



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.53/27.06.2006
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L. din Constanța,
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța prin adresa nr..... din 10.05.2006, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../11.05.2006, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, Piața nr....., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr...../12.04.20066 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, acte administrative întocmite de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Suma contestată este de lei, reprezentând:

- lei, TVA respinsă la rambursare
- lei, TVA de plată
- lei, dobânzi TVA
- lei, majorări întârziere TVA.

Contestația a fost introdusă de împuternicitul societății, în baza împuternicirii avocațiale nr.195 din data de 05.05.2006, fiind îndeplinite prevederile art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2005 și a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din același act normativ, fiind înregistrată la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr...../05.05.2006.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.176 și 179(1) din O.G. nr.92/2003 republicată în 2005, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr..... din 05.05.2006, societatea CONSTANTA prin împuternicit, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../12.04.20066 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, solicitând anularea acestora, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă gestiunii delegate și rambursarea în consecință a T.V.A. în sumă de lei.

Motivele invocate, conform punctelor din contestație, sunt următoarele:

1. La punctul "I.1", petenta arată modul de constituire și funcționare a societății, respectiv:

- SC CONSTANTA SRL a fost înființată în baza Legii nr.31/1990, a Legii nr.69/1991 privind administrația publică locală, ca urmare a aplicării Legii nr.135/1994 prin care s-a aprobat O.G. nr.69/1994 privind unele măsuri de reorganizare a regiilor autonome de interes local și a H.G. nr.717/14.12.1995.

- Asociatul unic al societății este Consiliul Local Constanța care a subscris și vărsat integral capitalul social al acesteia.

- Se precizează că prin H.C.L.M. Constanța nr.351/2001 s-a aprobat delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța, precum și sistemul de iluminat public, către S.C. CONSTANTA S.R.L.;

- Prin aceeași hotărâre, în temeiul Legii nr.326/2001 s-a stabilit ca bunurile menționate să fie înregistrate în patrimoniul societății, ca bunuri aparținând domeniului public;

◆Petenta motivează că obține venituri aferente gestiuni delegate, provenind din:

- contractul de închiriere nr...../31.05.2002, înregistrat la Primăria Municipiului Constanța sub nr...../31.05.2002 ce are ca obiect acordarea de către societate a unui drept de folosință Consiliului Local Constanța asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat;

- convenția încheiată cu Primăria mun.Constanța ce are ca obiect prestări servicii efectuate de societate legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța.

◆ În vederea obținerii acestor venituri, societatea susține că *"înregistrează cheltuieli acoperite prin alocarea unor sume din bugetul Municipiului Constanța prin majorarea capitalului social"*.

În aceste condiții, prin Decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2005, înregistrat la A.F.P. Constanța sub nr...../16.12.2005, societatea a solicitat în temeiul art.149(5) din Codul fiscal, rambursarea sumei negative reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă lunii noiembrie 2005.

◆ În continuare, petenta reiterează aspectele reținute prin Raportul de inspecție fiscală din data de 03.02.2006 și Decizia de impunere nr...../03.02.2006, încheiate în urma verificării cererii de rambursare TVA, precum și modul de soluționare a contestației formulate împotriva acestor acte, înregistrată la SAF-ACF Constanța sub nr...../06.03.2006.

Astfel, prin Raportul de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, s-a diminuat TVA deductibil, respingându-se dreptul de deducere pentru suma de lei.

Totodată, s-a stabilit că **„societatea are TVA de plată suplimentar RON”**, dobânzi și penalități aferente sumei de plată de lei, respectiv lei.

Se arată că s-a emis Decizia de impunere nr...../03.02.2006, prin care s-a stabilit:

„- TVA de plată suplimentar RON aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar de RON;

- Dobânzi aferente sumei de RON în valoare de RON;

- Penalități aferente sumei de RON în valoare de RON;

- TVA respins la rambursare RON.”

Soluționarea contestației împotriva celor două acte sus menționate a fost efectuată prin Decizia D.G.F.P. Constanța nr.36/30.03.2006, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere pentru lipsa elementelor de identificare a organului fiscal emitent și ale contribuabilului, cu consecința emiterii unei noi decizii de impunere, fără a se mai analiza fondul cauzei.

Urmare Deciziei nr.36/30.03.2006, SAF-ACF Constanța a emis **Decizia de impunere nr...../12.04.2006**, prin care s-au stabilit sumele ce fac obiectul prezentei contestații, și anume:

- TVA respinsă la rambursare: lei,

- TVA de plată: lei,

- Dobânzi TVA: lei,

- Majorări întârziere TVA: lei.

2. La punctul „II” din contestație, petenta formulează „precizări cu privire la sumele stabilite prin Decizia contestată:”

- Se arată că prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 s-a solicitat anularea acesteia, întrucât în această decizie a fost stabilit ca TVA suplimentar

suma de lei, în condițiile în care prin actul de control TVA de plată a fost stabilit în cuantum de lei.

- Organul de soluționare a contestațiilor a respins acest motiv de nulitate, invocând prevederile O.M.F.P. nr.1378/2005, conform căruia la rubrica „Obligații fiscale suplimentare” trebuie menționat atât TVA respins la rambursare, cât și TVA rămas de plată efectiv.

- Petenta a considerat atât cu prilejul contestației anterioare cât și în prezent, că „organul de soluționare a contestațiilor nu a avut în vedere faptul că deși ordinul sus menționat prevede că la rubrica „Obligații fiscale suplimentare” trebuie menționat atât TVA respins la rambursare cât și TVA stabilit suplimentar de plată, aceste două sume trebuiesc menționate separat, cu precizarea expresă a naturii fiecărei sume[...].”

- În contestație, se menționează că, „după ce prin Decizia nr.36/30.03.2006 s-a considerat că în mod corect organul de control a menționat ca TVA stabilit suplimentar și TVA-ul respins la rambursare și pentru alte motive(...) a dispus anularea Deciziei de impunere, cu consecința emiterii unei noi decizii care să țină cont de considerentele expuse în decizie, organul fiscal a emis o decizie de impunere în care TVA stabilit suplimentar și TVA respins la rambursare sunt prevăzute separat.”

- Deși petenta apreciază „că aceasta este soluția legală”, este de părere că prin această soluție, SAF-ACF Constanța nu a respectat prevederile Deciziei nr.36/30.03.2006,

solicitând „anularea Deciziei de impunere contestate pentru nerespectarea dispozițiilor Deciziei 36/30.03.2006 cât și pentru faptul că în mod eronat TVA stabilit suplimentar și TVA respins la rambursare au fost menționate distinct”.

3. Pe fond, la punctul III din contestație, SC CONSTANTA SRL solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr...../12.04.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, în ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a TVA în cuantum de lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de lei, considerând că îndeplinește condițiile instituite de legiuitor prin art.145 alin.3 și 13 din Codul fiscal.

◆ Contestatara este de părere că, prin măsurile dispuse prin actele contestate, organul fiscal a dovedit incoerență și a acordat un tratament diferit în situații identice, întrucât în aceleași condiții de fapt și de drept, în perioada mai 2002 - decembrie 2002, în anul 2003 și în perioada ianuarie 2004 - martie 2004, societății i-a fost recunoscut dreptul de rambursare a taxei

pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor realizate cu gestiunea delegată.

Astfel, petenta invocă prevederile Legii nr.7/2004 privind Codul de conduită etică a funcționarilor publici, potrivit cărora un principiu fundamental în conduita funcționarilor publici o reprezintă egalitatea de tratament în fața autorităților și instituțiilor publice, respectiv aplicarea aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare.

◆ SC CONSTANTA SRL susține că are dreptul să beneficieze de deducerea T.V.A. în sumă de lei cu consecința rambursării T.V.A. în cuantum de lei, deoarece îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 alin.3 din Codul fiscal, respectiv:

- este persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată;

- realizează operațiuni supuse TVA (taxabile);

- taxa pe valoarea adăugată este aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni taxabile sau aferentă investițiilor proprii finanțate din bugetele locale folosite pentru realizarea de operațiuni taxabile.

◆ Contestatara menționează că sursa realizării cheltuielilor o constituie sumele acordate de la bugetul local, sub forma majorării de capital, iar toate cheltuielile aferente gestiunii delegate sunt efectuate cu respectarea prevederilor art.8(2) din Legea nr.326/2001, în baza căreia s-a efectuat delegarea de gestiune.

4. La punctul "IV" din contestație, societatea invocă faptul că *"soluțiile oferite de către organul fiscal se bazează pe o înțelegere greșită a situației de fapt și de drept"*.

Petenta nu-și însușește constatarea organului de control conform căreia gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor, precum și a sistemului de iluminat este acordată către SC CONSTANTA SRL pe baza Convenției nr...../25.03.2004 încheiată cu Primăria Constanța sau pe baza unor contracte de cesiune de creanță. Se motivează că această gestiune a fost acordată prin HCLM nr.351/02.10.2001 și nu prin actele reținute de organul de inspecție.

◆ În contestație se argumentează că această Convenție încheiată cu Primăria Constanța sau Contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța nu sunt contracte de acordare a gestiunii delegate ci contracte pe baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

◆ Referitor la dispozițiile art.11 din Legea nr.571 privind Codul fiscal invocate de către organul de control, petenta

apreciază că acestea nu au nici o incidență în speță deoarece operațiunile realizate de societate au un scop economic, obținându-se venituri din prestările de servicii constând în administrarea pe baza gestiunii delegate a sistemului public de iluminat, a tramei stradale, a trotuarelor, aleilor, a parcărilor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere, prin punerea acestora la dispoziția Primăriei mun.Constanța.

◆ Petenta justifică faptul că relația cu Primăria Mun.Constanța are un caracter comercial și un scop economic motivând că prin aceste cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu Primăria mun.Constanța.

◆ Se susține în contestație că veniturile sunt obținute din activitatea de prestări servicii care constă în administrarea, pe baza gestiunii delegate, a sistemului public de iluminat, a tramei stradale, a trotuarelor, aleilor, a parcurilor, sistemul de semaforizare și indicatoare rutiere, iar cu ocazia facturării serviciilor prestate, nu pot fi facturate și cheltuielile cu investițiile, deoarece acestea sunt finanțate potrivit art.8(2) din Legea nr.326/2001.

În opinia petentei, în temeiul bazei legale mai sus invocate, finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor publice de gospodărie comunală, se poate asigura atât prin încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (în cazul în speță prin încasarea de la Consiliul Local și Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate cu aceste instituții), cât și prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul Local, potrivit art.12(3), lit.e) din Legea nr.326/2001).

Menționând că în situația unei astfel de finanțări permise de lege, modalitatea de justificare a operațiunii este reglementată prin dispoziții legale speciale, contestatara susține că nu poate fi emisă factură fiscală, deoarece în situația în care sumele primite ca investiții prin majorarea capitalului social ar fi refacturate, ar însemna să se încaseze o sumă dublă, atât prin majorare de capital, cât și prin refacturarea ulterioară.

◆ **Concluzionând**, petenta subliniază că speței în cauză nu îi sunt aplicabile prevederile art.137(3), lit.e) și art.129(5) din Codul fiscal, ci dispozițiile art.145 alin.3 și alin.13 din același act normativ, motiv pentru care societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate și a serviciilor prestate.

În final, SC CONSTANTA SRL solicită în temeiul art.185 din Codul de procedură fiscală, admiterea contestației cu consecința desființării în totalitate ca nelegale a actelor atacate și a acordării dreptului societății la rambursarea sumei de lei.

II. În vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative în valoare de lei din decontul privind taxa pe valoarea adăugată pe luna noiembrie 2005, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Constanța sub nr...../16.12.2005, organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța au procedat la verificarea operațiunilor desfășurate în luna noiembrie 2005 de societate, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală din data de 03.02.2006.

Urmare controlului taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii noiembrie 2005, s-a constatat că societatea a înregistrat TVA după cum urmează:

- TVA colectată - lei
- TVA deductibilă - lei
- TVA de rambursat - lei.

S-a constatat că societatea a înregistrat în luna noiembrie 2005, taxă pe valoarea adăugată colectată de lei, dar a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, fără a respecta în totalitate prevederile art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal privind exercitarea dreptului de deducere, potrivit căruia orice persoană impozabilă **are dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Nerespectarea prevederilor legale invocate constă în faptul că agentul economic a dedus, pe lângă taxa pe valoarea adăugată aferentă activităților proprii, respectiv comerț, prestări servicii, comision administrare, taxe parcare, **și** taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea sistemului de iluminat stradal, pentru modernizarea și reabilitarea tramei stradale, cheltuieli care sunt în gestiune delegată, conform contractului de delegare a gestiunii aprobat prin HCLM nr.351/2001 emisă de Consiliul Local al municipiului Constanța, în baza Legii nr.326/2001.

Sursa de finanțare a acestor cheltuieli o reprezintă alocarea de sume din bugetul local prin majorarea capitalului social al S.C. CONSTANTA S.R.L. Constanța, respectiv viramente efectuate cu titlu de capital social de către Consiliul Local al Municipiului Constanța la capitalul social al S.C. CONSTANTA S.R.L.

Oganul fiscal a constatat că prestațiile petentei nu se regăsesc în prețurile și tarifele stabilite prin convenția de

delegare a gestiunii, iar achizițiile înscrise în jurnalul de cumpărări pe luna noiembrie 2005 pentru activitatea "*drumuri publice*" și "*serviciul de iluminat public*", nu îndeplinesc condițiile de deducere deoarece :

-S.C. CONSTANTA SRL a subdimensionat prețul/tariful tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic - Consiliul Local al Municipiului Constanța și nu se realizează venituri aferente acestor cheltuieli;

-tranzacțiile efectuate între S.C. CONSTANTA S.R.L. și Consiliul Local al Municipiului Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate.

1. Astfel, prin Convenția nr...../25.03.2004 completată prin Protocolul adițional nr..../16.04.2004, Primăria Municipiului Constanța delegă către S.C. CONSTANTA S.R.L. gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemul de indicatoare rutiere și sistemul de semaforizare, aflate în patrimoniul Municipiului Constanța, fără a respecta prevederile art.39(1) și (4) din O.G. nr.71/2002 cu privire la modul de utilizare și încasare a serviciilor prestate.

Prin Protocolul adițional nr.../2005, prețul prestației pentru anul 2005 se stabilește la nivelul sumei de ROL/an.

În baza acestor prevederi contractuale, S.C. CONSTANTA S.R.L. a emis către Primăria Municipiului Constanța factura fiscală în sumă totală de lei (din care TVA lei) reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare.

Factura fiscală în cauză, CT nr...../21.11.2005 are anexată fundamentarea cheltuielilor generate de această activitate, **dar organul fiscal constată că acestea se referă exclusiv la cheltuielile proprii efectuate de petentă** pentru activitatea administrativă, nefiind cuprinse cheltuielile pentru reabilitarea și întreținerea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

Comparativ cu datele înscrise în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "*Drumuri publice*" de unde rezultă că totalul achizițiilor pentru această activitate sunt în sumă de lei (din care TVA lei), valoarea facturată a prestațiilor reprezentând servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, este de numai lei, din care TVA lei.

În evidența contabilă, achizițiile privind activitatea "*Drumuri publice*" au fost înregistrate **în conturi de cheltuieli**, reprezentând serviciile de întreținere a drumurilor publice, a indicatoarelor de circulație, a fântânilor etc., **și în conturile**

de imobilizări, reprezentând reparații drumuri și lucrări marcaje rutiere.

2. Prin Contractul nr...../22.02.2001 și Contractul/22.02.2001, Consiliul Local al Municipiului Constanța deleagă serviciul de iluminat public unor societăți comerciale, iar prin contractele de cesiune nr...../12.12.2001, respectiv/12.12.2001, Consiliul Local Constanța **cesionează drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte de delegare menționate, către S.C. CONSTANTA S.R.L.** (cu excepția energiei electrice care rămâne în sarcina Consiliului Local), fără a se stabili drepturi și obligații între cedent și cesionar.

Prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002, SC CONSTANTA SRL acordă Consiliului Local Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public. Conform Procesului verbal de negociere directă nr...../03.01.2005, prețul închirierii începând cu 01.01.2005 este de ROL/an inclusiv TVA.

Astfel, SC CONSTANTA SRL emite în luna noiembrie 2005 factura fiscală nr...../21.11.2005 către Primăria Mun. Constanța reprezentând chirie pentru folosirea sistemului iluminat public în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei.

Din verificarea de către organele de control a datelor înscrise în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "*Sistem iluminat public*", precum și a balanței de verificare din luna noiembrie 2005, a rezultat că totalul achizițiilor pentru această activitate este în sumă de lei, din care TVA lei.

În evidența contabilă aceste operațiuni au fost înregistrate **în conturile de cheltuieli** reprezentând serviciile de întreținere a SIP și a semafoarelor, **și în conturile de imobilizări**, reprezentând rata lunară pentru reabilitare SIP și lucrările de reabilitare a sistemului de semafoare.

Organele de control consemnează faptul că prin valoarea chiriei facturate de către SC CONSTANTA SRL în luna noiembrie 2005 către Consiliul Local al Municipiului Constanța (proprietarul bunurilor publice) societatea nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru gestiunea "*Sistem iluminat public*".

• **Analizând facturile de achiziții** pentru activitatea "*Drumuri publice*" dar și pentru activitatea "*Serviciul iluminat public*", înregistrate în jurnalul de cumpărări în luna noiembrie 2005, **organul de control fiscal a stabilit că** sunt aferente achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare, fântâni), iar **taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de lei** (..... lei + lei) **aferentă plăților efectuate în numele Consiliului Local al municipiului Constanța**

pentru reabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public, sistemului de indicatoare rutiere, sistemului de semafoare etc., nu îndeplinește condițiile de deducere prevăzute la art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Speța a fost încadrată de organul de control fiscal la art.11 din Codul fiscal, deoarece a constatat că tranzacțiile între S.C. CONSTANTA S.R.L. și Consiliul Local Municipal Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate, iar petenta a subdimensionat prețul/tariful tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic - Consiliul Local Municipal Constanța.

Deoarece prețul stabilit pentru tranzacțiile între persoane afiliate are în vedere doar componenta de cheltuieli administrative proprii ale S.C. CONSTANTA S.R.L. și nu valoarea integrală a costurilor de producție și de exploatare pentru realizarea celor două categorii de servicii publice administrative, în timpul controlului s-a considerat că situației de fapt îi sunt aplicabile și prevederile art.137 ali.(3) lit.e) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată "sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia".

Deasemenea, natura operațiunilor efectuate de S.C. CONSTANTA S.R.L. pentru clientul Consiliul Local Municipal Constanța a fost încadrată de organul de control fiscal și în prevederile art.129 alin.(5) din Codul fiscal, potrivit căruia "*Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii*".

În această situație, S.C. CONSTANTA S.R.L. este considerat din punctul de vedere al TVA un cumpărător revânzător potrivit pct.8 alin.(3) din H.G. nr.44/2004, care are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu, dar în contul C.L.M. Constanța și are obligația să factureze serviciile către cumpărătorul C.L.M. Constanța la o valoare care nu poate fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate.

• Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 03.02.2006, cuprinde situația **privind taxa pe valoarea adăugată recalculată în timpul inspecției fiscale**, după cum urmează:

- lei - TVA colectată;
- lei - TVA deductibilă (..... -);
- lei - TVA de plată în perioada de raportare.

Astfel, din taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei, a fost acceptat dreptul de deducere pentru TVA aferentă operațiunilor taxabile în sumă de lei și nu a fost acceptată

TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea sistemului de iluminat public, modernizarea și reabilitarea tramei stradale în sumă de lei.

• În baza Raportului de inspecție fiscală din 03.02.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis inițial Decizia de impunere nr..../03.002.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, desființată prin Decizia D.G.F.P. Constanța nr. 36/30.3.2006.

Urmare dispozițiilor acestei decizii, organele fiscale au procedat la emiterea unei noi decizii, respectiv **Decizia de impunere nr..../12.04.2006, prin care s-au înscris următoarele obligații fiscale suplimentare:**

- TVA respins la rambursare: lei
- TVA de plată: lei
- Dobânzi TVA: lei
- Majorări întârziere TVA: lei.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de control fiscal, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să analizeze și să se pronunțe asupra celor două capete de cerere formulate în contestație, și anume:

A. Legalitatea întocmirii Deciziei de impunere nr...../12.04.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală;

B. Legalitatea măsurii luate de organele de control privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei, precum și stabilirea taxei de plată de lei.

A. Referitor la legalitatea întocmirii Deciziei de impunere nr...../12.04.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, ce face obiectul punctului "I" și "II" din contestație, se rețin următoarele:

- **În fapt**, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr...../12.04.2006, pe motiv că aceasta a fost emisă fără respectarea dispozițiilor Deciziei D.G.F.P. Constanța nr.36/30.03.2006.

Organul de soluționare a contestației reține că pretenția formulată de societate este neîntemeiată, din următoarele motive:

- Urmare contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, înregistrată la SAF-ACF Constanța sub nr...../14.03.2006, serviciul Soluționare Contestații a emis Decizia nr.36/30.03.2006, având soluția de desființare a Deciziei nr...../03.02.2006, pentru lipsa unor elemente de identificare a organului fiscal emitent și ale contribuabilului.

Astfel, prin Decizia D.G.F.P. Constanța nr.36/30.03.2006 se dispune emiterea unei noi decizii în care,

"[...]toate rubricile Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală vor fi completate în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005 pentru aprobarea acestui formular", respectiv toate elementele de identificare a organului fiscal emitent și cele referitoare la datele de identificare ale contribuabilului.

Deci, singurul considerent pentru care a fost desființată Decizia de impunere nr...../03.02.2006, este acela de ne completare a tuturor datelor de identificare prevăzute în formular, și nicidecum modul de înscriere a obligațiilor fiscale suplimentare la care de fapt face referire petenta.

Referitor la înscrierea acestor obligații suplimentare, în Decizia de soluționare a contestației nr.36/30.03.2006, se precizează:

"instrucțiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", anexa 2 din O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005 prevede la pct.5, lit.b):

"rubrica Datele privind creanța fiscală se va completa pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar [...] ;taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, precum și taxa pe valoarea adăugată rămasă de plată efectiv".

În condițiile în care s-a constatat că taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare are valoarea de lei, iar suma de această natură datorată efectiv este în cuantum de lei (..... lei TVA colectat - lei TVA cu drept de deducere), organul de soluționare constată că suma de lei (..... lei + lei) este înscrisă corect la pct.2.1.1. privind obligațiile suplimentare din Decizia de impunere nr...../03.02.2006".

În noua Decizie de impunere nr...../12.04.2006, **obligația suplimentară în cuantum de lei**, a fost defalcată pe cele două obligații fiscale stabilite suplimentar și înscrise pe două rânduri (în loc de un singur rând cum s-a procedat la decizia anterioară), respectiv:

1.TVA respinsă la rambursare lei

2.TVA de plată lei

La pagina 4 din contestație, se face următoarea afirmație:

„Deși apreciem că aceasta este soluția legală, nu putem să nu constatăm faptul că prin această soluție, SAF-ACF Constanța nu a respectat considerentele Deciziei 36/30.03.2006, ceea ce nu poate conduce decât la anularea Deciziei de impunere”.

Ori, considerentele pentru care s-a dispus emiterea unei noi decizii de impunere, s-au referit, așa cum am citat mai sus, numai la elementele de identificare ale organului fiscal și ale contribuabilului.

*„Considerentele” pe care petenta vrea să le impună în contestație cu consecința anulării deciziei de impunere, se referă la faptul că **obligația fiscală suplimentară în cuantum total de lei**, în prezenta decizie de impunere a fost defalcată și înscrisă pe două rânduri, în loc de un singur rând ca în decizia precedentă din 03.02.2006.*

Afirmațiile contestatoarei sunt lipsite de consecvență și chiar contradictorii.

În opinia petentei, *„pentru identitate de rațiune urmează să se dispună anularea Deciziei de impunere contestate pentru nerespectarea dispozițiilor Deciziei 36/30.03.2006 cât și pentru faptul că în mod eronat TVA stabilit suplimentar și TVA respins la rambursare au fost menționate distinct”.*

Iar pe de altă parte, apreciază *„că aceasta este soluția legală”,* respectiv menționarea celor două sume separat.

Din cuprinsul contestației, reiese că petenta face confuzie între *„obligație fiscală suplimentară”* și *„obligație fiscală de plată”.*

Astfel, la pag.2 din contestație, petenta afirmă că prin raportul de inspecție fiscală *„se stabilește că **„societatea are TVA de plată suplimentar RON”***, iar prin Decizia de impunere nr...../03.02.2006, s-a stabilit, *„ **TVA de plată suplimentar RON”.***

Ori, prin decizia invocată s-a stabilit **TVA ca obligație fiscală suplimentară în sumă de lei** și nu *„ **TVA de plată suplimentar RON”***, cum eronat afirmă petenta.

Prin Decizia de impunere nr...../12.04.2006, ce face obiectul prezentei contestații, s-au înscris la punctul 2.1.1. obligațiile suplimentare privind TVA în sumă de lei, ca și în Decizia de impunere nr...../03.02.2006, sumă compusă din:

- TVA respinsă la rambursare lei
- TVA de plată lei.

Având în vedere cele prezentate, se reține ca fiind nejustificată cererea petentei de anulare a Deciziei de impunere

nr...../12.04.2006, întrucât aceasta a fost emisă cu respectarea dispozițiilor atât a O.M.F.P. nr.1378/19.09.2005 pentru aprobarea formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală” cât și a Deciziei DGFP Constanța nr.36/30.03.2006.

B. Referitor la legalitatea măsurii luate de organele de control privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei, precum și stabilirea taxei de plată de lei, ce face obiectul punctului “III” și “IV” din contestație, se rețin următoarele:

◆ **Pe fond, SC CONSTANTA SRL solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr...../12.04.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, în ceea ce privește constatările fiscale menționate mai sus, motivând că îndeplinește condițiile instituite de legiuitor prin art.145 alin.3 și 13 din Codul fiscal.**

◆ **În fapt, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../16.12.2005, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferent lunii noiembrie 2005 în sumă de lei.**

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea drumurilor, întreținerea și repararea sistemului de iluminat stradal, temeiul de drept invocat fiind art.145 alin.(3) și art.11 alin.(1) coroborat cu art.137, alin.(3), lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

◆ **În speță, pentru a contura starea de fapt fiscală, și a demonstra caracterul neimpozabil al operațiunilor în cauză, trebuie evidențiat în primul rând, modul de derulare a gestiunii delegate și implicit a respectării prevederilor legislației specifice în domeniu, corelat cu aplicarea legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată.**

• **În drept, Legea nr.326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală, cu modificările și completările ulterioare, stabilește cadrul juridic unitar privind înființarea, organizarea, monitorizarea și controlul **funcționării serviciilor publice de gospodărie comunală.****

Potrivit art.2 alin.(1) din lege,
„Serviciile publice de gospodărie comunală reprezintă ansamblul activităților și acțiunilor de utilitate și interes local, desfășurate sub autoritatea administrației publice locale, având drept scop furnizarea de servicii de utilitate publică, prin care se asigură:

[...]

f) iluminat public;

i) administrarea domeniului public.”

La art.3, se prevede:

“(1) Serviciile publice de gospodărie comunală se realizează prin intermediul unui ansamblu de construcții, instalații tehnologice, echipamente funcționale și dotări specifice, denumite în continuare sisteme publice de gospodărie comunală; aceste sisteme fac parte integrantă din infrastructura edilitară a localităților.

(2) Sistemele publice de gospodărie comunală, inclusiv terenurile aferente, fiind de folosință, interes sau utilitate publică, aparțin prin natura lor sau potrivit legii, domeniului public și/sau privat al unităților administrativ-teritoriale”.

În baza art.12 din aceeași lege, autoritățile administrației publice locale pot adopta hotărâri în legătură cu “delegarea gestiunii serviciilor publice de gospodărie comunală, precum și a bunurilor aparținând patrimoniului public din infrastructura tehnico-edilitară”.

• Astfel, în temeiul Legii privind serviciile publice de gospodărie comunală nr.326/2001, s-a adoptat **H.C.L.M. Constanța nr.351/2001**, prin care s-a aprobat delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța, precum și a sistemului de iluminat public, **către S.C. CONSTANTA S.R.L..**

În această hotărâre, la art.4, se stipulează că bunurile „vor fi evidențiate în patrimoniul societății separat, **ca bunuri aparținând domeniului public**, neputând fi înstrăinate sau schimbată destinația acestora”.

La art.6 din H.C.L.M. 351/2001, se precizează:
“Ordonatorul principal de credite, respectiv Primarul municipiului Constanța, Radu Ștefan Mazăre, va încheia cu S.C. CONSTANTA SRL **contractul de delegare a gestiunii**”.

Până la momentul soluționării prezentei contestații, societatea nu a putut proba încheierea acestui contract (solicitat de altfel și prin adresa D.G.F.P. Constanța nr...../14.11.2005),

nerespectându-se astfel art.18 din Legea nr.326/2001, potrivit căruia,

"(1) În cazul gestiunii delegate autoritățile administrației publice locale pot apela, pentru realizarea serviciilor, la unul sau mai mulți operatori de servicii publice, cărora le încredințează - **în baza unui contract de delegare de gestiune - gestiunea propriu-zisă a serviciilor, precum și administrarea și exploatarea sistemelor publice tehnico-edilitare necesare în vederea realizării acestora**".

• Singurul document (act) în formă scrisă încheiat între C.L.M. Constanța și SC CONSTANTA SRL în temeiul Legii serviciilor publice de gospodărie comunală nr.326/2001 cu modificările ulterioare și a H.C.L.M. Constanța nr.351/2001 prin care a fost aprobată delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța ("Drumuri Publice") îl reprezintă **Convenția nr...../25.03.2004 între Primăria Municipiului Constanța și S.C. CONSTANTA SRL**, completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, **având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare aflate în patrimoniul municipiului Constanța.**

• Deși **instituția gestiunii delegate este reglementată în detaliu de Ordonanța Guvernului nr.71/29.08.2002** privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local, părțile nu fac nici o referire la acest act normativ.

Astfel, conform art.12 din O.G. nr.71/2002, în cazul gestiunii delegate autoritățile administrației publice locale pot apela pentru realizarea serviciilor la unul sau mai mulți operatori, cărora le încredințează, în totalitate sau numai în parte, în baza unui contract de delegare a gestiunii, sarcinile și responsabilitățile proprii cu privire la gestiunea propriu-zisă a serviciilor, precum și la administrarea și exploatarea infrastructurii edilitar-urbane, necesare realizării serviciilor.

Totodată, la art.13, alin.(6) și (7) din ordonanță, sunt enumerate **anexele ce trebuie în mod obligatoriu să însoțească contractul de delegare a gestiunii**, respectiv elementele pe care acesta trebuie să le cuprindă. În consecință, neexistând un contract de delegare a gestiunii nu au putut fi prezentate nici anexele obligatorii acestuia: caietul de sarcini, regulamentul de serviciu, inventarul bunurilor proprietate publică și privată, procesul verbal de predare-preluare a bunurilor necesare realizării serviciului delegat.

• Referitor la nerespectarea dispozițiilor O.G. 71/2002 constatată de organele fiscale, în contestație se motivează că,
"La data acordării gestiunii delegate, era în vigoare Legea 326/2001, astfel încât gestiunea delegată a fost acordată conform acestei legi.

O.G. 71/2002 a fost reglementată ulterior acordării gestiunii delegate către SC CONSTANTA SRL, respectiv la data de 31.08.2002. Potrivit dispozițiilor O.G. 71/2002 și principiilor generale de drept delegările efectuate anterior intrării în vigoare a acestei ordonanțe rămân valabile și își produc efectele".

Afirmațiile contestatoarei sunt neîntemeiate și subiective, din următoarele motive:

- Într-adevăr, gestiunea delegată a fost aprobată în temeiul Legii nr.326/2001, **dar fără a se respecta întocmai prevederile acestei legi**, în care se precizează clar că, "Desfășurarea activităților specifice fiecărui serviciu public de gospodărie comunală, **organizat și realizat în sistemul de delegare a gestiunii, se face pe bază de contract**", (art.19).

Convenția nr..... având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată, a fost încheiată **tot în temeiul Legii serviciilor publice** de gospodărie comunală nr.326/2001 la care face trimitere petenta, numai că data încheierii acestei convenții este **25.03.2004, deci ulterior publicării O.G. 71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice, ordonanță al cărei obiect este tocmai reglementarea** înființării, organizării, exploatării, finanțării, monitorizării și controlului funcționării serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local.

În fapt, hotărârea prin care s-a aprobat delegarea gestiunii de către C.L. Constanța este H.C.L.M. nr.351/2001 dar actul generator de raporturi juridice privind condițiile de derulare a gestiunii delegate, este Convența nr...../2004, completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, care trebuia să respecte întocmai prevederile O.G. 71/2002.

Analizând Convenția, se constată că aceasta a fost încheiată **fără respectarea prevederilor art.39, alin.1 și 4 din O.G. 71/2002** prin care se instituie obligativitatea fundamentării prețurilor/tarifelor pentru plata serviciilor prestate, și anume:

Art.39:

"(1) Nivelul prețurilor și/sau al tarifelor pentru plata serviciilor de administrare a domeniului public se fundamentează pe baza costurilor de producție și exploatare, a costurilor de întreținere și reparații, a amortismentelor aferente capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, a ratelor pentru restituirea creditelor, a dobânzilor aferente împrumuturilor contractate, a obligațiilor ce derivă din contractul de delegare a

gestiunii și include o cotă pentru crearea resurselor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitar-urbane, precum și profitul operatorului.

(4) Structura și nivelul prețurilor, tarifelor și taxelor vor fi stabilite astfel încât:

a) să acopere costul efectiv al furnizării/prestării serviciilor;

b) să acopere cel puțin sumele investite și cheltuielile curente de întreținere și exploatare;

[...]”.

• Se reține că **”Prețul prestației”** convenit între Primăria Municipiului Constanța și SC CONSTANTA SRL **nu a fost fundamentat conform precizărilor invocate, din următoarele motive:**

- Potrivit art.3 din Convenție, **”Primăria Municipiului Constanța se obligă să asigure mijloacele financiare pentru achitarea integrală a valorii prestațiilor de servicii generate de gestiunea delegată a drumurilor publice pentru care SC ”Confort Urban” SRL prezintă situații cu cheltuieli (Anexa 1).”**

- Prețul inițial al prestației a fost stabilit la nivelul sumei de lei iar prin Protocolul adițional nr...../2005, prețul prestației se stabilește la nivelul sumei de lei, conform fundamentării prezentate de SC CONSTANTA SRL, prin Anexa nr.1

- Din Anexa nr.1 la protocol, rezultă natura cheltuielilor cu prestațiile executate de terți, respectiv: autorizații și inspecții în construcții, taxe Registrul Comerțului pentru majorare capital, agent termic, energie electrică, consum apă, telefon, transport persoane, reparații auto, comisioane și dobânzi bancare, amortizare birotică, cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente personalului.

- Analizând natura acestor cheltuieli, reiese faptul că acestea **se referă exclusiv la cheltuielile proprii efectuate de SC CONSTANTA SRL**, determinate de activitatea administrativă, nefiind cuprinse nici un fel de cheltuieli efectuate de terți pentru reabilitarea și întreținerea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

- În concluzie, **prețul prestației stabilit de părți pentru serviciile de delegare a gestiunii se referă numai la marja operatorului** și nu la totalitatea cheltuielilor rezultate din delegarea gestiunii. **Prin tariful negociat se recuperează exclusiv cheltuielile administrative proprii ale operatorului.**

- În Jurnalul de cumpărări din luna noiembrie 2005, sunt înregistrate următoarele achiziții: servicii de control, consultanță și asistență, reparații de drumuri, lucrări marcaje rutiere și indicatoare circulație, lucrări la fântâni arteziene. Nici un element din aceste cheltuieli nu se regăsește în Anexa 1 a

Convenției/2004, iar cheltuielile generate de această gestiune sunt cu mult peste nivelul convenit de părți.

Față de cele prezentate, reiese că SC CONSTANTA SRL acționează ca un intermediar al prestatorilor efectivi ai lucrărilor de reparații, reabilitări, întreținere a domeniului public, delegate spre administrare. Nici un cost al serviciilor/livrărilor efectuate de acești prestatori nu se regăsește în structura tarifului stabilit potrivit Convenției nr...../2004.

♦ **Și în cazul Sistemului de iluminat public**, operațiunile derulate de petentă sunt similare celor legate de activitatea „Drumuri publice”, modul de lucru fiind identic:

- **Prin Contractele cu nr...../22.02.2001,/22.02.2001**, Consiliul Local al Municipiului Constanța delegă serviciul de iluminat public unor societăți comerciale, iar prin contractele de cesiune nr...../12.12.2001, respectiv/12.12.2001, Consiliul Local Constanța cesează drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte de delegare menționate, către S.C. CONSTANTA S.R.L..

Prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002, SC CONSTANTA SRL acordă Consiliului Local Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, iar conform Procesului verbal de negociere directă nr...../03.01.2005, prețul închirierii începând cu 01.01.2005 este de lei/an inclusiv TVA.

În afară de faptul că acest contract excede prevederilor legale de delegare a gestiunii, încheierea lui este cel puțin atipică. Pe de o parte, sistemul de iluminat public este un bun aparținând domeniului public, aflat în patrimoniul municipiului Constanța (așa cum se precizează și la art.3-4 din HCL nr.351/2001), dat în gestiune delegată pentru administrare operatorului de servicii SC CONSTANTA SRL, iar prin contractul de închiriere, acesta din urmă închiriază proprietarului „dreptul de folosință” al bunului lui, contrar dispozițiilor menționate.

Deci, paradoxal, chiriașul facturează proprietarului dreptul de folosință al bunurilor acestuia.

Din analiza comparativă a cheltuielilor efectuate lunar de SC CONSTANTA SRL privind administrarea SIP și a sistemului de semafoare cu valoarea chiriei facturate lunar, rezultă că operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru gestiunea SIP.

Ca și în cazul gestiunii „Drumuri publice”, societatea își recuperează numai cheltuielile proprii ale operatorului, respectiv **marja operatorului.**

Astfel, în luna noiembrie 2005 veniturile realizate din chirii sunt în cuantum de lei, din care TVA în sumă de lei, iar totalul achizițiilor pentru activitatea SIP este în sumă de lei, din care TVA lei, și se referă la: ghirlande, reabilitare instalații sistem iluminat public, operații de întreținere-menținere, materiale întreținere-menținere sistem iluminat public, corpuri de iluminat, reabilitare sistem semaforizare, iluminat ornamental Port Tomis.

De asemenea, reținem constatarea organului de inspecție că, societatea nu a putut prezenta documente din care să rezulte modul de calcul al acestei "Chirii".

Urmare celor expuse, reiese că nici o achiziție de bunuri și servicii destinată, direct și nemijlocit, activității de administrare a DP și SIP nu se regăsește în tariful invocat de petentă.

• **Astfel, situația de fapt, contrazice afirmația petentei,** potrivit căreia societatea își recuperează în totalitate cheltuielile efectuate și obține venituri ca urmare a gestiunii delegate.

Totodată, se reține ca fiind contradictorii motivațiile din contestație:

- Pe de o parte, susține că efectuează "acte de comerț corespunzătoare obiectului de activitate, **în condiții de eficiență, deci în condițiile obținerii de profit**",

- iar pe de altă parte, societatea recunoaște că acoperirea cheltuielilor se face prin alocații bugetare, prin majorări succesive de capital social, din care se acoperă pierderile inerente ale exercițiilor financiare.

Se reține că, sub aspect financiar, modul de administrare a patrimoniului public și privat nu răspunde cerințelor impuse de principiul unei gestiuni eficiente.

♦ **În esență,** având în vedere prevederile privind legislația în domeniul serviciilor publice (Legea 326/2001, OG.71/2002), constituirea societății CONSTANTA SRL precum și modul de derulare a operațiunilor și tranzacțiilor desfășurate de aceasta, se reține că:

→ Organizarea, conducerea, administrarea, gestionarea și controlul funcționării serviciilor publice de gospodărie comunală sunt atribute ale autorităților administrației publice locale, în speță Consiliul Local al Municipiului Constanța, încredințate conform legii pentru gestionare societății CONSTANTA SRL în calitate de operator de servicii, gestionare pentru care Primăria asigură mijloacele financiare.

→ Bunurile aflate în administrare, sunt bunuri care fac parte din domeniul public al municipiului Constanța, de folosință generală, pentru care nu se percepe plată din partea membrilor comunității care utilizează aceste bunuri.

→ Străzile, aleile, trotuarele, sistemul de indicatoare și semafoare, fântânile arteziene, sistemul de iluminat, sunt bunuri proprietate publică și sunt destinate spre a satisface interese generale, respectiv pentru a realiza servicii publice administrative și nu servicii publice comerciale economice, cum afirmă petenta în contestație.

♦ **Aplicarea legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată** pentru operațiunile în cauză, derulate între CLM Constanța și SC CONSTANTA SRL, se prezintă astfel:

→ **Serviciile publice administrative sunt servicii fără plată.**

În consecință, aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pentru că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la **Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, potrivit cărora în sfera de aplicare a TVA se cuprind operațiuni care *"constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată"*.

Pentru a se înțelege și mai bine caracterul acestor operațiuni față de prevederile legale privind TVA, se impune definirea noțiunilor de *"operațiune impozabilă"*, respectiv *"operațiune taxabilă"*.

Potrivit art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunile impozabile trebuie să îndeplinească *"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)."*

Astfel, în temeiul art.126 alin.(3)-(4),

„(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) **Operațiunile impozabile pot fi:**

- a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140;
- b) operațiuni scutite cu drept de deducere[...];
- c) operațiuni scutite fără drept de deducere[...];
- d) operațiuni de import scutite de taxă pe valoarea adăugată[...].

În temeiul art.127 **"Persoane impozabile și activitatea economică"**, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

♦ **Primăria fiind instituție publică nu este persoană impozabilă potrivit art.127 alin.(4), din Codul Fiscal, "instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți."**

Instituțiile publice sunt, conform alin.(5) al aceluiași articol, **"persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice , dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale"**.

Totodată, la alin.(6) al art.127 din lege, se prevede că, **"Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică[...]"**.

Potrivit prevederilor legale invocate, aceste operațiuni sunt ale Primăriei în calitate de autoritate publică, iar un contract de delegare a gestiunii nu poate schimba natura acestor operațiuni. Rezultă că, în situația în care firmele prestatoare ar fi facturat direct Primăriei (persoană neimpozabilă) lucrările pentru reabilitarea sistemului de iluminat public, a tramei stradale, aceasta nu ar fi putut deduce și solicita la rambursare taxa pe valoarea adăugată, aferentă facturilor emise de furnizorii de specialitate.

♦ **Măsura de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate investițiilor publice**, a fost stabilită de organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor **art.145 alin.(3) din Codul fiscal**, potrivit căroră orice persoană impozabilă are dreptul să-și deducă taxa pe

valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

◆ Petenta contestă măsura aplicată de organele de inspecție susținând că întrunește condițiile de deducere a taxei în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(3) și art.145 alin.(13) din Codul fiscal, respectiv realizează operațiuni taxabile constând în acordarea unui drept de folosință Consiliului Local asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat și efectuează prestări servicii către Primăria Constanța legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța.

◆ **Susținerile petentei nu pot fi reținute ca motivații legale în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele considerente:**

- **În drept**, potrivit dispozițiilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" *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 ce i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă***".

Așa cum au constatat și organele de control, **aceste achiziții și bunuri și servicii nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin Convenția de delegare a gestiunii, și nici în prețul chiriei facturat pentru folosința sistemului de iluminat public**, atâta timp cât structura prețului de delegare, respectiv chiria, facturate de contribuabil nu au nici o corespondență cu acestea. În aceste condiții nu se confirmă susținerea petentei potrivit căreia cheltuielile (bunurile și serviciile achiziționate) sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Pe de altă parte, bunurile publice la care s-au efectuat investiții și lucrări de întreținere și reparații nu pot fi utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile efectuate cu plată, în sensul legislației în materie de TVA, deoarece sunt bunuri de interes public general iar CONSTANTA SRL, în calitate de operator de servicii publice are numai obligația de a le întreține și administra în limitele stabilite prin contractul de delegare încheiat în temeiul prevederilor legale în materie, fără a avea posibilitatea de a le înstrăina sau de a se schimba destinația (H.C.L.M. 351/2002).

◆ Totodată, petenta consideră că îi sunt incidente prevederile **art.145, alin.13 din Codul fiscal**, pe motiv că investițiile sunt finanțate în totalitate din bugetul local sub forma majorării de capital.

Conform prevederilor art.145 alin.(13) din Cod:

" Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, stocurilor de produse cu destinație specială, finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, se deduce potrivit prevederilor legale. Cu taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții se vor reîntregi obligatoriu disponibilitățile de investiții. Sumele deduse în cursul anului fiscal pentru obiectivele proprii de investiții pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice".

Se reține că, prevederile legale invocate nu-și au aplicabilitate pentru speța în cauză, din următoarele considerente:

→ Legiuitorul se referă **strict la obiectivele proprii de investiții, finanțate de la bugetul de stat sau bugetele locale**, pentru care alocațiile/subvențiile se înregistrează distinct în evidențele contabile, respectiv în contul 131 „Subvenții pentru investiții”. Ori, organele fiscale nu au regăsit acest cont în evidențele societății.

→ Majorările de capital nu pot fi confundate cu subvențiile/alocațiile bugetare, chiar dacă acționarul este o instituție publică; mai mult, în cazul de față, majorările de capital social au fost utilizate în fapt pentru acoperirea pierderilor contabile cauzate de operațiile de delegare de gestiune.

→ Investițiile în cauză aparțin domeniului public de interes general și deci nu pot fi „*obiective de investiții proprii*” ale SC CONSTANTA SRL destinate realizării de operațiuni taxabile, pentru care se poate deduce taxa pe valoarea adăugată, fapt acceptat chiar de către contestatară, care, deși a înregistrat o parte de cheltuieli în conturile de imobilizări, (231,212) nu a procedat la calculul amortizării legale, deoarece le-a considerat a fi bunuri proprietate publică.

→ Chiar și în cazul „*realizării obiectivelor proprii de investiții*”, taxa pe valoarea adăugată „*se deduce potrivit*

prevederilor legale”, respectiv cu condiția ca aceste investiții să contribuie la realizarea de venituri impozabile, prevăzute de art.145, alin.(3). Ori, petenta ignoră ansamblul acestor prevederi legale care nu permit deducerea TVA pentru achiziții destinate patrimoniului public.

Rezultă că, în scopul soluționării favorabile a contestației, SC CONSTANTA SRL dă o interpretare proprie, absolut eronată, prevederilor art.145, alin.13 din Codul fiscal.

◆ În fapt, tranzacțiile între SC CONSTANTA SRL și Consiliul Local Municipal Constanța, sunt tranzacții între persoane afiliate.

Potrivit art.11 alin.(2) din Codul fiscal,
„În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”.

Pentru considerentele expuse, și întrucât societatea nu a putut justifica că achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede art.145, alin.(3) din lege, organele de inspecție fiscală au procedat corect la aplicarea prevederilor **art.11 alin.(1) din Codul fiscal**, potrivit cărora,

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Contestatară nu-și însușește aplicarea de către organele fiscale a dispozițiilor art.11 din Codul fiscal, motivând că relația desfășurată de societate cu Primăria Constanța are un caracter comercial și un scop economic întrucât, prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții.

Sușinerile petentei referitoare la caracterul comercial al operațiunilor derulate cu asociatul unic Consiliul Local Constanța, sunt neconforme cu realitatea.

SC CONSTANTA SRL, este o persoană de drept privat (și nu de drept public, nefiind regie autonomă sau instituție publică), care a încheiat un contract comercial prin care se obligă la administrarea unor bunuri aparținând domeniului public și privat al municipiului Constanța. Faptul că asociatul unic al SC CONSTANTA SRL este parte în relațiile comerciale, nu trebuie să

schimbe natura operațiunilor derulate, și, mai ales din punct de vedere fiscal, valoarea tranzacțiilor între cele două părți.

Ori, în fapt, părțile au derulat operațiunile și au stabilit prețul tranzacțiilor de o manieră care să conducă la deducerea nelegală a TVA, sau la neplata TVA de către C.L.M. Constanța, după caz.

Prin interpunerea SC CONSTANTA SRL între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept C.L.M. Constanța, nu se poate schimba esența operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată din neimpozabile în impozabile (taxabile).

♦ Pentru motivele expuse, organele fiscale au apreciat corect că situației de fapt îi sunt aplicabile prevederile art.137, alin.(3), lit.e) din Codul fiscal, potrivit căroră, nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată "sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia."

Potrivit pct.22 alin(2) din HG 44/2003,

*" Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea „factură de decontare-pentru plăți în numele clientului”, însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată. **Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare.** De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 „Creditori diverși”, inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza căroră a fost întocmită."*

♦ Coroborând legislația specială în domeniu privind organizarea și funcționarea serviciilor publice cu legislația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, se desprind următoarele:

Referitor la finanțarea cheltuielilor curente de funcționare și exploatare a serviciilor de administrare a domeniului public și privat, art.18 din O.G. nr.71/2002 prevede modul de asigurare al acestora:

" a) din veniturile proprii ale operatorilor sau din bugetele locale ale unităților administrativ-teritoriale, după caz, dacă serviciile de administrare a domeniului public și privat sunt gestionate direct de autoritățile administrației publice locale:

b) din bugetele de venituri și cheltuieli ale operatorilor, dacă serviciile de administrare a domeniului public și privat sunt organizate și se realizează prin delegare de gestiune.”

Dacă Primăria ar fi încheiat cu S.C. CONSTANTA SRL contract de delegare a gestiunii serviciilor de administrare a domeniului public și privat, cu respectarea cadrului legal conturat de legile care reglementează operațiunile de acest gen, s-ar fi asigurat operarea corectă a celor două componente ale activității, respectiv:

1) servicii și lucrări publice finanțate de la buget, care sunt operațiunile Primăriei ce decurg din atribuțiile ei ca autoritate publică locală, operațiuni ce nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Acestea sunt încredințate societății CONSTANTA SRL, doar în delegare de gestiune pentru administrare.

Acesta este primul tip de operațiuni ce se desfășoară în administrarea domeniului public: operațiunile Primăriei suportate de la buget, operațiuni neimpozabile, care nu influențează rezultatele SC CONSTANTA SRL dar nici TVA deductibilă a societății.

2) prestația SC CONSTANTA SRL în gestionarea lucrărilor și serviciilor publice pentru care societatea, înregistrând venituri din facturarea serviciului de administrare către Primărie, înregistrează și cheltuieli aferente, cheltuieli ocazionate de administrarea serviciilor publice.

Acesta este al doilea tip de operațiuni.

Conform prevederilor legale referitoare la contractul de delegare a gestiunii, societatea înregistrează venituri din facturarea prestației sale (serviciile de administrare a domeniului public și privat) către Primăria Constanța, ce sunt acoperite tot din bugetul Primăriei.

Fiind operațiuni taxabile, facturile conțin TVA colectată, fiind respectate prevederile art.126(1).

Aceste operațiuni sunt taxabile, iar pentru cheltuielile aferente (cheltuieli cu salariile, transport, cheltuieli de exploatare a infrastructurii edilitar urbane necesare realizării serviciilor publice), SC CONSTANTA SRL are drept de deducere și după caz, de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferente facturilor de cheltuieli.

Față de cele prezentate și din susținerile petentei, reiese că **societatea tratează inconsecvent cele două tipuri de operațiuni definite mai sus, la punctele 1) și 2), astfel:**

- la deducerea taxei pe valoarea adăugată, le consideră operațiuni proprii pe toate, iar

- la recuperarea cheltuielilor prin emiterea facturilor către Primărie le consideră operațiuni proprii numai pe acelea

referitoare la delegarea de gestiune încredințată de către Primărie.

Se reține modul defectuos de tratare de către SC CONSTANTA SRL a operațiunilor privind gestiunea delegată, după cum urmează:

- înregistrarea facturilor emise de furnizorii de lucrări și servicii pentru domeniul public în conturile de cheltuieli ale societății, cu consecința înregistrării unei mari pierderi și solicitarea TVA aferentă acestor facturi, inducând ideea că aceste operațiuni sunt proprii.

- Aport masiv de capital din bugetul Primăriei, la capitalul social al SC CONSTANTA SRL, capital diminuat apoi pentru acoperirea pierderii create, operațiune care excede contractului de delegare a gestiunii, nerespectându-se cadrul legal prevăzut de actele normative în materie.

- Urmare acestui mod de operare, operațiunile sunt tratate de către SC CONSTANTA SRL ca operațiuni taxabile, fiind asimilate operațiunilor proprii. Numai că aceste operațiuni nu sunt ale SC CONSTANTA SRL, ele sunt operațiuni care intră în atribuțiile Primăriei și conform prevederilor legale citate în cuprinsul deciziei, sunt operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

- Totodată, aceste operațiuni nu îndeplinesc condițiile de operațiuni taxabile, întrucât nu s-au emis facturi de livrare bunuri sau prestări servicii, documente în baza cărora orice operațiune intră sub incidența legii privind taxa pe valoarea adăugată.

Deci,

→ pentru cheltuielile proprii cuprinse în facturile emise, SC CONSTANTA SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată,

→ pentru bunurile și serviciile facturate de furnizorii de specialitate finanțate din sumele aduse ca aport de capital, SC CONSTANTA SRL nu demonstrează că sunt aferente operațiunilor proprii, nefiind realizate venituri din exploatarea bunurilor publice.

Astfel, veniturile realizate de SC CONSTANTA SRL pentru prestația proprie, respectiv operații de administrare în cadrul gestiunii delegate, acoperă doar cheltuielile efectuate de societate privind delegarea de gestiune.

SC CONSTANTA SRL încearcă să creeze o stare fiscală falsă, considerând că toate cheltuielile, inclusiv acelea facturate de furnizorii de specialitate, sunt aferente veniturilor înregistrate de societate.

- Prin înregistrarea eronată în conturile de cheltuieli a facturilor emise de furnizorii de specialitate, societatea

înregistrează mari pierderi, datorită faptului că aceste cheltuieli nu sunt acoperite de venituri din facturile emise de SC CONSTANTA SRL. Astfel, societatea este nevoită să acopere pierderea prin diminuarea capitalului social majorat de asociatul unic, C.L.M. Constanța.

◆ **Succint, SC CONSTANTA SRL,**

- are drept de deducere doar pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă activității autorizate, constând în administrarea infrastructurii edilitar-urbane a domeniului public și,
- nu are drept de deducere pentru operațiunile neimpozabile constând în reabilitarea, întreținerea și efectuarea de investiții la bunurile aparținând domeniului public, încredințate de Primărie societății în administrare prin delegare de gestiune.

În concluzie, prin simularea naturii unor tranzacții între cele două persoane afiliate, nu se poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunuri și servicii detinate exclusiv și nemijlocit domeniului public de către SC CONSTANTA SRL și nu se poate eluda plata taxei pe valoarea adăugată de către C.L.M. Constanța pentru achizițiile de bunuri și servicii care sunt aferente gestionării/administrării domeniului public, chiar dacă administrarea nu se face de către proprietarul acestui domeniu în nume propriu, ci prin intermediari, respectiv prin SC CONSTANTA SRL.

Față de cele expuse, rezultă că SC CONSTANTA SRL nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă plăților efectuate în numele C.L.M. Constanța.

◆ **Cu privire la considerațiile referitoare la modul de soluționare a cererilor de rambursare până în luna martie 2004,** organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere întrucât, pe de o parte aceste aspecte nu fac obiectul actelor contestate, iar pe de altă parte nu se cunosc condițiile, respectiv starea fiscală creată care a condus la aprobarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art.179(1) alin.a), art.180 și art.186(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulată de SC CONSTANTA SRL împotriva Deciziei de impunere nr...../12.04.20066 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 03.02.2006, întocmite de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, pentru suma de lei, reprezentând:

- lei, TVA respinsă la rambursare
- lei, TVA de plată
- lei, dobânzi TVA
- lei, majorări întârziere TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, conform art.188 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

M.L./ 5 ex.
20.06.2006