

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2006
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. R S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice asupra contestației formulată de **S.C. R S.A.** împotriva Deciziei de impunere din 20.12.2005 încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere aferente, taxa pe valoarea adăugată aferentă alocației bugetare, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data întocmirii deciziei de impunere, respectiv 20.12.2005 și în raport de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv 29.12.2005.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. R S.A. contestă decizia de impunere din 20.12.2005 întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 20.12.2005 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

Referitor la alocația bugetară:

În completarea surselor proprii, S.C. R S.A. a contractat un credit pentru investiții, pentru achiziții instalatii de irigații. Conform

punctului 12 din contract dobanda se calculeaza zilnic si se plateste odata cu ratele. Acest credit a avut o perioada de gratie de 18 luni. Instalatiile de irigat cu pivoti nu sunt utilaje independente, ci presupun montaj.

Din dobanda platita numai o anumita suma s-a luat in calcul la reintregirea fondurilor proprii, calculata pana la 31.12.2002, data la care pivotii au fost pusi in functiune. Dobanda se include in valoarea investitiei numai pana la punerea acesteia in functiune.

In contabilitate s-a reflectat astfel:

231 - "imobilizari corporale in curs" = 722 - "venituri din productia de imobilizari corporale"

722 - "venituri din productia de imobilizari corporale" = 121 "profit si pierdere".

Suma incasata este suma solicitata la rambursare prin cererea inregistrata la Administratia finantelor publice, suma rezultata din decontul de TVA intocnit la 30.11.2002.

In anul 2002 s-au cumparat in leasing financiar de la A conform contractului din 25.07.2002, doua pluguri si o semanatoare, de semanat paioase. Tot in anul 2002 s-au cumparat opt combine conform contractului de leasing financiar incheiat cu S.

Conform Deciziei nr. 7/2003, sumele deduse se pot folosi pentru investitii care contribuie la dezvoltarea agriculturii romanesti respectiv: tractoare, combine, masini si utilaje agricole, instalatii de irigat, etc.

Prin cele doua contracte s-au cumparat combine si utilaje agricole care fac obiectul deciziei nr. 7/2003.

Achitarea obligatiilor de plata stabilite prin procesul verbal din 28.01.2003 nu s-a efectuat pentru ca societatea si-a insusit aceste obligatii, ci pentru ca litigiul era in curs de desfasurare si S.C. R S.A. avea nevoie de certificat fiscal pentru a putea contracta credite pentru infiintarea culturilor.

Deci s-a contractat un credit pentru achizitii instalatii de irigat, s-a respectat destinatia creditului, s-a respectat graficul de rambursare si plata dobanzilor, au fost reintregite fondurile pentru investitii, au fost influentate rezultatele financiare ale anului 2002.

S.C. R S.A., in anul 2002, a cumparat echipamente de irigat conform Ordonantei Guvernului nr. 117/2002.

Prin cererea de rambursare s-a solicitat la rambursare TVA aferenta lunii noiembrie 2002. Urmare acestei solicitari s-a efectuat controlul pana la data de 30.11.2002 intocmindu-se procesul verbal din

28.01.2003 constatandu-se ca trebuie compensata taxa pe valoarea adaugata de rambursat cu alte datorii catre bugetul de stat (alocatii bugetare) netinandu-se cont ca regularizarea alocatiei bugetare se face pana la data de 31.12.2002.

Procesul verbal a fost contestat la Directia generala a finantelor publice, fiind emisa decizia din 27.02.2003, atacata la Tribunal. Prin Sentinta civila s-a dat castig de cauza S.C. R S.A., dandu-se astfel curs cererii de rambursare din 17.01.2003.

Asa cum se mentioneaza in raportul de inspectie fiscala din 20.12.2005, S.C. R S.A. a achitat alocatie bugetara, dobanzi si penalitati de intarziere pana la finele anului 2003, pronuntarea sentintei efectuandu-se in anul 2005.

In luna decembrie 2002 s-a realizat punerea in functiune a pivotilor cand s-a justificat suma care reprezenta reintregirea fondurilor proprii. Documentele privind justificarea reintregirii fondurilor proprii, expertiza contabila ca si completarea raportului de expertiza contabila solicitate de Tribunal ca si de Curtea de Apel au demonstrat utilizarea alocatiei bugetare pentru reinvestire.

S.C. R S.A. a efectuat investitii cumparand in leasing utilaje agricole.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea solicita anularea obligatiilor fiscale referitoare la alocatia bugetara, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, precum si mentinerea adresei din 21.06.2005 a Administratiei finantelor publice, a compensarilor efectuate, precum si restituirea dobanzilor si a penalitatilor de intarziere.

Referitor la contractul de asociere in participatiune incheiat cu S.C. C S.A.:

Dupa recoltarea productiei din anul agricol 2001 - 2002 cand a fost o seceta fara precedent, S.C. R S.A. nu a mai avut surse proprii pentru a continua activitatea de productie si pentru a contracta credite.

In acest context s-a incheiat un contract de asociere in participatiune cu S.C. C S.A. Prin acest contract se prevede ca veniturile si cheltuielile se inregistreaza de S.C. C S.A. Deci productia din anul agricol 2002 - 2003 s-a inregistrat de S.C. C S.A. in contul 345 - "produse finite", ca proprietar al productiei, nefiind vorba de livrare, implicit taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta productiei agricole din perioada 2002 - 2003 fiind contabilizata si declarata la organul fiscal teritorial de catre S.C. C S.A. Deci nu a fost incalcat art. 29 pct. B lit. A din Legea nr. 345/2002. Aceasta societatea a preluat lunar cheltuielile, conform deconturilor.

La sfarsitul anului 2003 s-a efectuat regularizarea veniturilor si cheltuielilor, S.C. C S.A. transmitand S.C. R S.A. cota parte de venituri si cheltuieli rezultata in urma asocierii, fiind inregistrate in contabilitate aceste sume.

Organele de inspectie fiscala au efectuat controlul fiscal pe intreg anul 2003. Acest control a urmarit si modul de derulare a contractului de asociere in participatiune din 11.09.2002.

Prin actul de control din 20.11.2003 se amana la rambursare TVA solicitandu-se Directiei generale a finantelor publice prezentarea unui punct de vedere privind derularea acestui contract, iar pana la primirea raspunsului suma va fi reportata in luna urmatoare, respectiv octombrie 2003.

Prin actul de control din 04.12.2003 se mentioneaza ca nu s-a primit raspuns de la Directia generala a finantelor publice, urmand ca suma mai sus mentionata sa fie reportata in luna urmatoare, respectiv noiembrie 2003.

Prin procesul verbal din 10.03.2004 se constata ca S.C. R S.A. avea taxa pe valoarea adaugata de rambursat, conform controlului, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta lunilor decembrie 2003, ianuarie si februarie 2004. Suma a fost rambursata integral, efectuandu-se compensarile conform adresei din 22.03.2004 emisa de Administratia finantelor publice.

Avand in vedere dispozitiile art. 19 din ordonanta Guvernului nr. 70/1997, societatea solicita anularea creantei fiscala stabilita suplimentar prin decizia de impunere din 20.12.2005, respectiv taxa pe valoarea adaugata in suma de 700.282 lei, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 20.12.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor au constatat urmatoarele:

Referitor la solutionarea cererii de rambursare, a taxei pe valoarea adaugata, din 17.01.2003:

Solutionarea cererii de rambursare din 17.01.2003 efectuata prin raportul de inspectie fiscala a fost determinata de anularea procesului verbal din 28.01.2003 prin Sentinta civila din 2005 a Tribunalului, mentinuta prin sentinta Curtii de Apel.

In conformitate cu prevederile Legii nr. 345/2002 solutionarea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata trebuia efectuata in termen de 30 de zile de la data depunerii cererii, astfel incat prin anularea procesului verbal nr. 181/2003 a fost intrerupt termenul de solutionare, acesta curgand in continuare de la data de 07.06.2005 sau

de la data la care organul fiscal competent cu evidenta obligatiilor fiscale a luat la cunostinta de solutia pronuntata. Astfel, Administratia finantelor publice la data luarii la cunostinta de solutia pronuntata era obligata sa anunte Activitatea de Inspectie in vederea reluarii procedurii de solutionare a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, cu control anticipat, conform art. 27 pct. 2 din legea nr. 345/2002.

Verificarea s-a efectuat in baza prevederilor Legii nr. 345/2002, Ordinul ministrului finantelor publice nr. 565/2000, ordinul ministrului finantelor publice nr. 1950/2001, Deciza comisiei fiscale centrale nr. 7/2002.

Ultima verificare in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata a cuprins perioada pana la 30.11.2002, incheindu-se procesul verbal din 14.01.2003. Urmare controlului s-a compensat la cererea societatii, taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din decontul lunii noiembrie cu alte obligatii bugetare.

Diferenta dintre soldul taxei pe valoarea adaugata in scris in decontul lunii noiembrie 2002 si soldul taxei pe valoarea adaugata de rambursat la 30.11.2002, stabilita urmare controlului reprezinta taxa pe valoarea adaugata compensata cu alte obligatii bugetare si neevidentiate in decontul de TVA al lunii noiembrie 2002.

Urmare verificarii precedente s-a stabilit soldul taxei pe valoarea adaugata de rambursat la data de 30.11.2002, suma solicitata la rambursare prin cererea din 17.01.2003, care face obiectul inspectiei fiscale.

Cauzele care au condus ca societatea sa inregistreze taxa pe valoarea adaugata deductibila mai mare decat taxa pe valoarea adaugata colectata au fost analizate si mentionate in procesul verbal anterior, care a cuprins perioada pana la 30 noiembrie 2002, perioada care face si obiectul inspectiei fiscale.

Ponderea taxei pe valoarea adaugata inregistrata de societate in perioada verificata asa cum a fost analizata si in actul de control anterior, o detine aprovizionarea cu instalatii de irigat, samanta, ingrasaminte chimice, pentru care societatea si-a exercitat dreptul legal de deducere.

Taxa pe valoarea adaugata colectata a fost redusa comparativ cu taxa pe valoarea adaugata deductibila, vanzarile societatii fiind mici, productia realizata a fost mica datorita secetei din anul 2002. In total taxa pe valoarea adaugata deductibila, ponderea o detine taxa pe valoarea adaugata dedusa in baza facturilor emise de S.C. G S.A, furnizorul instalatiilor de irigat procurate cu alocatie de 70% de la bugetul de stat finantata din fondul "Dezvoltarea agriculturii romanesti".

La data efectuării controalelor anterioare s-a solicitat Direcției generale a finanțelor publice verificarea facturilor emise de S.C. G S.A, confirmându-se legalitatea facturilor și înregistrarea acestora în evidența furnizorului.

Având în vedere faptul că la 28.01.2003 în procesul verbal, S.C. R S.A avea furnizori neachitați, a fost dispusă preluarea în decontul lunii următoare a taxei pe valoarea adăugată mai sus menționată, această sumă a făcut obiectul rambursărilor sau compensărilor ulterioare.

În această situație, la data respectivă fiind compensată taxa pe valoarea adăugată, prin raportul de inspecție fiscală dreptul la rambursare a taxei pe valoarea adăugată solicitată prin cererea din 17.01.2003.

Această sumă a fost compensată cu alocația bugetară neutilizată aferentă anului 2002, la data de 05.02.2003, iar prin sentința de anulare a procesului verbal din 28.01.2003 se repune ca taxă pe valoarea adăugată de rambursat la data de 30.11.2002.

Referitor la verificarea aspectelor privind producția agricolă 2002 - 2003:

S.C. R S.A. a încheiat cu S.C. C S.A. contractul de asocieră în participatiune din 11.09.2002 având ca obiect conform art. 1 constituirea unei asocieri fără personalitate juridică în conformitate cu art. 33 și art. 24 din Legea nr. 15/1990 și art. 251 - 255 din Codul Comercial, în vederea realizării și valorificării producției de cereale boabe și plante oleiaginoase pe anul 2002 - 2003. Conform art. 7 din contractul de asocieră în participatiune nr. 2090/11.09.2002, obligațiile față de bugetul statului vor fi achitate de fiecare asociat în parte după cum îi revin.

S.C. R S.A. a obținut și livrat către S.C. C S.A., în anul agricol 2002 - 2003, fără a întocmi factura fiscală și fără a colecta taxa pe valoarea adăugată următoarele producții: 126.600 kg rapita; 3.937.890 kg grau și samanta de grau; 2.674.600 kg; 1.379.140 kg.

Având în vedere prevederile art. 3 pct. 1, art. 14 și art. 29 pct. B lit. a din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cantitățile de produse agricole livrate către S.C. C S.A., S.C. R S.A. avea obligația emiterii facturilor fiscale și colectării taxei pe valoarea adăugată.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere.

Referitor la alocația bugetară:

Prin actul de control din 28.01.2003 s-a verificat alocatia bugetara aferenta anului 2002

Agentul economic a contestat procesul verbal din 28.01.2003. Prin Sentinta civila din 07.06.2005 a Curtii de Apel, hotarare ramasa definitiva, instanta a admis contestatia depusa si a anulat decizia din 27.02.2003 emisa de Directia generala a finantelor publice si procesul verbal din 28.01.2003.

Prin procesul verbal din 28.01.2003 s-a procedat la solutionarea cererii de rambursare din 17.01.2003, prin care agentul economic a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta lunii noiembrie 2002.

Avand in vedere cele de mai sus, anulandu-se procesul verbal din 28.01.2003 prin care s-a verificat alocatia bugetara aferenta anului 2002, prin raportul de inspectie fiscala, s-a verificat alocatia bugetara aferenta anilor 2002, 2003 si 2004, constatandu-se urmatoarele:

Conform prevederilor art. 24 pct. 3 din Legea nr. 345/2002, s-a procedat la verificarea respectarii acestor prevederi la data de 31.12.2002, constatandu-se ca in cursul anului 2002, S.C. R S.A. s-a aprovizionat cu instalatii pentru irigat pentru care si-a exercitat dreptul de deducere conform art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Contravaloarea utilajelor de irigat a fost suportata in proportie de 70% din alocatii bugetare, inclusiv taxa pe valoarea adaugata, finantate din fondul "Dezvoltarea agriculturii romanesti", diferenta de 30% fiind suportata de S.C. R S.A.

Reglementarea derularii relatiilor comerciale dintre producatorul instalatiilor de irigat si beneficiarii programului de sprijinire a producatorilor agricoli este reglementat prin Ordinul MAAP nr. 117/15.03.2002.

In cursul anului 2002, in perioada 01.06. - 31.12.2002, perioada care intra sub incidenta prevederilor Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, societatea trebuia sa efectueze plati pentru realizarea aceluasi obiectiv de investitii, instalatii pentru irigat, pentru care a beneficiat de alocatiile bugetare, echivalentul taxei pe valoarea adaugata aferenta alocatiei.

In urma controlului s-a constatat ca in anul 2002 societatea a efectuat plati pentru investitii evidentiata in debitul contului 231 - "investitii corporale in curs", in vederea punerii in functiune a instalatiilor de irigat, aferente obiectivului de investitii pentru care a beneficiat de alocatiile bugetare.

La sfarsitul anului 2002 societatea a incheiat procese verbale de montaj a instalatiilor de irigat - montaje, transport cu punerea

in functiune a instalatiilor de irigat, procese verbale intocmite in data de 31.12.2003.

Rezulta ca societatea a efectuat plati pentru investitii evidentiata in debitul contului 231 - "investitii corporale in curs", in vederea punerii in functiune a instalatiilor de irigat aferente obiectivului de investitii pentru care a beneficiat de alocatiile bugetare.

S.C. R S.A a considerat ca dobanzile aferente creditului contractat pentru investitii cu destinatia speciala pentru instalatiile de irigat, reprezinta plati aferente aceluiasi obiectiv de investitii - instalatii de irigat. Din verificarea documentelor a reiesit ca aceste dobanzi au fost achitate in data de 05.09.2003. Organele de inspectie fiscala au constatat ca dobanzile respective nu reprezinta plati efectuate pana la finele anului 2002 asa cum prevede art. 24 pct. 3 din Legea nr. 345/2002 si nu a luat in considerare aceasta suma pentru justificarea utilizarii taxei pe valoarea adaugata dedusa ca fiind folosita pentru reintregirea fondului de investitii si efectuarea de plati pana la finele anului 2002 pentru acelasi capitol de investitii - instalatii pentru irigat.

In aceasta situatie, la data de 31.12.2002, societatea ramane cu suma reprezentand alocatii bugetare neutilizate pentru plati aferente aceluiasi obiectiv de investitii provenind din taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta alocatiilor bugetare primite pentru obiectivul de investitii - instalatii de irigat noi.

Avand in vedere prevederile art. 24 pct. 3 din Legea nr. 345/2002 care obliga societatea ca la incheierea exercitiului financiar - contabil sa vireze la bugetul de stat suma dedusa si neutilizata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, s-a constatat ca S.C. R S.A nu a efectuat viramentele respective, incalcandu-se prevederile actului normativ mai sus mentionat, mentionate si la pct. 4 din Decizia nr. 7/2002.

Societatea a achitat in cursul anului 2003 alocatie bugetara neutilizata pana la finele anului 2002. Prin aceste plati se subintelege insusirea obligatiei de plata stabilita prin procesul verbal nr. 181/28.01.2003, anulat ulterior prin Sentinta civila din 11.03.2005 a Tribunalului, mentinuta prin Sentinta civila a Curtii de Apel Craiova.

De asemenea, S.C. R S.A a achitat si dobanzi aferente si penalitati de intarziere.

In data de 21.06.2005, Administratia finantelor publice aproba rambursarea taxei pe valoarea adaugata din care:

- o suma s-a compensat cu obligatii de plata ale S.C. R S.A si S.C. L S.R.L.
- o suma s-a virat in contul bancar al S.C. R S.A.

La debitul datorat, au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Dobanzile au fost calculate pana la data de 31.12.2005, iar penalitatile de intarziere au fost calculate pana la luna decembrie 2005, inclusiv.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

1) In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata reprezentand diferenta intre taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie de plata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala din data de 20.12.2005 organele de inspectie fiscala au emis decizie de impunere pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, si nu pentru obligatia de plata.

In fapt, urmare verificarii aspectelor privind productia agricola 2002 - 2003, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata pentru cantitatea de produse livrate catre S.C. C S.A.

Organele de inspectie fiscala au procedat la compensarea soldului taxei pe valoarea adaugata de rambursat, aferenta decontului lunii septembrie 2005, cu diferente de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, rezultand taxa pe valoarea adaugata de plata.

Urmare verificarii efectuate prin raportul de inspectie fiscala intocmit in data de 20.12.2005, organele de inspectie fiscala au evidentiat in decizia de impunere taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, la pct. 2.1, reprezentand "obligatie fiscala suplimentara".

Decizia de impunere este contestata de societate pentru diferenta stabilita suplimentar precum si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere.

In drept, potrivit art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *"impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată."

Art. 92 alin. (3) din ordonanța mai sus menționată, precizează ca "pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată".

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile punctului 107.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

"Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...]".

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține că decizia de impunere ca titlu de creanță se emite doar pentru **diferențe de obligații fiscale de plată** și nu pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar față de sumele trecute în decontul de taxă pe valoarea adăugată.

Mai mult, decizia de impunere reprezintă și înștiințare de plată potrivit art. 84 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

"Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora."

Prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și taxa pe valoarea adăugată reprezentând sold TVA de rambursat, aferent decontului lunii septembrie 2005.

Se reține că în baza acestui raport organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar deși potrivit prevederilor art. 92 alin. (3) lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, coroborat cu prevederile pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004 privind Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului

nr. 92/2003 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala aveau obligatia emiterii unei decizii de impunere pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie de plata.

In acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care explicita modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

In consecinta, rezulta, conform prevederilor legale mentionate, ca organele de inspectie fiscala au emis in mod eronat decizia de impunere pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si nu pentru taxa pe valoarea adaugata de plata, motiv pentru care se va anula decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adaugata reprezentand diferenta intre cele doua sume mai sus mentionate, suma inclusa eronat in titlul de creanta si se va mentine decizia de impunere pentru taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi si penalitati de intarziere.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. R S.A. are obligatia facturarii si colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru productia agricola livrata catre S.C. C S.A., in conditiile in care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor destinate productiei livrate, iar din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata nu a fost pus in aplicare contractul de asociere in participatiune din 11.09.2002, in baza caruia s-a efectuat aceasta livrare.

In fapt, S.C. R S.A. a incheiat cu S.C. C S.A. contractul de asociere in participatiune din 11.09.2002 avand ca obiect, conform art. 1, constituirea unei asocieri fara personalitate juridica conform art. 33 si art. 24 din Legea nr. 15/1990 si art. 251 - 255 din Codul Comercial in vederea realizarii si valorificarii productiei de cereale boabe si plante oleiaginoase pe anul 2002 - 2003.

Urmare acestei asocieri, S.C. R S.A. a obtinut si livrat catre S.C. C S.A. in anul agricol 2002 - 2003 fara a intocmi factura fiscala si fara a colecta taxa pe valoarea adaugata, urmatoarele produse: rapita, grau si samanta de grau, floarea soarelui, porumb.

Contestatoarea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta aprovizionarilor de materii prime, materiale si servicii aferente obtinerii productiei respective. O parte din aceste materii prime achizitionate si pentru care contestatoarea a dedus TVA au fost facturate de catre S.C. C S.A

In drept, potrivit art. 1 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata *“se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:*

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, astfel cum sunt definite la art. 2 alin. (1);

c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 2 alin. (2).

(3) Prin operațiuni cu plată se înțelege obligativitatea existenței unei legături directe între operațiunea efectuată și contrapartida obținută.

[...]”.

Art. 1 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

“Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile efectuate în România care îndeplinesc în mod cumulativ condițiile prevăzute la art. 1 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare lege. În situația în care cel puțin una dintre condițiile respective nu este îndeplinită, operațiunile nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Se cuprind, de asemenea, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată importurile de bunuri. Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt operațiuni impozabile și sunt supuse regulilor prevăzute prin lege referitoare la taxa pe valoarea adăugată”, iar potrivit alin. (4) al aceluiași articol “pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operațiune poate

fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit, astfel:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operațiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;

b) condiția referitoare la existența unei legături între operațiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept rabat, nu este plătit de către beneficiar, ci de un terț.”

Se retine ca S.C. R S.A a încheiat cu S.C. C S.A contractul de asociere în participatiune din 11.09.2002 prin care la art. 7 se stipulează ca "obligatiile fata de bugetul statului vor fi achitate de fiecare asociat în parte după cum îi revin."

De asemenea, conform art. 20 din actul adițional din 01.10.2002 la contractul de asociere în participatiune din 11.09.2002, "evidența contabilă privind cheltuielile și veniturile se va ține de către asociatul 2 conform reglementărilor legale, care la finele anului va transmite asociatului 1, respectiv S.C. R S.A, decontul cu veniturile și cheltuielile realizate proporțional cu cota prevăzută la art. 14”.

Astfel, întrucât S.C. C S.A. s-a obligat prin contract să contabilizeze veniturile și cheltuielile rezultate din asociere, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin acestei societăți având în vedere că potrivit art. 29 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, "persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

[...]

C. Cu privire la evidența operațiunilor:

[...]

e) să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participatiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în

vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată în cotele prevăzute de lege”.

Asa cum rezulta din analiza proceselor verbale anexate la dosarul cauzei la vol. III, S.C. R S.A si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta aprovizionarilor de materii prime, materiale si servicii aferente obtinerii productiei respective si a beneficiat de rambursari de taxa pe valoarea adaugata, ca urmare a faptului ca nu a efectuat vanzari de produse finite, taxa pe valoarea adaugata provenind din prestarile de servicii efectuate catre terti, ponderea acestora in volumul total de activitate fiind redusa.

Conform procesului verbal din data de 14.01.2003, in luna octombrie 2002, S.C. R S.A a platit catre S.C. C S.A chirie pentru tractoarele de mare capacitate inchiriate de la aceasta si a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala din 24.10.2002.

Potrivit procesului verbal din data de 24.02.2003 S.C. R S.A s-a aprovizionat cu ingrasaminte chimice de la S.C. C S.A conform facturilor fiscale din februarie 2002 si 31.12.2002 si a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi. De asemenea, in luna decembrie 2002 S.C. R S.A a platit chirie pentru tractoarele de mare capacitate inchiriate de la S.C. C S.A.

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca desi drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin S.C. C S.A, societate care prin contractul de asociere se obliga sa contabilizeze veniturile și cheltuielile, S.C. R S.A si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale de aprovizionare cu materii prime, materiale si servicii aferente obtinerii productiei agricole 2002 - 2003, o parte din aceste facturi fiind emise de S.C. C S.A.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca in anul agricol 2002 - 2003 S.C. R S.A a livrat catre S.C. C S.A, pe baza bonurilor de transport, produse agricole, fara sa emita facturi fiscale si fara sa colecteze taxa pe valoarea adaugata, contestatoarea invocand contractul de asociere in participatiune din 11.09.2002 incheiat cu S.C. C S.A, respectiv faptul ca aceasta societate va realiza valorificarea productiei "la cele mai bune preturi oferite pe piata interna sau cea externa, la momentul respectiv".

Se retine ca din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, contractul de asociere in participatiune din 11.09.2002 nu a fost respectat intrucat pe de o parte S.C. R S.A isi exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta materiilor prime, materialelor si serviciilor destinate realizarii productiei agricole 2002 -

2003, facturate de S.C. C S.A, situatie in care cele doua societati se comporta ca doua persoane impozabile, respectiv furnizor - client, care realizeaza si factureaza tranzactii economice, respectiv livrari de materii prime, iar pe de alta parte contestatoarea livreaza catre S.C. C S.A produsele agricole obtinute fara sa intocmeasca facturi fiscale si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta, invocandu-se in acest sens prevederile contractului mai sus mentionat, desi acesta nu a fost pus in executare asa cum s-a retinut mai sus.

Astfel, in situatia in care s-ar fi pus in executare contractul de asociere in participatiune S.C. C S.A avea dreptul deductiei taxei pe valoarea adaugata aferenta aprovizionarii si obligatia colectarii in momentul vanzarii productiei agricole, precum si obligatia inscrierii in decontul de taxa pe valoarea adaugata, asa cum prevede Ordinul nr. 865/2002 pentru aprobarea modelului si continutului formularului "Decont privind taxa pe valoarea adaugata" conform caruia:

"Persoanele impozabile care conduc evidenta contabila, potrivit legii, pentru operatiunile realizate pe baza de contracte de asociere declara inclusiv datele si informatiile privind taxa pe valoarea adaugata rezultata din astfel de operatiuni".

Avand in vedere cele de mai sus se retine ca potrivit prevederilor art. 3 alin. (1) din Legea nr. 345/2002, pentru productia livrata catre S.C. C S.A a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, S.C. R S.A avand obligatia emiterii facturii fiscale si colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de 652.896 lei, potrivit art. 29 pct. B lit. a din Legea nr. 345/2002, care precizeaza:

Persoanele impozabile care realizeaza operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deductie au urmatoarele obligatii:

" [...]

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) sa consemneze livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate [...]."

In consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. R S.A va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca taxa pe valoarea adaugata aferenta productiei agricole 2002 - 2003 este contabilizata si declarata la organul fiscal de catre S.C. C S.A, iar la sfarsitul anului 2003 s-a efectuat regularizarea veniturilor si cheltuielilor aceasta societate transmitand S.C. R S.A cota parte de venituri si cheltuieli rezultata in urma asocierii in participatiune, contestatoarea

inregistrand in contabilitate aceste cheltuieli, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat desi au fost transmise deconturi de venituri si cheltuieli, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, conform art. 29 din Legea nr. 345/2002, pentru asocierea in participatiune S.C. C S.A avea dreptul deducerii taxei pe valoarea adaugata aferenta materiilor prime, materialelor si serviciilor destinate realizarii productiei agricole 2002 - 2003 si obligatia colectarii taxei in momentul vanzarii acestei productii. Ori, asa cum s-a retinut mai sus, S.C. R S.A a dedus taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de aprovizionare emise de S.C. C S.A si alte societati, fara sa colecteze taxa in momentul livrarii acestei productii.

In ceea ce priveste invocarea prevederilor art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, in sensul ca societatea a fost verificata pana la 30.09.2005, deci inclusiv pentru anul 2003, prin procesele verbale din 09.07.2003, din 15.08.2003, din 20.11.2003, din 04.12.2003, din 17.12.2003, din 10.03.2004 inspectia fiscala verificand si modul de derulare a contractului de asociere in participatiune din 11.09.2002, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat:

Potrivit art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *"inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii inspectiei fiscale si pâna la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora."*

Prin procesul verbal din 09.07.2003, intocmit in vederea solutionarii cererii de compensare din 24.06.2003 a fost verificata taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01. - 31.05.2003 constatandu-se ca "TVA deductibila inregistrata de societate depaseste TVA colectata inregistrata si declarata de societate, in aceasta perioada livrarile efectuate de societate constand in principal in prestari servicii. In aceasta perioada societatea nu a efectuat vanzari de produse finite, productia anului agricol 2001 - 2002 fiind scazuta".

Prin procesul verbal din 15.08.2003, intocmit in vederea solutionarii cererii de compensare din 25.07.2003, a fost verificata taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01 - 30.06.2003 constatandu-se

ca "TVA colectata provine in principal din contravaloare mese mecanizatori si constructori, pasunat culturi si alte servicii prestate pentru care s-a intocmit factura".

Prin procesul verbal din 20.11.2003 intocmit in vederea solutionarii cererii de compensare din 29.10.2003 a fost verificata taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.07. - 30.09.2003 constatandu-se ca "intrucat exista neclaritati privind modul de derulare a contractului de asociere in participatiune din 11.09.2002 incheiat intre partile contractante S.C. R S.A si S.C. C S.A se va solicita Directiei generale a finantelor publice prezentarea unui punct de vedere privind derularea acestui contract iar pana la primirea raspunsului se va amana aprobarea rambursarea taxei pe valoarea adaugata". Aceasta suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor efectuate de S.C. R S.A in vederea derularii contractului de asociere in participatiune, fiind reportata in decontul lunii urmatoare.

Prin procesul verbal din 04.12.2003 intocmit in vederea solutionarii cererii de compensare din 25.11.2003 a fost verificata taxa pe valoarea adaugata pentru luna octombrie 2003 constatandu-se ca suma de 41.699 lei va fi reportata in decontul lunii urmatoare intrucat nu s-a primit raspunsul de la Directia generala a finantelor publice referitor la S.C. C S.A.

Prin procesul verbal din 17.12.2003 intocmit in vederea solutionarii cererii de compensare din 12.12.2003 a fost verificata taxa pe valoarea adaugata pentru luna noiembrie 2003 constatandu-se de asemenea suma ce va fi reportata in decontul lunii urmatoare intrucat nu s-a primit raspunsul de la Directia generala a finantelor publice referitor la S.C. C S.A.

Prin procesul verbal din 10.03.2004 intocmit in vederea solutionarii cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata solicitata prin deconturile depuse pentru lunile ianuarie si februarie 2004, s-a acordat societatii dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adaugata.

Asa cum rezulta din procesele verbale invocate de contestatoare, anterior mentionate, la datele intocmirii acestora societatea nu inregistra livrari de produse agricole, taxa pe valoarea adaugata colectata provenind in mare parte din efectuarea unor prestari servicii. Astfel la acele date s-a verificat legalitatea exercitarii dreptului

de deducere a taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta materiilor prime, materialelor destinate realizarii productiei agricole 2002 - 2003.

Stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata a fost determinata de verificarea impozitului pe profit, capitol la care s-a constatat ca urmare contractului de asociere in participatiune din 11.09.2002 S.C. R S.A a transmis deconturile de cheltuieli catre S.C. C S.A, cheltuieli inregistrate de contestatoare in baza acestui contract. De asemenea, s-a constatat ca S.C. R S.A a inregistrat venituri din aceasta asociere in participatiune ca urmare a transmiterii de catre S.C. C S.A a decontului privind transmiterea cheltuielilor si veniturilor aferente contractului mai sus mentionat.

Se retine ca stabilirea taxei pe valoarea adaugata reprezinta strict implicatia necolectarii taxei pe valoarea adaugata pentru productia livrata catre S.C. C S.A, nereprezentand o reverificare a perioadelor anterioare, respectiv a anului 2003, asa cum invoca societatea, intrucat nu au fost influentate rezultatele verificarilor efectuate prin procesele verbale invocate, prin raportul de inspectie fiscala neanulandu-se dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata acordat societatii la acele date si nici rambursarile de care aceasta a beneficiat.

La acele date, asa cum s-a retinut anterior, S.C. R S.A si S.C. C S.A din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata s-au comportat ca doua persoane impozabile intre care nu exista un contract de asociere in participatiune, intrucat pe de o parte contestatoarea isi exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta materiilor prime, materialelor si serviciilor destinate realizarii productiei agricole 2002 - 2003, facturate de S.C. C S.A, iar pe de alta parte livreaza catre S.C. C S.A produsele agricole obtinute.

3. Referitor la dobanzile si la penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina S.C. R S.A. a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si sumele cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***", art. 33 din Legea nr. 345/2002 si art. 115, art. 116 si art. 121 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

4. Referitor la sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta alocatiei bugetare, dobanzi si penalitati de intarziere, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala aveau competenta de a verifica utilizarea alocatiilor bugetare de care societatea a beneficiat in baza Ordinului ministrului agriculturii, padurilor si dezvoltarii rurale nr. 117/2002 si de a intocmi decizie de impunere conform art. 84 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In fapt, in anul 2002 S.C. R S.A a achizitionat instalatii de irigat din care taxa pe valoarea adaugata pentru care a fost exercitat dreptul de deducere.

Societatea a beneficiat de alocatie bugetara in procent de 70% din pretul de achizitie a instalatiilor de irigat, inclusiv taxa pe valoarea adaugata aferenta, in baza Ordinului ministrului agriculturii, padurilor si dezvoltarii rurale nr. 117/2002 pentru aprobarea Programului privind sprijinirea producatorilor agricoli si asociatiilor utilizatorilor de apa pentru irigatii în vederea achizitionarii de instalatii de irigat noi din productia interna, finantat din fondul "Dezvoltarea agriculturii românești".

In anul 2002 S.C. R S.A a efectuat plati, aferente obiectivului de investitii pentru care a beneficiat de alocatiile bugetare, plati evidentiata in debitul contului 231 - "investitii corporale in curs".

Intrucat in anul 2002, S.C. R S.A nu a utilizat suma pentru acelasi obiectiv de investitii pentru care au fost primite alocatiile bugetare, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala au emis decizia de impunere din 20.12.2005, contestata, prin care s-a stabilit in sarcina S.C. R S.A suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dedusa si neutilizata, aferenta cotei de 70% alocatie bugetara acordata in vederea achizitionarii unor instalatii de irigat.

In drept, pct. 13 din Ordinul nr. 889/2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finantelor Publice precizeaza:

"Controlul financiar se efectuează la regii autonome, societăți naționale, companii naționale, societăți comerciale la care statul, direct sau printr-o instituție ori autoritate publică, are calitatea de acționar și la alți agenți economici în legătură cu îndeplinirea obligațiilor

financiare și fiscale față de stat [...]”, iar potrivit pct. 14 din actul normativ mai sus menționat, “in executarea atribuțiilor prevăzute în art. 5 din Legea nr. 30/1991, cu modificările ulterioare, principalele obiective ale controlului financiar sunt:

[...]

c) modul de utilizare a ajutorului de stat (subvenții, alocații, credite cu garanția statului, fonduri, facilități etc.), potrivit destinației prevăzute de lege;

[...].”

Se retine ca potrivit dispozițiilor art. 14 lit. f) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 și art. 22 alin. (3) din Legea nr. 345/2002, la pct. IV din Decizia nr.7/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată, *“persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care primesc alocații din fondul “Dezvoltarea agriculturii românești” pentru achiziționarea de tractoare, combine, mașini și utilaje agricole, instalații de irigații, vor reîntregi în mod obligatoriu disponibilitățile de investiții cu taxa pe valoarea adăugată dedusă, aferentă alocației primite. Sumele deduse în cursul anului fiscal vor fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții pentru care s-au primit alocațiile, iar la încheierea exercițiului financiar sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat.”*

Având în vedere aceste prevederi legale, se retine ca pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare și dedusă în anul 2002 societatea avea obligația ca până la finele anului 2002 să efectueze plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții pentru care s-au primit alocațiile, respectiv pentru achiziționarea instalațiilor de irigații. În caz contrar, la încheierea exercițiului financiar 2002 taxa pe valoarea adăugată dedusă și neutilizată se virează la bugetul de stat.

Intrucât în anul 2002 din totalul taxei pe valoarea adăugată dedusă, aferentă alocațiilor bugetare, S.C. R S.A a efectuat plăți pentru același obiectiv de investiții pentru care au fost primite alocațiile bugetare, diferența nefiind utilizată în anul fiscal 2002, organele de inspecție fiscală din cadrul Directiei generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală au stabilit că S.C. R S.A are obligația virării la bugetul de stat a sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dedusă și neutilizată, aferentă cotei de 70% alocație bugetară acordată în vederea achiziționării unor instalații de irigații. Constatările mai sus menționate au fost înscrise în raportul de inspecție fiscală din 20.12.2005 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca potrivit pct. 23 din ordinul anterior precizat *“după finalizarea controlului financiar se va întocmi formularul "Dispoziție obligatorie", potrivit modelului prezentat în anexa nr. 4. Dispoziția obligatorie se transmite la sediul agentului economic controlat și cuprinde măsurile stabilite în sarcina acestuia și termenele până la care acesta este obligat să comunice organului de control financiar modul de ducere la îndeplinire”*, iar potrivit pct. 30 *“constatățile fiscale se consemnează în raportul de inspecție fiscală și în alte acte administrative fiscale, după caz, cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare”*, prin adresa din 11.04.2006, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei de control financiar din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sa precizeze daca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala aveau competenta de a verifica utilizarea alocatiilor bugetare de care societatea a beneficiat in baza Ordinului ministrului agriculturii, padurilor si dezvoltarii rurale nr. 117/2002 si de a intocmi decizie de impunere conform art. 84 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Urmare acestei solicitari, printr-o adresa, Directia de control financiar din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala precizeaza:

"In cazul semnalat de dvs. nu se pune problema stabilirii de obligatii fiscale ca urmare a constatarii de diferente ale bazei de impunere, ci a obligatiei de a restitui la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata dedusa si neutilizata pentru plati aferente aceluiasi obiectiv de investitii, aferenta alocatiei bugetare.

Organele de control fiscal nu aveau competenta de a verifica alocatia bugetara mai sus mentionata si de a stabili virarea acesteia catre bugetul de stat, in temeiul Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala."

De asemenea, prin adresa mai sus mentionata Directia de control financiar precizeaza ca in speta in cauza sunt aplicabile prevederile art. 5 lit. c din Legea nr. 30/1991 si pct. 23 din Ordinul nr. 889/2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finanelor Publice.

Se retine ca prin decizia de impunere se stabilesc obligatii fiscale suplimentare ca urmare a modificarii bazei de impunere, iar in speta se pune problema restituirii unui ajutor de stat acordat sub forma de alocatii bugetare.

Astfel, potrivit art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *“impozitele, taxele,*

contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.
[...].

Art. 92 alin. (3) din ordonanța mai sus menționată, precizează că "pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată".

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile punctului 107.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

"Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...]".

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că potrivit art. 84 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, "decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere", iar în speta în cauză nu se pune problema stabilirii de obligații fiscale ca urmare a constatării de diferențe ale bazei de impunere, ci a obligației de a restitui la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată dedusă și neutilizată aferentă alocației bugetare, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală nu aveau competența de a verifica alocația bugetară mai sus menționată și de a stabili virarea acesteia către bugetul de stat prin emiterea deciziei de impunere.

Mai mult, din momentul exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă alocațiilor bugetare, acest impozit devine alocație bugetară întrucât va fi utilizată numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții pentru care s-au primit alocațiile, iar la încheierea exercițiului financiar sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat, fapt pentru care verificarea acestui obiectiv, respectiv modul de utilizare a ajutorului de stat reprezintă control financiar reglementat de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 889/2005.

Prin urmare, organele fiscale din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala nu aveau competenta de a verifica utilizarea alocatilor bugetare de care societatea a beneficiat in baza Ordinului ministrului agriculturii, padurilor si dezvoltarii rurale nr. 117/2002 si de a intocmi decizie de impunere conform art. 84 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, fapt pentru care se va anula decizia de impunere pentru obligatiile de plata reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta alocatiei bugetare, dobanzi si penalitati de intarziere, iar organele de inspectie fiscala vor remite constatările organelor competente spre valorificare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 1 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 1 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 14 lit. f din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, Decizia nr.7/2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 13, pct. 14, pct. 23 si pct. 30 din Ordinul nr. 889/2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finanelor Publice, art. 83, art. 92 alin. (3), pct. 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 art. 180 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1) Anularea Deciziei de impunere pentru suma reprezentand diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

2) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. R S.A** pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adăugata, dobanzi aferente si penalitati de intarziere.

3) Anularea Deciziei de impunere pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta alocatiei bugetare, dobanzi si penalitati de intarziere, urmand ca organele de inspectie fiscala sa remita constatările organelor competente in vederea valorificării acestora.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.