



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 36 / 2013

privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 907345/05.09.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr. .X./03.09.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/05.09.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA**, cu sediul în .X., Calea X FN, Județul .X., C.U.I. RO .X., J02/X/2002, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrație a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012.

Obiectul contestației formulate de **SC .X. SA** îl constituie suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

La data depunerii contestației, **SC .X. SA** figura la poziția nr.X din OPANAF nr. 3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrație a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, respectiv **13.07.2012**, așa cum rezulta din mențiunea olografa privind data, a reprezentantului societății înscrise pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.

(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **24.07.2012**, așa cum rezulta din documentul de transport nr. BOR00.X.I emis de firma de curierat rapid CARGUS, prin care contestația a fost transmisă la DGAMC București, document aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1), lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA**.

I. Prin contestația formulată, **SC .X. SA** solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, din următoarele considerente:

Societatea precizează ca obiectivul inspecției fiscale parțiale efectuate de DGAMC a fost verificarea modului de colectare și de plată a TVA pentru achiziții de bunuri, pentru cheltuieli de protocol, pentru operațiunile de modernizare a PT 2 .X. și pentru operațiunea de schimb de terenuri cu Municipiul .X., pentru fiecare operațiune în parte fiind stabilită TVA suplimentară de plată și accesorii aferente, după cum urmează:

a) Pentru achiziții de bunuri care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, constând în hrană pentru câini, brazi, coroane, servicii de reparații s-a dedus, conform susținerilor organului de inspecție fiscală, în mod nejustificat, cu încălcarea dispozițiilor art. 145, alin. (3), lit. a) din Codul fiscal, TVA în suma de .X. lei.

b) Pentru cheltuieli de protocol înregistrate peste limita prevăzută de lege, cheltuieli aferente anului 2006, societatea a dedus TVA în suma de .X. lei, încălcând astfel în opinia organelor de inspecție fiscală, dispozițiile art. 128, alin. (8), lit. f) din Codul fiscal.

c) Pentru așa numita livrare de bunuri constând în lucrări de modernizare a Punctului Termic 2 .X. (PT 2 .X.), lucrări de investiții care au fost predate Consiliului Local al Municipiului .X., fără ca **SC .X. SA** să perceapă și să colecteze TVA pentru acest transfer, operațiune care, potrivit susținerilor organelor de inspecție fiscală, era obligatorie, prin această omisiune societatea încălcând dispozițiile art. 126, art. 128, art. 140 și art. 155 din Codul fiscal.

d) Pentru schimbul de terenuri pe care **SC .X. SA** l-a efectuat cu Municipiul .X. în anul 2006, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea trebuia să factureze către Municipiul .X. valoarea terenului dat la schimb cu TVA și să colecteze această TVA, neefectuarea acestor operațiuni

reprezentand incalcarea dispozitiilor art. 126, art. 130, art. 140, art. 155 si art. 160¹ din Codul fiscal.

SC .X. SA considera ca nu sunt justificate din punct de vedere legal niciuna din constatarile de mai sus, motiv pentru care solicita anularea actelor administrative atacate.

In sustinerea contestatiei **SC .X. SA** aduce urmatoarele argumente:

a) Suma totala de .X. lei inregistrata in anii 2009 – 2010 in contul 611.03 “Reparatii auto nedeductibile” reprezinta in fapt, cheltuieli cu intretinerea si reparatiile aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale **SC .X. SA**, acestea fiind considerate de catre organele de inspectie fiscala in mod eronat ca fiind nedeductibile fiscal (in baza OUG nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar – fiscale), intrucat se incadreaza in prevederile art. 21, alin. (3), lit. n) din Codul fiscal.

Suma totala de .X. lei inregistrata in perioada verificata (01.01.2006 – 30.09.2010) in contul 6588.3.7.05 “Alte cheltuieli social-culturale” au fost efectuate cu incadrarea in prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal, fapt pentru care **SC .X. SA** considera ca suma de .X. lei reprezentand TVA suplimentara de plata calculata de organele de inspectie fiscala nu este in fapt datorata.

b) Conform Registrului de evidenta fiscala la rubrica “Explicatii privind operatiunile efectuate si calculul impozitului pe profit” rezulta ca **SC .X. SA** a inregistrat in anul 2006 cheltuieli de protocol peste limita prevazuta de lege, in suma de .X. lei, inclusiv TVA.

Fata de cele expuse mai sus, **SC .X. SA** considera ca suma de .X. lei calculata de organele de inspectie fiscala nu este in fapt datorata, intrucat in anul 2006 **SC .X. SA** a inclus TVA in cheltuielile nedeductibile fiscal aferente cheltuielilor de protocol peste limita admisa de lege si a procedat la regularizarea TVA aferenta acestor cheltuieli prin colectarea TVA in decontul privind TVA aferent lunii in care s-a facut regularizarea, dar nu mai tarziu de data la care au fost depuse situatiile financiare anuale ale societatii, respectiv luna mai 2007.

c) In legatura cu suma de .X. lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, suma calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii totale a investitiei inclusiv TVA (.X. lei), reprezentand modernizare PT 2V, **SC .X. SA** considera ca nu datoreaza aceasta suma, din urmatoarele motive:

Lucrarile efectuate pentru modernizarea PT 2V au constatat in inlocuirea retelei de termoficare secundare proprietatea CLM .X. si exploatate in concesiune de catre **SC .X. SA** cu niste retele de circuit primar, care ajung pana la intrarile in imobile unde au fost montate microcentrale termice.

Aceasta modernizare a condus practic, la dezafectarea schimbatoarelor de caldura si a cladirii PT 2V proprietatea CET, prin construirea mai multor circuite primare proprietatea CLM .X., ramificate din conducta principala de transport a energiei termice proprietatea CET inainte de intrarea in punctul termic.

SC .X. SA sustine ca, avand in vedere cele precizate anterior, in acest caz nu are loc o modernizare a unor mijloace fixe apartinand societatii, ci o inlocuire a unor retele de distributie a energiei termice proprietatea Consiliului Local. Simpla inlocuire a acestor conducte efectuata de catre CET in calitate de operator al serviciului de termoficare din fonduri alocate de catre cedent nu îl transforma pe concesionarul retelelor si administratorul lucrarilor de modernizare in proprietarul acestora.

Faptul ca, din punct de vedere contabil, societatea a ales sa contorizeze sumele cheltuite din fondurile primite in scopul realizarii modernizarii prin intermediul contului 231 "Investitii in curs", nu îi confera operatorului calitatea de proprietar al retelei noi. Mai mult decat atat, in opinia societatii, nici din definirea functionarii acestui cont de catre OMFP nr. 3055/2009 nu rezulta fara echivoc ca prin intermediul contului 231 se tine evidenta numai a investitiilor proprietatea societatii.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca in luna decembrie 2006, societatea evidentiaza in contabilitatea proprie operatiunea de constituire a mijlocului fix in favoarea patrimoniului public al Municipiului .X., prin operatiunea contabila 462.04.1 = 231.02.2 si acoperirea acestuia din subventiile incasate in contul investitiei – 13.X. = 462.04.1.

In opinia societatii, aceasta este o interpretare fortata a scoaterii din evidenta contabila a operatorului investitiei efectuate la mijloacele fixe ale unui tert pe seama datorilor, urmata de stingerea acestor datorii din subventiile primite.

Totodata, societatea sustine ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala au acreditat ideea ca receptionarea mijlocului fix a fost facuta de catre SC .X. SA, in realitate receptia fiind facuta de catre o comisie din care a facut parte personal cu atributii tehnice din partea operatorului in calitate de specialist si administrator al lucrarilor efectuate, iar din partea Primariei .X. au fost prezente persoanele din compartimentul evidenta constructii, sef serviciu si sef birou investitii, director adjunct, adica in mod evident persoanele care trebuie sa preia o investitie efectuata in calitate de proprietar-beneficiar.

De asemenea, societatea precizeaza ca sustinerea organelor de inspectie fiscala conform careia mijlocul fix se preda domeniului public al Municipiului .X. in baza HCLM nr. .X./31.10.2006, respectiv ca investitia se preda de catre SC .X. SA, este eronata, nefiind conforma cu continutul actului mentionat, unde nicaieri nu se precizeaza ca se aproba preluarea in domeniul

public al Municipiului .X. a investitiei proprietatea SC .X. SA contra unei anumite sume de bani sau despagubiri.

Art. 1 al HCLM nr. .X./31.10.2006 stipuleaza ca se aproba preluarea in domeniul public al Municipiului .X. a mijloacelor fixe realizate in baza proiectului tehnic "Modernizare PT 2V" finalizat, ceea ce nu inseamna nimic mai mult decat acordul Primariei de a inregistra in contabilitate investitia efectuata si de a o administra in continuare si nicidecum faptul ca din acel moment institutia devine proprietara retelei de distributie a agentului termic.

Coroborand dispozitiile art. 155, alin. (1) si art. 128, alin. (1) din Codul fiscal, SC .X. SA sustine faptul ca la scoaterea din evidenta contabila a investitiei nu putea sa emita o factura si sa colecteze TVA pentru investitia efectuata, pentru ca nu era proprietatea societatii, ea avand numai rolul de administrare a efectuarii acesteia, in calitate de unitate specializata si nu se realiza un transfer al dreptului de proprietate.

SC .X. SA sustine ca art. 128, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de organele de inspectie fiscala nu este aplicabil in cauza deoarece, pe de-o parte, investitia nu se gasea in patrimoniul persoanei impozabile, nefiind proprietatea acesteia, iar pe de alta parte, acest articol se refera la exproprii, pentru ca despagubirea nu o primeste cel care cedeaza dreptul de proprietate al unui bun de buna voie, ci acela care este nevoit sa faca acest lucru in baza unei dispozitii legale, iar in acest caz nu este vorba despre o expropriere.

SC .X. SA precizeaza ca a fost mandatat sa realizeze modernizarea PT 2V in baza unui contract incheiat si a unor dispozitii legale, in calitate de unitate specializata si a facut aceasta operatiune cu ajutorul fondurilor puse la dispozitie de catre beneficiar, invocand art. 8, alin. (3) din contractul sus-mentionat, prin care se precizeaza ca este vorba despre mijloace fixe apartinand patrimoniului public, caz in care nu se poate transfera proprietatea prin intermediul unei facturi emise catre Consiliul Local .X., la finalizarea investitiei si implicit nici colecta TVA pentru o livrare care nu a avut loc.

Astfel, SC .X. SA apreciaza ca nu datoreaza suma de .X. lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii totale a investitiei inclusiv TVA in suma de .X. lei, reprezentand Modernizare PT 2V.

d) In legatura cu suma de .X. lei reprezentand TVA colectata aferenta cedarii terenului proprietatea SC .X. SA, situat in Municipiul .X., Calea .X. .X., f.n., Jud. .X., in schimbul terenului situat in Municipiul .X., Bd. .X., f.n., in suprafata de X mp, nr. topo. .X., CF nr. .X., aflat in proprietatea privata a Municipiului .X., SC .X. SA considera ca nu datoreaza aceasta suma, din urmatoarele motive:

In conformitate cu HG nr. 105/2002, .X. s-a desprins din patrimoniul SC .X. SA si a trecut in domeniul public al Municipiului .X., in administrarea

Consiliului Local al Municipiului .X.. Prin acest act normativ, Municipiul .X., ca persoana juridica, devine actionarul unic al societatii, toate activele SC .X. SA constituind aport la capitalul social.

Terenul care face obiectul schimbului a fost proprietatea distribuitorului de energie termica .X. SA, societate ce a fost absorbita de SC .X. SA in urma fuziunii din anul 2004 si care a avut de asemenea Municipiul .X. ca actionar. In consecinta, participarea Municipiului .X. la capitalul social al SC .X. SA a crescut in anul 2004 cu terenul situat in Calea .X. .X., f.n., teren care a fost schimbat cu cel situat in Bd. .X..

Prin HCLM nr. 268/27.09.2006, Consiliului Local al Municipiului .X. in calitate de administrator al societatii, inlocuieste participarea Municipiului .X. la capitalul societatii cu o alta de valoare identica.

Aportul in natura al Municipiului .X. la capitalul social al SC .X. SA nu a constituit o livrare de bunuri efectuata cu plata, deci societatea nu si-a exercitat dreptul de deducere asupra taxei aferente terenului care a facut obiectul schimbului.

In consecinta, nici diminuarea aportului la capitalul social cu un bun adus ca aport, efectuata de catre actionar, nu poate constitui o livrare de bunuri efectuata cu plata, deci nu se poate colecta TVA.

SC .X. SA sustine ca, pe de alta parte, daca operatiunea nu este privita ca o retragere de capital social, trebuie tinut cont de urmatoarele:

- Terenul care a fost cedat de catre SC .X. SA prin HCLM nr. 268/27.09.2006, catre Municipiul .X., a fost cedat ulterior ca urmare a aceleiasi hotarari, catre TOP .X. SA, persoana inregistrata in scopuri de TVA.
- In cazul in care se emitea o factura cu TVA catre Municipiul .X., iar aceasta se inregistra in contabilitate cu valoarea din raportul de evaluare + TVA, era obligata sa cedeze concomitent terenul cu o valoare mai mare cu 19% decat cea evaluata, ceea ce reprezinta o denaturare a pretului pietei.
- Daca transferul dreptului de proprietate se efectua intre SC .X. SA si X SA, erau aplicabile masurile de simplificare prevazute la art. 160¹ din Codul fiscal (taxarea inversa) si terenul ajungea in proprietatea celei din urma la valoarea de X lei inscrisa in raportul de evaluare.
- Astfel, este neconcurential ca interpunerea unei institutii intr-o tranzactie de utilitate publica sa denatureze pretul acesteia si in totala neconcordanta cu prevederile art. 127, alin. (5) – Cod fiscal.

In opinia SC .X. SA, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (5) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care cedarea terenului nu este privita ca o operatiune legata de capitalul social efectuata de actionar, Municipiul .X. este persoana impozabila in ceea ce priveste schimbul de terenuri efectuat iar transferul de proprietate al terenului de sub PT 2V se face la valoarea din raportul de evaluare, la care nu se adauga TVA.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina **SC .X. SA** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

Prin Raportul de inspectie fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre: 01.01.2006 - 30.09.2010.

SC .X. SA a dedus in perioada 01.01.2006 - 30.09.2010 TVA inscrisa in facturi care evidentiaza achizitii de bunuri care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile (hrana pentru caini, brazii, coroane, servicii de reparatii, etc), valoarea totala a TVA dedusa din aceste facturi fiind in suma de .X. lei.

Prin deducerea TVA mentionata anterior SC .X. SA nu a respectat prevederile art. 145, alin. (3), litera a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala procedand la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere in suma de **.X. lei**.

Din verificarea efectuata asupra documentelor contabile ale SC .X. SA, in perioada 01.01.2006 - 30.09.2010, care au stat la baza colectarii TVA, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente:

A) Societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli de protocol peste limita prevazuta de lege in valoare totala de .X. lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata in valoare de **.X. lei**. Intrucat societatea a inregistrat in anul 2006 cheltuieli nedeductibile fiscal aferente cheltuielilor de protocol peste limita admisa de lege, aceasta avea obligatia regularizarii TVA aferenta acestor cheltuieli prin colectarea TVA in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii in care au fost depuse situatiile financiare anuale ale societatii, respectiv luna mai 2007.

Prin necollectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal inregistrate in anul 2006 in valoare de .X. lei, societatea a incalcat urmatoarele prevederi legale: art. 128, alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 6 alin. (11) si (12) din HG nr. 44/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele de mai sus, si in conformitate cu prevederile legale mentionate anterior, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea T.V.A. aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile in valoare de **.X. lei**, inregistrate de societate in perioada 01.01.2006 - 31.12.2009, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind astfel o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **.X. lei**.

B) SC .X. SA a fost in perioada ianuarie 2006 - decembrie 2009, operatorul serviciului de termoficare in Municipiul .X., avand ca obiect de activitate producerea, transportul, distributia si furnizarea energiei termice, activitate reglementata de O.G. nr. 73/29.08.2002 privind organizarea si functionarea serviciilor publice de alimentare cu energie termica produsa centralizat, abrogata si inlocuita de Legea nr. 325/14.07.2006 - Legea serviciului public de alimentare cu energie termica, coroborata cu Legea serviciilor comunitare de utilitati publice nr. 51 din 8 martie 2006.

SC .X. SA a devenit operator de servicii energetice de interes local in sensul OG nr. 73/29.08.2002 in urma fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA, in cursul anului 2004.

SC .X. SA a fost titularul initial al contractului de concesiune nr. .X./07.03.2001, contract incheiat intre Consiliul local al Municipiului .X., in calitate de concedent si SC .X. SA, in calitatea de concesionar, in temeiul HCLM nr. .X./27.02.2001. Prin actul aditional nr. X/03.02.2005 la contractul de concesiune nr. .X./07.03.2001, SC .X. SA devine parte la contract, in calitate de concesionar, in locul societatii absorbite.

Obiectul contractului de concesiune (prevazut la art. 1) este:

„1) Exploatarea bunurilor apartinand patrimoniului public de interes local, constand in retele termice, contoare, puncte termice si mijloace fixe din punctele termice, mijloace fixe de natura obiectelor de inventar, conform anexei nr. 1”.

Potrivit art. 7 din contractul sus-mentionat concesionarul este obligat:

- alin. (9) "Sa intocmeasca programele anuale de reparatii capitale, dotari si investitii, pe care sa le supuna spre aprobare concedentului si sa fundamenteze necesarul anual de fonduri pentru dotari, investitii si subventii;
- alin. (10) Sa efectueze pregatirea, elaborarea si urmarirea realizarii investitiilor publice."

Potrivit art. 8 din contractul sus-mentionat concedentul este obligat:

- alin. (3) " Sa asigure sumele necesare efectuării lucrărilor de reparații capitale la mijloacele fixe aparținând patrimoniului public concesionat, în limita prevederilor bugetare anuale aprobate cu această destinație."

- alin. (4) "Sa asigure fondurile necesare investițiilor propuse prin programele anuale, în limita sumelor prevăzute în bugetul local, cu această destinație."

În virtutea obligațiilor contractuale ce-i revin în calitate de concesionar al sistemului public de alimentare centralizată cu energie termică, SC .X. SA a elaborat Programul de investiții pe anul 2006, aprobat prin Hotărârea Consiliului de Administrație nr. 36 din 8 mai 2006.

În Programul de investiții pe anul 2006 este prevăzută finalizarea lucrării de reabilitare și modernizare a punctului termic 2 .X. și punerea în funcțiune a acestuia. Sursele de finanțare, conform programului, sunt de natură bugetară. Lucrarea de modernizare a fost începută în cursul anului 2005, în baza Autorizației de construire nr. .X. din 14.11.2005 și a fost executată de SC AM.X. SA în baza contractului nr. .X./08.11.2005, încheiat cu SC .X. SA.

Cheltuielile aferente investiției au fost înregistrate pe măsura efectuării lor în contul 231.02.2 - Investiții în curs analitic "Fond special", iar TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii aferente acestei investiții a fost dedusă de societate indiferent de sursa de finanțare a lucrărilor (surse proprii și subvenții de la bugetul statului). Investiția a fost continuată în anul 2006, fiind finalizată și recepționată în luna iunie 2006, la terminarea lucrărilor, conform procesului verbal de recepție nr. X/30.06.2006, concretizându-se în X de module termice compacte (micropuncte termice), care alimentează cu energie termică X de condominii. Valoarea mijlocului fix nou constituit și recepționat la finalizarea lucrărilor este de .X. lei, conform procesului verbal de recepție sus-mentionat.

Subvențiile de la bugetul statului pentru această investiție au fost acordate unității administrativ-teritoriale, respectiv Municipiului .X., fiind destinate modernizării și dezvoltării sistemelor centralizate de producere și distribuție a energiei termice, conform HG nr. 326/21 aprilie 2005 și HG nr. 433 din 5 aprilie 2006.

Sumele primite de către SC .X. SA de la Primăria Municipiului .X., reprezentând subvenții pentru investiții au fost înregistrate în contabilitate în creditul contului 13.X. "Subvenții guvernamentale pt. investiții-FS", prin debitul contului de disponibil la bănci (ct. 5121).

După recepționarea mijlocului fix "Modernizare P.T. 2 V", acesta se predă domeniului public al Municipiului .X. în baza HCLM .X. nr. 296 din 31 octombrie 2006, fără ca societatea să factureze livrarea de bunuri și să colecteze TVA aferentă.

Bunurile transferate către domeniul public al Municipiului .X. realizate în baza proiectului tehnic Modernizare P.T. 2 V finalizat se regăsesc în anexa 1 la HCLM nr. 296/ 31 octombrie 2006. Conform art. 2 din HCLM nr. 296/ 31 octombrie 2006 se aprobă totodată, recuperarea de către SC .X. SA a

sumelor cheltuite si nerecuperate din surse proprii pentru finalizarea lucrarii "Modernizare P.T. 2 V" in suma de .X. lei, precum si a sumei de .X. lei, reprezentand contravaloarea unor lucrari efectuate si neachitate de catre SC .X. SA catre furnizorii de investitii pentru finalizarea acestui obiectiv.

Practic, conform art. 2 din HCLM nr. .X./31 octombrie 2006 si a Anexei nr. 2 la hotarare, Primaria Municipiului .X. aproba decontarea investitiei "Modernizare PT 2V" din Calea .X. .X. la o valoare totala de .X. lei, inclusiv TVA, din care:

- .X. lei - subventii alocate deja societatii prin HG nr. 326/21 aprilie 2005;
- .X. lei - subventii alocate deja societatii prin HG nr. 433 din 5 aprilie 2006;
- .X. lei (.X. lei + .X. lei) - suma ce urmeaza a fi recuperata din Bugetul local al Municipiului .X..

La data de 01 decembrie 2006, mijlocul "Modernizare PT 2 .X. constituire mijloace fixe" se preia in concesiune prin semnarea Actului aditional nr. 2 la Contractul de concesiune nr. .X./07.03.2001 incheiat intre Consiliul Local al Municipiului .X. si SC .X. SA la valoarea de .X. lei. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in luna decembrie 2006, societatea evidentiaza in contabilitatea proprie atat operatiunea de constituire a mijlocului fix in favoarea patrimoniului public al Municipiului .X., cat si operatiunea de decontare a investitiei din subventiile incasate si preluarea in concesiune a acestuia, prin urmatoarele inregistrari contabile:

- constituirea mijlocului fix in favoarea domeniului public: 462.04.1 = 231.02.2;
- acoperirea din subventiile incasate a costului investitiei: 13.X. = 462.04.1;
- preluarea in concesiune a mijlocului fix constituit: 205 = 1016.

Avand in vedere cele prezentate, precum si prevederile art. 44 alin. (3) din Legea serviciilor comunitare de utilitati publice nr. 51 din 8 martie 2006, organele de inspectie apreciaza ca lucrarile de modernizare a punctului termic 2 .X., efectuate din alocatii de la bugetul de stat, conduc la realizarea unor mijloace fixe care, dupa receptionarea de catre societate, se predau domeniului public al Municipiului .X. si se afla in proprietatea acestuia.

SC .X. SA exploateaza bunurile din domeniul public in baza contractului de concesiune. In cazul acestei investitii finantate din alocatii bugetare, societatea achita TVA din surse proprii si exercita dreptul de deducere. Ulterior receptiei, bunurile intra in proprietatea autoritatilor locale si se transfera societatii pentru exploatarea sistemului de alimentare cu energie termica a Municipiului .X., conform contractului de concesiune.

Prin faptul ca societatea nu a facturat trecerea in domeniul public a mijlocului fix "Modernizare PT 2 .X. constituire mijloace fixe" si nu a colectat TVA aferenta acestuia, nu au fost respectate prevederile art. 128 alin. (3) lit. c), art. 126, alin. (1), art. 155 alin. (1) si (2) si art.140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA pentru livrari de bunuri/prestari de servicii in interiorul tarii este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.

Potrivit art. 2 din HCLM nr. 296/2006, valoarea totala de incasat, cu TVA inclusa, reprezentand contravaloarea investitiei PT 2V, este de .X. lei.

Avand in vedere situatia de fapt si tinand seama de prevederile legale sus-mentionate, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie au procedat la colectarea TVA aferenta acestei livrari, prin aplicarea cotei standard de 19% prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Prin urmare TVA de colectat stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala aferenta acestui transfer este in suma de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 19/119 = .X. \text{ lei}$).

C) La data de 24.10.2006 SC .X. SA a incheiat cu Municipiul .X. un contract de schimb de terenuri, autentificat sub nr. .X. la Biroul Notarial .X.. Schimbul a fost aprobat prin Hotararea Adunarii Generale a Actionarilor nr. 41 din 6 septembrie 2006 si Decizia nr. 60 din 6 septembrie 2006 a Consiliului de Administratie si HCLM nr. 268 din 27 septembrie 2006.

Prin contractul de schimb sus-mentionat SC .X. SA a cedat terenul de sub punctul termic .X. 2, proprietatea sa in cota indiviza de X/X mp, inregistrat in CF la mai multe nr. topo, situat in Municipiul .X., Calea .X. .X., f.n., jud. .X., in schimbul terenului situat in Municipiul .X., Bd. .X., FN, in suprafata de X mp, nr. topo .X., CF nr. .X., aflat in proprietatea privata a Municipiului .X..

Valoarea de schimb a terenului este de .X. lei, fiind determinata prin evaluare de catre SC .X. SRL, conform raportului de evaluare nr. .X./04.09.2006 si a extrasului din raportul de evaluare.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, schimbul de terenuri realizat de SC .X. SA reprezinta, potrivit art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabila in anul 2006, doua operatiuni distincte de livrare.

Livrarea terenurilor de orice fel, reprezenta in anul 2006 operatiune supusa masurilor de simplificare prevazute la art. 160¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cu conditia ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Intrucat tranzactia s-a derulat intre o persoana inregistrata ca platitor de TVA - SC .X. SA in calitate de vanzator si Municipiul .X., persoana juridica

neinregistrata ca platitor de TVA, in calitate de cumparator, SC .X. SA trebuia sa factureze cu TVA aceasta livrare, respectiv sa colecteze TVA.

Prin necolectarea TVA aferenta livrării, in suma de .X. lei, SC .X. SA nu a respectat prevederile art. 130, art. 160¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabila in anul 2006, coroborat cu pct. 65¹ alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 155 alin. (1) si (2), art. 140, alin. (1) si art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere situatia de fapt si tinand seama de prevederile legale sus-mentionate, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta livrării terenului in cauza, prin aplicarea cotei standard de 19% prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind astfel o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de .X. lei ($.X. \times 19\% = .X. \text{ lei}$).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand TVA de colectat stabilita suplimentar, aferenta transferului mijlocului fix "Modernizare P.T. 2 V" Administratiei Domeniului Public al Municipiului .X.,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată pentru întreaga valoare a obiectivelor reabilite cedate Consiliului Local .X., fără să țină cont că SC .X. SA a dedus TVA aferentă achiziției de bunuri și servicii efectuate pentru această investiție.

În fapt, in calitate de concesionar al sistemului public de alimentare centralizata cu energie termica (asa cum s-a explicat pe larg la cap. II B), SC .X. SA a elaborat Programul de investitii pe anul 2006, aprobat prin Hotararea Consiliului de Administratie nr. 36 din 8 mai 2006.

In Programul de investitii pe anul 2006 a fost prevazuta finalizarea lucrarii de reabilitare si modernizare a punctului termic 2 .X. si punerea in functiune a acestuia. Sursele de finantare, conform programului, au fost de natura bugetara. Lucrarea de modernizare a fost inceputa in cursul anului 2005,

in baza Autorizatiei de construire nr. .X. din 14.11.2005 si a fost executata de SC AM.X. SA in baza contractului nr. .X./08.11.2005, incheiat cu SC .X. SA.

Cheltuielile aferente investitiei au fost inregistrate pe masura efectuarii lor in contul 231.02.2 - Investitii in curs analitic "Fond special", iar TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii aferente acestei investitii a fost dedusa de societate indiferent de sursa de finantare a lucrarilor (surse proprii si subventii de la bugetul statului). Investitia a fost continuata in anul 2006, fiind finalizata si receptionata in luna iunie 2006, la terminarea lucrarilor, conform procesului verbal de receptie nr. .X./30.06.2006, concretizandu-se in X de module termice compacte (micropuncte termice), care alimenteaza cu energie termica X de condominii. Valoarea mijlocului fix nou constituit si receptionat la finalizarea lucrarilor a fost de .X. lei, conform procesului verbal de receptie sus-mentionat.

Subventiile de la bugetul statului pentru aceasta investitie au fost acordate unitatii administrativ-teritoriale, respectiv Municipiului .X., fiind destinate modernizarii si dezvoltarii sistemelor centralizate de productie si distributie a energiei termice, conform HG nr. 326/21 aprilie 2005 si HG nr. 433 din 5 aprilie 2006.

Sumele primite de catre SC .X. SA de la Primaria Municipiului .X., reprezentand subventii pentru investitii au fost inregistrate in contabilitate in creditul contului 13.X. "Subventii guvernamentale pt. investitii-FS", prin debitul contului de disponibil la banci (ct. 5121).

Dupa receptionarea mijlocului fix "Modernizare P.T. 2 V", acesta s-a predat domeniului public al Municipiului .X. in baza HCLM .X. nr. 296 din 31 octombrie 2006, fara ca societatea sa factureze livrarea de bunuri si sa colecteze TVA aferenta.

Bunurile transferate catre domeniul public al Municipiului .X. realizate in baza proiectului tehnic Modernizare P.T. 2 V finalizat" se regasesc in anexa 1 la HCLM nr. .X./31 octombrie 2006. Conform art. 2 din HCLM nr. 296/31 octombrie 2006 se aproba totodata, recuperarea de catre SC .X. SA a sumelor cheltuite si nerecuperate din surse proprii pentru finalizarea lucrarii "Modernizare P.T. 2 V" in suma de .X. lei, precum si a sumei de .X. lei, reprezentand contravaloarea unor lucrari efectuate si neachitate de catre SC .X. SA catre furnizorii de investitii pentru finalizarea acestui obiectiv.

Practic, conform art. 2 din HCLM nr. .X./31 octombrie 2006 si a Anexei nr. 2 la hotarare, Primaria Municipiului .X. aproba decontarea investitiei "Modernizare PT 2V" din Calea .X. .X. la o valoare totala de .X. lei, inclusiv TVA, din care:

- .X. lei - subventii alocate deja societatii prin HG nr. 326/21 aprilie 2005;
- .X. lei - subventii alocate deja societatii prin HG nr. 433 din 5 aprilie 2006;
- .X. lei (.X. lei + .X. lei) - suma ce urmeaza a fi recuperata din Bugetul local al Municipiului .X..

La data de 01 decembrie 2006, mijlocul "Modernizare PT 2 .X. constituire mijloace fixe" se preia in concesiune prin semnarea Actului aditional nr. 2 la Contractul de concesiune nr. .X./07.03.2001 incheiat intre Consiliul Local al Municipiului .X. si SC .X. SA la valoarea de .X. lei. Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in luna decembrie 2006, societatea evidentiaza in contabilitatea proprie atat operatiunea de constituire a mijlocului fix in favoarea patrimoniului public al Municipiului .X., cat si operatiunea de decontare a investitiei din subventiile incasate si preluarea in concesiune a acestuia, prin urmatoarele inregistrari contabile:

- constituirea mijlocului fix in favoarea domeniului public: 462.04.1 = 231.02.2;
- acoperirea din subventiile incasate a costului investitiei: 13.X. = 462.04.1;
- preluarea in concesiune a mijlocului fix constituit: 205 = 1016.

Avand in vedere cele prezentate, precum si prevederile art. 44 alin. (3) din Legea serviciilor comunitare de utilitati publice nr. 51 din 8 martie 2006, organele de inspectie au apreciat ca lucrarile de modernizare a punctului termic 2 .X., efectuate din alocatii de la bugetul de stat, conduc la realizarea unor mijloace fixe care, dupa receptionarea de catre societate, se predau domeniului public al Municipiului .X. si se afla in proprietatea acestuia.

SC .X. SA exploateaza bunurile din domeniul public in baza contractului de concesiune. In cazul acestei investitii finantate din alocatii bugetare, societatea achita TVA din surse proprii si exercita dreptul de deducere. Ulterior receptiei, bunurile intra in proprietatea autoritatilor locale si se transfera societatii pentru exploatarea sistemului de alimentare cu energie termica a Municipiului .X., conform contractului de concesiune.

Prin faptul ca societatea nu a facturat trecerea in domeniul public a mijlocului fix "Modernizare PT 2 .X. constituire mijloace fixe" si nu a colectat TVA aferenta acestuia, organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu au fost respectate prevederile art. 128 alin. (3) lit. c), art. 126, alin. (1), art. 155 alin. (1) si (2) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA pentru livrari de bunuri/prestari de servicii in interiorul tarii este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.

Potrivit art. 2 din HCLM nr. 296/2006, valoarea totala de incasat, cu TVA inclus, reprezentand contravaloarea investitiei PT 2V, este de .X. lei.

Avand in vedere situatia de fapt si tinand seama de prevederile legale sus-mentionate, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie au procedat la colectarea TVA aferenta acestei

livrari, prin aplicarea cotei standard de 19% prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Prin urmare TVA de colectat stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala aferenta acestui transfer este in suma de .X. lei (.X. lei x $19/119 = .X.$ lei).

SC .X. SA considera ca nu datoreaza suma de .X. lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala intrucat, in acest caz nu are loc o modernizare a unor mijloace fixe apartinand societatii, ci o inlocuire a unor retele de distributie a energiei termice proprietatea Consiliului Local. Simpla inlocuire a acestor conducte efectuata de catre CET in calitate de operator al serviciului de termoficare din fonduri alocate de catre cedent nu îl transforma pe concesionarul retelelor si administratorul lucrarilor de modernizare in proprietarul acestora.

Faptul ca, din punct de vedere contabil, societatea a ales sa contorizeze sumele cheltuite din fondurile primite in scopul realizarii modernizarii prin intermediul contului 231 "Investitii in curs", nu îi confera operatorului calitatea de proprietar al retelei noi. Mai mult decat atat, in opinia societatii, nici din definirea functionarii acestui cont de catre OMFP nr. 3055/2009 nu rezulta fara echivoc ca prin intermediul contului 231 se tine evidenta numai a investitiilor proprietatea societatii.

De asemenea, societatea precizeaza ca sustinerea organelor de inspectie fiscala conform careia mijlocul fix se preda domeniului public al Municipiului .X. in baza HCLM nr. .X./31.10.2006, respectiv ca investitia se preda de catre SC .X. SA, este eronata, nefiind conforma cu continutul actului mentionat, unde nicaieri nu se precizeaza ca se aproba preluarea in domeniul public al Municipiului .X. a investitiei proprietatea SC .X. SA contra unei anumite sume de bani sau despagubiri.

Art. 1 al HCLM nr. .X./31.10.2006 stipuleaza ca se aproba preluarea in domeniul public al Municipiului .X. a mijloacelor fixe realizate in baza proiectului tehnic "Modernizare PT 2V" finalizat, ceea ce nu inseamna nimic mai mult decat acordul Primariei de a inregistra in contabilitate investitia efectuata si de a o administra in continuare si nicidecum faptul ca din acel moment institutia devine proprietara retelei de distributie a agentului termic.

SC .X. SA sustine ca art. 128, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de organele de inspectie fiscala nu este aplicabil in cauza deoarece, pe de-o parte, investitia nu se gasea in patrimoniul persoanei impozabile, nefiind proprietatea acesteia, iar pe de alta parte, acest articol se refera la exproprii, pentru ca despagubirea nu o primeste cel care cedeaza dreptul de proprietate al unui bun de buna voie, ci acela care este nevoit sa faca acest lucru in baza unei dispozitii legale, iar in acest caz nu este vorba despre o expropriere.

SC .X. SA precizeaza ca a fost mandatat sa realizeze modernizarea PT 2V in baza unui contract incheiat si a unor dispozitii legale, in calitate de unitate specializata si a facut aceasta operatiune cu ajutorul fondurilor puse la dispozitie de catre beneficiar, invocand art. 8, alin. (3) din contractul sus-mentionat, prin care se precizeaza ca este vorba despre mijloace fixe apartinand patrimoniului public, caz in care nu se poate transfera proprietatea prin intermediul unei facturi emise catre Consiliul Local .X., la finalizarea investitiei si implicit nici colecta TVA pentru o livrare care nu a avut loc.

În drept, art. 44, alin. (3) din Legea nr. 51/8 martie 2006 - Legea serviciilor comunitare de utilitati publice, precizeaza:

“(3) Bunurile realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice, sau revin în proprietatea publică a acestora, ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia.”

Potrivit prevederilor mai sus citate, rezulta ca lucrarile de modernizare a unui obiectiv, efectuate din alocatii de la bugetul de stat, conduc la realizarea unor mijloace fixe care, dupa receptionarea de catre societate, se predau domeniului public al unitatii administrativ-teritoriale respective si se afla in proprietatea acestuia.

Speței îi sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

coroborate cu prevederile art. 128, alin. (1) și alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2006, care precizează:

”Livrarea de bunuri

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin.(1):

[...]

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri; ”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, până la 31.12.2006, potrivit prevederilor art. 134 alin. (3) din Legea nr. 571/2003:

“(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Art. 155, alin. (1) și (2) privind facturarea, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Facturile fiscale

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. (...)

(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.** Astfel, în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data **la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru livrări de bunuri la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că întrucât societatea a predat obiectivele de investiții către Consiliul Local .X., SC .X. SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru aceste investiții, și de a emite

facturi cu TVA cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că investițiile s-au efectuat asupra sistemelor de utilități publice care sunt parte componentă a infrastructurii tehnico-edilitare a unităților administrativ-teritoriale, sunt bunuri de interes și folosință publică și aparțin potrivit legii, domeniului public al unităților administrativ-teritoriale.

SC .X. SA este operatorul și gestionarul serviciilor de utilități publice în baza contractului de concesiune a serviciului de alimentare centralizată cu energie termică. Prin acest contract s-a transmis concesionarului dreptul exclusiv și obligația de a presta serviciul public, precum și de a exploata, întreține, reabilita, moderniza și extinde acest sistem cu aprobarea concedentului.

Acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:

1. Societatea poate să considere că lucrările de reabilitare a sistemului de termoficare, facturate cu TVA de prestatori, nu sunt destinate realizării sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi.

Această soluție este cea mai simplă din punct de vedere al TVA, prezintă și avantaje pentru societate și în sensul fluxului de numerar și în sensul obligațiilor administrative, dar, totodată este și corectă prin prisma TVA.

2. O altă abordare a acestei situații, mult mai complicată ca regim al TVA, ar fi să considerăm că societatea se comportă ca și un comisionar din punct de vedere al TVA, respectiv ca un cumpărător-revânzător.

Astfel, potrivit art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Conform art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

La alin. (3) lit. c) din cadrul aceluiași articol, se precizează că sunt considerate livrări de bunuri trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acestuia, în schimbul unei despăgubiri.

Potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiunile sale taxabile.[...]

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că societatea care își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate realizării activității sale taxabile sau în situația în care deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții societatea se comportă ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local.

Prin urmare, întrucât investițiile s-au efectuat asupra unor bunuri care nu sunt în patrimoniul său, **societatea SC .X. SA avea obligația de a emite facturi cu TVA pentru investițiile predate către Consiliul Local .X., pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate la obiectivele de investiții.**

În același sens, în spețe similare, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal prin Deciziile nr. .X./03.03.2009, nr. .X./02.04.2009 și nr. .X./02.04.2009.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca, cheltuielile aferente investiției au fost înregistrate pe măsura efectuării lor în contul 231.02.2 - Investiții în curs analitic "Fond special", **iar TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii aferente acestei investiții a fost dedusa de societate indiferent de sursa de finantare a lucrarilor (surse proprii si subventii de la bugetul statului).**

Investitia a fost continuata în anul 2006, fiind finalizata și receptionata în luna iunie 2006, la terminarea lucrărilor, conform procesului verbal de receptie nr. .X./30.06.2006, concretizandu-se în X de module termice compacte (micropuncte termice), care alimentează cu energie termică X de condominii. Valoarea mijlocului fix nou constituit și receptionat la finalizarea lucrărilor a fost de .X. lei, conform procesului verbal de receptie sus-mentionat.

Dupa receptionarea mijlocului fix "Modernizare P.T. 2 V", acesta s-a predat domeniului public al Municipiului .X. în baza HCLM .X. nr. X din 31 octombrie 2006, fara ca societatea sa factureze livrarea de bunuri si sa colecteze TVA aferenta.

Bunurile transferate către domeniul public al Municipiului .X. realizate în baza proiectului tehnic Modernizare P.T. 2 V finalizat" se regăsesc în anexa 1 la HCLM nr. .X./31 octombrie 2006.

Practic, conform art. 2 din HCLM nr. .X./31 octombrie 2006 si a Anexei nr. 2 la hotarare, Primaria Municipiului .X. aproba decontarea investitiei "Modernizare PT 2V" din Calea .X. .X. la o valoare totala de .X. lei, **inclusiv TVA**.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta acestei livrari, prin aplicarea cotei standard de 19% prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Prin urmare TVA de colectat stabilita suplimentar de catre organele de inspectie fiscala aferenta acestui transfer este in suma de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 19/119 = .X. \text{ lei}$), rezultand că organele de inspectie fiscală au aplicat cota de 19% la întreaga valoare a obiectivelor predate, inclusiv TVA, fără a  ine cont că **societatea a dedus TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii aferente acestei investitii**.

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspectie fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată la întreaga valoare a obiectivelor reabilitate  i cedate, fără a preciza cuantumul TVA dedusa de societate la efectuarea investitiilor.

Având în vedere cele precizate mai sus, urmează să se desfiin eze Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012 pentru TVA suplimentară în valoare de .X. lei, cu consecin a reverificării tuturor documentelor de către alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, pentru aceea i obliga ie bugetară  i aceea i perioadă, în sensul celor re inute în motivarea prezentei decizii.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desfiin a total sau par ial actul administrativ atacat, situa ie în care urmează să se  nceie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborate cu cele ale pct. 11.6 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“11.6. Decizia de desfiin are va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceea i perioadă  i acela i obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilita de organele de inspectie fiscală, aceasta reprezintă măsură accesorie

în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012 pentru TVA în suma de **.X. lei** reprezentând TVA de colectat stabilita suplimentar, aferenta transferului mijlocului fix "Modernizare P.T. 2 V" Administrației Domeniului Public al Municipiului .X., se va desființa decizia de impunere contestată și pentru accesoriile aferente TVA în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile datorate bugetului de stat în funcție de cele constatate la reanalizarea debitului pentru care s-a desființat decizia de impunere.

2) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA de colectat stabilita suplimentar, aferenta schimbului de terenuri efectuat în anul 2006 de către SC .X. SA cu Municipiul .X.,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează TVA colectată aferentă schimbului de terenuri, în condițiile în care tranzacția s-a derulat între o persoană înregistrată ca plătitor de TVA, respectiv SC .X. SA – în calitate de vânzător și Municipiul .X., persoană juridică neînregistrată ca plătitor de TVA în calitate de cumpărător.

În fapt, la data de 24.10.2006 SC .X. SA a încheiat cu Municipiul .X. un contract de schimb de terenuri, autentificat sub nr. .X. la Biroul Notarial .X.. Schimbul a fost aprobat prin Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor nr. 41 din 6 septembrie 2006 și Decizia nr. 60 din 6 septembrie 2006 a Consiliului de Administrație și HCLM nr. 268 din 27 septembrie 2006.

Prin contractul de schimb sus-mentionat SC .X. SA a cedat terenul de sub punctul termic .X. 2, proprietatea sa în cota indiviză de .X. mp, înscris în CF la mai multe nr. topo, situat în Municipiul .X., Calea .X. .X., f.n., jud. .X., în schimbul terenului situat în Municipiul .X., Bd. .X., FN, în suprafața de 144 mp, nr. topo .X., CF nr. .X., aflat în proprietatea privată a Municipiului .X..

Valoarea de schimb a terenului este de .X. lei, fiind determinată prin evaluare de către SC .X. SRL, conform raportului de evaluare nr. .X./04.09.2006 și a extrasului din raportul de evaluare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, schimbul de terenuri realizat de SC .X. SA reprezintă, potrivit art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabilă în anul 2006, două operațiuni distincte de livrare.

Livrarea terenurilor de orice fel, reprezenta in anul 2006 operatiune supusa masurilor de simplificare prevazute la art. 160¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cu conditia ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Intrucat tranzactia s-a derulat intre o persoana inregistrata ca platitor de TVA - SC .X. SA in calitate de vanzator si Municipiul .X., persoana juridica neinregistrata ca platitor de TVA, in calitate de cumparator, SC .X. SA trebuia sa factureze cu TVA aceasta livrare, respectiv sa colecteze TVA.

Prin necolectarea TVA aferenta livrarii, in suma de .X. lei, SC .X. SA nu a respectat prevederile art. 130, art. 160¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabila in anul 2006, coroborat cu pct. 65¹ alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 155 alin. (1) si (2), art. 140, alin. (1) si art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere situatia de fapt si tinand seama de prevederile legale sus-mentionate, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta livrarii terenului in cauza, prin aplicarea cotei standard de 19% prevazuta la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilind astfel o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de .X. lei ($.X. \times 19\% = .X. \text{ lei}$).

SC .X. SA considera ca nu datoreaza aceasta suma, intrucat in conformitate cu HG nr. 105/2002, .X. s-a desprins din patrimoniul SC .X. SA si a trecut in domeniul public al Municipiului .X., in administrarea Consiliului Local al Municipiului .X.. Prin acest act normativ, Municipiul .X., ca persoana juridica, devine actionarul unic al societatii, toate activele SC .X. SA constituind aport la capitalul social.

Terenul care face obiectul schimbului a fost proprietatea distribuitorului de energie termica .X. SA, societate ce a fost absorbita de SC .X. SA in urma fuziunii din anul 2004 si care a avut de asemenea Municipiul .X. ca actionar. In consecinta, participarea Municipiului .X. la capitalul social al SC .X. SA a crescut in anul 2004 cu terenul situat in Calea .X. .X., f.n., teren care a fost schimbat cu cel situat in Bd. .X..

Prin HCLM nr. 268/27.09.2006, Consiliului Local al Municipiului .X. in calitate de administrator al societatii, inlocuieste participarea Municipiului .X. la capitalul societatii cu o alta de valoare identica.

Aportul in natura al Municipiului .X. la capitalul social al SC .X. SA nu a constituit o livrare de bunuri efectuata cu plata, deci societatea nu si-a

exercitat dreptul de deducere asupra taxei aferente terenului care a facut obiectul schimbului.

In consecinta, nici diminuarea aportului la capitalul social cu un bun adus ca aport, efectuata de catre actionar, nu poate constitui o livrare de bunuri efectuata cu plata, deci nu se poate colecta TVA.

In opinia SC .X. SA, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (5) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care cedarea terenului nu este privita ca o operatiune legata de capitalul social efectuata de actionar, Municipiul .X. este persoana impozabila in ceea ce priveste schimbul de terenuri efectuat iar transferul de proprietate al terenului de sub PT 2V se face la valoarea din raportul de evaluare, la care nu se adauga TVA.

În drept, in speta sunt aplicabile prevederile art. 130 si art. 160¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabila in anul 2006, care stipuleaza:

Art. 130

“Schimburi de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

Art. 160¹

“Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt: (...)

b) terenurile de orice fel;”

coroborat cu pct. 65¹ alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

Pct. 65¹. – “(1) Condiția obligatorie prevăzută la [art. 160¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Nu se aplică taxare inversă în cazul în care vânzătorul sau cumpărătorul nu este persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru aceste operațiuni aplicându-se regimul normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Potrivit normelor legale mai sus citate, în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri în schimbul unei alte livrări de bunuri, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri cu plată, terenurile sunt bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare, respectiv taxarea inversă, cu condiția ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Nu se aplică taxare inversă în cazul în care vânzătorul sau cumpărătorul nu este persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru aceste operațiuni aplicându-se regimul normal de taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, în speta sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1), art. 140, alin. (1) și art. 155 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării schimbului (anul 2006), care precizează:

Art. 126

“Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2).”*

Art. 140

“Cota standard și cota redusă

(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

Art. 155

“Facturile fiscale

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și contribuabilii inactivi, ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în orice documente emise.(...)

(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată.”

Potrivit normelor legale mai sus citate, pentru a fi cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, o operatiune trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii: sa constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor sa fie în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa fie realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1) si livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2)”.

Cota standard a TVA este de 19%, iar orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar, persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată neavand dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în orice documente emise.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si fata de motivele petentei exprimate in contestatia formulata, organele de solutionare a contestatiei retin urmatoarele:

a) Terenul cedat Municipiului .X. de catre SC .X. SA, situat in Calea .X. .X., fn, de sub PT 2 .X., a intrat in proprietatea acesteia cu ocazia fuziunii prin absorbtie cu SC .X. SA - societate absorbita de SC .X. SA in anul 2004, al carei actionar majoritar era tot Municipiul .X.. Astfel petenta considera ca terenul primit la schimb de la Municipiul .X., situat in B-dul .X., fn, in suprafata de X mp, inlocuieste in capitalul social terenul cedat, situat in Calea .X. .X., fn, fiind de valoare egala.

Mentionam ca abordarea schimbului de terenuri ca operatiune de capital (majorare, respectiv diminuare a aportului la capitalul social al actionarului majoritar) nu poate fi acceptat de organele de solutionare, atata timp cat societatea nu a prezentat nicio dovada in sensul celor afirmate (Hotarare AGA, HCLM) si nu a facut niciun demers privind inregistrarea de mentiuni la ORC cu privire la majorarea, respectiv diminuarea capitalului social, cu respectivele aporturi/retrageri in natura.

b) Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, schimbul de terenuri realizat de SC .X. SA reprezinta, potrivit art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, valabila in anul 2006, doua

operatiuni distincte de livrare. Prin urmare, cedarea terenului situat in .X., Calea .X. .X., FN de catre SC .X. SA, Municipiului .X., reprezinta o operatiune de livrare distincta si doar aceasta operatiune face obiectul inspectiei fiscale.

Livrarea terenurilor de orice fel, reprezenta in anul 2006 o operatiune supusa masurilor de simplificare prevazute la art. 160¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cu conditia ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Organele de solutionare a contestatiei, ca si organele de inspectie fiscala, nu pot sa se pronunte cu privire la existenta distorsiunilor concurentiale prevazute la art. 127, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece tranzactiile ulterioare realizate de Municipiul .X. nu fac obiectul dosarului cauzei.

Asadar, in legatura cu schimbul de terenuri efectuat in anul 2006 de catre SC .X. SA cu Municipiul .X. mentionam ca petenta nu aduce argumente, respectiv dovezi sau "inscrisuri relevante" in sustinerea contestatiei, in plus fata de cele prezentate in punctul de vedere pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, cu ocazia discutiei finale.

Pe cale de consecinta, rezulta ca societatea datoreaza TVA colectata suplimentar in suma de **.X. lei**.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea datoreaza TVA colectata suplimentar in suma de **.X. lei** aferenta aferenta schimbului de terenuri efectuat in anul 2006 de catre SC .X. SA cu Municipiul .X., motiv pentru care în temeiul art. 216, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră contestația poate fi respinsă ca *“neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, contestația formulată de **SC .X. SA** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA colectata suplimentar in suma de **.X. lei**.

3) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentand TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de bunuri (hrana pentru caini, brazii, coroane, servicii de reparatii, etc.) in suma totala de .X. lei,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează TVA suplimentară de plată, în condițiile în care, desi contesta aceasta suma, la contestatie nu depune documente prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA a dedus in perioada 01.01.2006 - 30.09.2010, TVA inscrisa in facturi care evidentiaza achizitii de bunuri care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile (hrana pentru caini, brazii, coroane, servicii de reparatii, etc.), valoarea totala a TVA dedusa din aceste facturi fiind in suma de **.X. lei.**

Organele de inspectie fiscala au considerat ca prin deducerea TVA mentionata anterior SC .X. SA nu a respectat prevederile art. 145, alin. (3), litera a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au procedat la determinarea TVA pentru care societatea nu avea drept de deducere in suma de **.X. lei.**

Prin contestatie, societatea sustine ca suma de .X. lei inregistrata in anii 2009 – 2010 in contul 611.03 “Reparatii auto nedeductibile” reprezinta in fapt, cheltuieli cu intretinerea si reparatiile aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale **SC .X. SA**, fiind astfel cheltuieli deductibile, intrucat se incadreaza in prevederile art. 21, alin. (3), lit. n) din Codul fiscal, iar suma de .X. lei inregistrata in perioada verificata (01.01.2006 – 30.09.2010) in contul 6588.3.7.05 “Alte cheltuieli social-culturale” au fost efectuate cu incadrarea in prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal.

Astfel, **SC .X. SA** considera ca suma de **.X. lei** reprezentand TVA suplimentara de plata calculata de organele de inspectie fiscala nu este in fapt datorata.

În drept, art. 145, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in anul 2006, prevede:

Art. 145

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

a) 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.”

Potrivit normelor legale mai sus citate rezulta ca, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă TVA 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, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta ca suma de .X. lei reprezintă cheltuieli care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, reprezentând reparații auto înregistrate în contul 611.03 “Reparații auto nedeductibile”. Deși societatea susține ca aceste cheltuieli reprezintă reparații aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale **SC .X. SA**, cheltuieli „deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții” și invocă în susținere prevederile art. 21, alin. (3), lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi incidente impozitului pe profit și nu taxei pe valoarea adăugată, nu depune niciun document care să justifice această afirmație, respectiv din care să rezulte ca acestea sunt reparații efectuate la autoturismele societății și ca acestea erau utilizate de persoanele cu funcții de conducere și administrare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au reținut ca înșiși contestatara a tratat aceste cheltuieli ca și nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la cheltuielile înregistrate de societate drept cheltuieli sociale (hrana pentru câini, brazi, coroane etc.) în suma de .X. lei, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuieli care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, contestatara susține ca acestea se încadrează în prevederile art. 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, temei de drept, de asemenea incident impozitului pe profit, fără să aducă în susținere documente justificative prin care să combată constatarile organelor de inspecție fiscală.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală au considerat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, nefiind nici de natura celor menționate la art. 21, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au procedat la determinarea TVA aferentă, pentru care societatea nu avea drept de deducere.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că argumentele invocate de contestatara nu sunt de natură să combată constatarile organelor de inspecție fiscală, precum și pentru faptul că prin contestație nu sunt depuse documente din care să reiasă cele susținute, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „Contestația poate fi respinsă ca a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de **SC .X. SA** pentru TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**.

4) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA colectată aferentă cheltuielilor de protocol în suma de **.X. lei**,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA datorează TVA suplimentară de plată, în condițiile în care, societatea a înregistrat în cursul anului 2006 cheltuieli nedeductibile fiscal aferente cheltuielilor de protocol peste limita admisă de lege în suma de **.X. lei, fără a efectua regularizarea TVA prevăzută de normele legale în vigoare.**

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli de protocol peste limita prevăzută de lege în valoare totală de **.X. lei**, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare de **.X. lei**. Întrucât societatea a înregistrat în anul 2006 cheltuieli nedeductibile fiscal aferente cheltuielilor de protocol peste limita admisă de lege, aceasta avea obligația regularizării TVA aferente acestor cheltuieli prin colectarea TVA în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii în care au fost depuse situațiile financiare anuale ale societății, respectiv luna mai 2007, cel mai târziu.

Prin necollectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal înregistrate în anul 2006 în valoare de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat următoarele prevederi legale: art. 128, alin. (8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 6 alin. (11) și (12) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, și în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, coroborat cu art. 94, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea T.V.A. aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile în valoare de **.X. lei**, înregistrate de societate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2009, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% prevăzută la art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, stabilind astfel o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în suma de **.X. lei**.

SC .X. SA considera ca suma de .X. lei calculata de organele de inspectie fiscala nu este in fapt datorata, intrucat in anul 2006 **SC .X. SA** a inclus TVA in cheltuielile nedeductibile fiscal aferente cheltuielilor de protocol peste limita admisa de lege si a procedat la regularizarea TVA aferenta acestor cheltuieli prin colectarea TVA in decontul privind TVA aferent lunii in care s-a facut regularizarea, dar nu mai tarziu de data la care au fost depuse situatiile financiare anuale ale societatii, respectiv luna mai 2007.

În drept, prevederile art. 128, alin. (9), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in anul 2006:

“9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

*f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, **de protocol**, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”*

coroborat cu pct. 7 alin. (3) si alin. (6) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în explicitarea prevederilor art. 128, alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol, stabilită la titlul II al Codului fiscal. Aceeași limită este aplicabilă și microîntreprinderilor care se încadrează în prevederile titlului IV al Codului fiscal.”

[...]

*“(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3)-(5) se determina pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizarile, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. **Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.** Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizari din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că acordarea de bunuri, în mod gratuit, în scopul acțiunilor de protocol nu reprezintă livrare de bunuri, însă acordarea de bunuri în mod gratuit în scopul acțiunilor de protocol

ce au depășit limita legală constituie livrare de bunuri iar persoana impozabilă **are obligația colectării TVA dacă pentru aceste bunuri s-a exercitat dreptul de deducere a TVA.**

Se retine ca societatea a inregistrat in cursul anului 2005 cheltuieli nedeductibile fiscal aferente cheltuielilor de protocol peste limita de 2% admisa de lege, in suma de .X. lei, pentru care a dedus TVA, avand obligatia regularizarii acesteia in decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii in care au fost depuse situatiile financiare anuale ale societatii, respectiv luna mai 2006.

Fata de afirmatiile **SC .X. SA** in care arata ca a efectuat in anul 2006 regularizarea TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol inregistrate in anul 2005, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta faptul ca societatea nu face dovada acestei regularizari in niciunul din deconturile privind taxa pe valoarea adaugata depuse ulterior la organele fiscale, pana la data la care au fost depuse situatiile financiare anuale.

Pe cale de consecință, cheltuielile de protocol în sumă de .X. lei care au depășit limita legală pe anul 2006 reprezintă livrare de bunuri, astfel că societatea avea obligația colectării TVA, datorand suplimentar TVA aferenta acestor cheltuieli in suma de **.X. lei.**

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in suma de **.X. lei** aferenta cheltuielilor de protocol în sumă de .X. lei care au depășit limita legală pe anul 2006, contestatara nedepunand documente justificative in sustinerea celor afirmate, fapt pentru care, in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„Contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SA** pentru TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei.**

5) Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente TVA stabilita de organele de inspecție fiscală, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsa partial, ca neîntemeiată si nesustinuta cu documente, contestatia impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

F-MC .X./21.06.2012, pentru TVA in suma de .X. lei din care: .X. lei TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de bunuri (hrana pentru caini, brazii, coroane, servicii de reparatii, etc.) in suma totala de .X. lei, .X. lei reprezentand TVA colectata aferenta cheltuielilor de protocol in suma de .X. lei si TVA colectata suplimentar in suma de .X. lei aferenta schimbului de terenuri efectuat in anul 2006 de catre SC .X. SA cu Municipiul .X., se va respinge ca neîntemeiată si nesustinuta cu documente, contestatia și pentru accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 216, alin. (1), alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. pct. 11.1. lit. a) și pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1) Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totala de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- .X. lei – accesorii aferente TVA.

2) Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./21.06.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totala de .X. lei, reprezentand:

- .X. lei - TVA de colectat stabilita suplimentar;
- .X. lei - accesorii aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleleași perioade și aceluiasi tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X