiția nu este destinată operațiunilor taxabile.

Invederăm faptul că aprecierea organelor de control conform căreia investiția nu este destinată operațiunilor taxabile pornește de la cele consemnate în memoriul justificativ, punctul 2.1., legat de oportunitatea lucrării (fila nr. 77) unde se enumeră principalele destinații ale construcției (odihnă, desfășurarea unor momente festive din activitatea unității, întâlniri de afaceri) cu mențiunea că utilizarea clădirii se va putea face numai de către salariații întreprinderii, neputând fi pusă la dispoziția publicului.

Dacă avem în vedere că cel puțin o parte din activitățile prevăzute și desfășurate după punerea în funcțiune a investiției au reprezentat operațiuni taxabile, respectiv servicii de cazare plătite după tariful stabilit prin Instrucțiunile aprobate prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr.12/28.12.02005 (fila nr. 80) nu se poate însuși (decât parțial) aprecierea organelor de control referitoare la destinația investiției. Caracterizarea unei operațiuni ca fiind taxabilă nu este condiționată de vreo calitate a destinatarului serviciilor prestate și nici de valoarea acestora, iar prin urmare faptul că utilizarea cabanei a fost inițial prevăzută numai pentru salariați de la care s-au încasat sume apreciate ca fiind “modice” (30 RON/zi/camera), nu are nicio relevanță în economia speței.

Din perspectiva celor de mai sus și a faptului că prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor din 07.04.2005 publicată în Monitorul Oficial partea a IV-a nr. 1770/31.05.2005 (fila nr.26) a fost actualizat și completat obiectul de activitate a petentei (67 activități noi), inclusiv cu activități de genul hotel, cazare, restaurante, bar etc., soluționarea acestui capăt de cerere urmează a se face în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (1)-(5) din Codul fiscal și a pct. 50 alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a căror conținut îl redăm în cele ce urmează:

Art. 147 alin. (1) : “ *Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, este denumită în continuare plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt*”.

Art. 147 alin. (2) : ”Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de orice plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt se determină conform prezentului articol.

Art 147 alin. (3) : “Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpărături, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral.”

Art. 147 alin. (4):” Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată acestora nu se deduce. “

Art. 147 alin. (5):” Bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se evidențiază într-un jurnal pentru cumpărături întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe baza de pro-rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu procedura stabilită prin norme. “

Pct. 50 alin. (7) din Norme :” Taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru un obiectiv de investiții, înainte de punerea în funcțiune a acestuia, se ajustează la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției, astfel:

a) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se anulează integral. În cazul bunurilor imobile închiriate, concesionate sau arendate, pentru care persoana impozabilă aplică regimul de scutire pentru o parte din bunul imobil, ajustarea dreptului de deducere pentru partea respectivă se efectuează conform prevederilor pct. 42 alin. (7);

b) dacă bunul obținut prin investiție este utilizat atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial se recalculează pe baza de pro-rata definitivă determinată la sfârșitul anului calendaristic următor celui de punere în funcțiune a investiției”.

În raport cu prevederile legale antecitate, ținând seama de starea de fapt descrisă anterior și având în vedere că exceptând serviciile de cazare cu plată (operațiuni taxabile cu drept de deducere), petenta avea prevăzute în memoriul justificativ și operațiuni a căror natura este discutabilă sub aspectul taxării, considerăm că sunt aplicabile prevederile art. 147 alin. (5) ultima teză din Codul fiscal, ipoteză în care contestatoarei îi era permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional cu obligația ca la sfârșitul

anului calendaristic următor punerii în funcțiune a investiției să ajusteze taxa în conformitate cu pct. 50 alin. (7) din Norme.

Pentru considerentele de mai sus acest capăt de cerere urmează să fie admisă, cu obligația petentei de a proceda la ajustarea taxei conform normelor legale.

II.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de S9 lei aferentă unor materiale cuprinse în situațiile de lucrări întocmite de S.C. AC S.R.L. B. pentru construirea obiectivului de investiții “Depozit de produse finite”, în intervalul 24.04.2006-20.05.2006, reținem următoarele :

În baza contractului nr. 002/24.04.2006 (filele nr. 18-22) încheiat între petentă, în calitate de beneficiar și S.C. AC S.R.L. B., în calitate de prestator (executant) , având ca obiect *executarea și finalizarea unui depozit de produse finite*, beneficiarul s-a obligat să plătească un preț “ferm, definitiv și obligatoriu” (asupra conținutului ofertei) în sumă de S14 EUR, preț care reprezintă exclusiv manopera (fără taxa pe valoarea adăugată) pentru executarea obiectivului de mai sus (pct. 2.1-2.3 din contract). Prin același contract beneficiarul avea obligația de a aproviziona toate materialele, instalațiile și echipamentele necesare execuției lucrărilor contractate, inclusiv transportul acestora la locul de punere în operă (pct. 7.5 din contract).

Lucrările contractate au fost executate, recepționate și facturate (facturile fiscale nr.zzzzzzzz /11.05.2006, xxxxxxxx/28.06.2006, vvvvvvvv/18.04.2006 - filele nr.23-25) cu precizarea că facturile astfel emise au cuprins valorile negociate în contract reprezentând manopera, la care s-a aplicat taxa pe valoarea adăugată pe care petenta a dedus-o în condițiile prevăzute de lege.

Este adevărat că executantul a întocmit și prezentat eronat beneficiarului “lista cantităților de lucrări pe categorii “ (filele nr. 66-67) în care au fost cuprinse și evaluate atât manopera, utilaje plus transport, cât și materiale (în sumă de S15 lei), elemente care însumate concordă însă cu valoarea manoperei negociată prin contract. Cuprinderea eronată a materialelor în această listă este recunoscută și probată atât de beneficiar cât și de prestator, ambii urmărind decontarea lucrărilor la prețul total negociat evidențiat în “Centralizatorul financiar al obiectului” (centralizatorul situațiilor de lucrări - fila nr. 68). Ținând seama de cele de mai sus petenta a luat măsuri de refacerea situației reale a lucrărilor, anexate la fila nr. 115 din dosar.

Greșeala comisă în lista cantităților de lucrări a fost sesizată de organele de control cu ocazia verificării încrucișate efectuate la S.C. AC S.R.L B. (procesul verbal de control din 20.09.2006 - fila 12-13 din dosar) când s-a constatat că în această listă s-au cuprins materiale în sumă de S15 lei ”deși unitatea a negociat numai manopera, iar executantul nu poate justifica cu documente legale procurarea acestor materiale”. În acest context organul de control reține că prin întocmirea eronată a documentelor justificative (în speță lista cantităților de lucrări) au fost încălcate prevederile art. 41 pct.2 lit. b) din Legea nr. 82/1991® , abatere pentru care prin procesul verbal nr. 0088127/20.09.2006 s-a aplicat executantului o amendă de s lei.

În raport cu cele de mai sus apreciem că taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii materialelor cuprinse eronat în lista cantităților de lucrări nu putea fi exclusă de la deducere având în vedere că petenta și-a exercitat acest drept numai cu taxa înscrisă în cele trei facturi fiscale, documente având ca obiect lucrări de construcții executate potrivit clauzelor și condițiilor stipulate prin contractul încheiat între părți.

Chiar dacă, ipotetic, în aceste facturi ar fi fost incluse și materiale despre care se face vorbire în actul de control, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu putea fi exclusă de la deducere în condițiile în care valoarea facturilor și deci a lucrărilor totale decontate în baza acestora, a rămas neschimbată.

În drept măsura admiterii la deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată aferentă celor trei facturi este reglementată de art. 145 alin. (8) din Codul fiscal conform căruia :

“ Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente :

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu **factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...] “.*

Așa fiind , urmează ca cererea petentei să fie admisă pentru taxa pe valoarea adăugată exclusă nelegal de la deducere în cuantum de S9 lei precum și accesoriile aferente în suma de S10 lei.

III.3 Referitor la taxa pe valoarea adăugată neadmisa la deducere în cuantum de S7 lei.

Așa cum s-a arătat la punctul II din prezenta, prin actul de impunere contestat și din anexele acestuia, s-a reținut că pentru operațiunile consemnate în factura fiscală nr. nnnnnn/29.12.2005 (fila nr.65) emisă de către S.C. F. R. S.R.L. D. în valoare de S17 lei reprezentând lucrări de întreținerea și exploatarea terenului pentru anul 2005, petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de S7 lei. În subsidiar organele de control invoca faptul că veniturile obținute ca urmare a exploatării acestui teren agricol sunt înregistrate la S.C. F. R. S.R.L. și, drept urmare, cheltuielile aferente trebuie să fie suportate tot de către aceasta. Având în vedere cele de mai sus organele de inspecție fiscală concluzionează că operațiunile care fac obiectul litigiului sunt operațiuni impozabile pentru S.C. F. R. S.R.L. , și în consecință pentru acestea nu s-a acordat dreptul de deducere petentei (S.C. X S.A.) pentru suma de S7 lei.

În raport cu constatările mai sus arătate și a probatoriului existent la dosarul cauzei, se reține următoarea stare de fapt:

Între petenta și S.C. F. R. S.R.L. D. s-au încheiat două tipuri de contracte comerciale care au stat la baza efectuării lucrărilor de întreținere și exploatare a terenului agricol, și anume:

1. **contractul de folosință** încheiat la data de 09.02.2001 (filele nr.60-61) care are ca obiect *“darea în folosință de către S.C. R. A. către S.C. F. R. S.R.L. a terenului în suprafață totală de 81.82 ha împreună cu utilajele și construcțiile existente, pentru ca aceasta să asigure și să valorifice exploatarea terenului agricol în mod direct, pe riscul său și pe răspunderea sa”*. Tot în cadrul acestui capitol , S.C. X S.A. menționează faptul că este concesionar al acestui teren, în baza Contractului de concesiune nr. 12/18.10.2000 (filele nr.3-11), încheiat cu Agenția Domeniilor

Statului, pe durata de 49 ani, perioadă care coincide cu termenul de folosință a terenului, începând cu data de 01.01.2001.

2. contractul de prestări servicii în agricultură (filele nr.62-64) în care S.C.F. R. S.R.L. are calitatea de prestator iar S.C. X S.A. este beneficiar, contract al cărui obiect constă în obligația prestatorului de a executa în favoarea beneficiarului lucrări agricole și activități adiacente (a se vedea spre exemplificare fila nr. 64).

Prin contractul de concesiune nr.12/18.10.2000 (filele nr.3-11) în care părțile contractante sunt Agenția Domeniilor Statului în calitate de concendent și S.C. X S.A. în calitate de concesionar, s-a stabilit ca obligație a concesionarului efectuarea unui program minimal de lucrări și investiții pentru întreținerea și exploatarea terenului și pentru dezvoltarea exploatarea a căror valoare, așa cum se arată la pct. 7.13.2.1, clauză modificată prin Actul adițional nr. 1 din 18.12.2000 (filele nr. 1-2), reprezintă “ echivalentul în lei a 46.425 kg/grâu/an la cotația Bursei Române de Mărfuri sau la cotația bursieră de la Londra și /sau Amsterdam, la momentul plății “.

Analizând acest capăt de cerere prin prisma documentației depusă la dosar și a actelor normative speciale aplicabile pentru perioada verificată, apreciem că el este neintemeiat având în vedere considerentele ce urmează :

Taxa pe valoarea adăugată contestată se regăsește în factura fiscală nr. nnnnnn/29.12.2005 (fila nr.65) reprezentând lucrări de întreținerea și exploatarea terenului .

Faptul că S.C. F. R. S.R.L. a efectuat lucrări de întreținere și exploatare asupra terenului luat în folosință de la S.C. X S.A. nu reprezintă altceva decât ducerea la îndeplinire a obligațiilor contractuale stipulate la art. 6 “Obligațiile S.C. F.R. S.R.L.” liniuța 3 din contractul de folosință încheiat în data de 09.02.2001 intervenit între cele două părți, prin care se arată că “îi sunt opozabile în egală măsură și obligațiile ce revin S.C.R.A. S.A. din Contractul de concesiune nr. 12/18.10.2000 prevăzute în capitolul 7 cu excepția celor prevăzute la 7.16; 7.16.1; 7.17; 7.21; 7.22.”, referitoare la lucrări de întreținere și exploatare precum și lucrări de investiții.

Toate aceste lucrări efectuate de către S.C. F. R. S.R.L. au dus implicit la realizarea de venituri pentru aceasta – operațiuni impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, conform art. 126 alin. (4) lit. a) și art. 127 alin. (2) prima teză din Codul fiscal.

În ceea ce privește regimul deducerilor, menționăm că ele își găsesc reglementarea în cap. X al titlului VI din Codul fiscal. În conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) lit. a):

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

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

Analizând conținutul normei precitate, S.C. X S.A. avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr. nnnnnn/29.12.2005 (fila nr.65), numai dacă bunurile achiziționate erau destinate în folosul operațiunilor sale taxabile. Cum, în speța analizată veniturile sunt realizate și înregistrate de S.C.F. R. S.R.L. iar

cheltuielile pentru efectuarea lucrărilor sunt suportate tot de către aceasta - fiind obligatorii prin angajamentele și clauzele stipulate în contracte încheiate între părți - , rezultă că S.C. X S.A. nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală mai sus amintită.

Este adevărat că S.C. RAAL S.A are calitatea de acționar unic la S.C. F. R. S.R.L., conferită prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor din data de 07.04.2005 (fila nr.70), publicată în Monitorul Oficial din 31.05.2005 (fila nr.26), iar în această postură rezultatele nete realizate într-un an fiscal de către fermă ar putea reprezenta venituri pentru S.C. X S.A. Cu toate acestea însă cele două entități sunt persoane juridice distincte ale căror patrimonii, obligații și răspunderi nu pot fi confundate și transferate după criteriul acționariatului exclusiv.

Față de cele arătate mai sus , petenta nu avea posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală nr. nnnnnnn/29.12.2005 atâta timp cât aceste lucrări erau obligatoriu de realizat de către S.C F. R. S.R.L. așa cum se arată în contractele încheiate între aceasta și petenta.

Așa fiind, pentru suma de S7 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de întreținere și exploatare teren agricol pentru anul 2005, urmează a fi adoptată soluția respingerii ca netemeinică și nelegală pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art.178 alin.(1) și art.186 alin. (1) - alin. (2) din Codul de procedură fiscală ® , se

DECIDE :

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.A. B.**, pentru suma de S18 lei (S5 lei + S9 lei) reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară și majorări de întârziere aferente în sumă de S19 lei (S6 lei + S10 lei) și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 960/29.09.2006 pentru această sumă.

2. Respingerea ca neintemeiată a contestației formulate de petentă, pentru suma de S7 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară precum și majorări de întârziere aferente în cuantum de S8 lei și, pe cale de consecință, menținerea în parte a Deciziei de impunere nr.960/29.09.2006 pentru această sumă.

3. Constatăm renunțarea la contestație pentru suma de S11 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere în sumă de S12 lei și luăm act despre cererea petentei făcută în acest sens.

Împotriva prezentei se poate face contestație în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția Contencios Administrativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,
L.S .**