



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

DECIZIA nr.54/27.06.2006
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de S.A.F. - A.C.F. Constanța prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../22.05.2006 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, Piața nr....., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă T.V.A. în sumă de lei respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..... din data de 11.04.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din 24.01.2006 și a Deciziei de rambursare nr...../13.04.2006 emisă de Administrația Finanelor Publice Constanța.

Contestația a fost introdusă de împuternicitul societății, Cabinetul de avocatură IONESCU IOANA, în baza împuternicirii avocațiale nr.227 din data de 08.05.2006, fiind îndeplinite prevederile art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.177 alin.(1) din același act normativ.

Menționăm faptul că inițial petenta a depus contestația la D.G.F.P. Constanța unde a fost înregistrată sub nr...../08.05.2006.

Cu adresa nr...../11.05.2006 dosarul contestației a fost înaintat către S.A.F. - A.C.F. Constanța în conformitate cu prevederile art.177 alin.(3) din Codul de procedură fiscală.

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 Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I.Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../08.05.2006, iar la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub/11.05.2006, societatea CONSTANTA SRL prin împuternicit, formulează contestație împotriva măsurii constând în respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită prin Decizia de rambursare nr...../13.04.2006 precum și împotriva obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr...../11.04.2006, ambele acte fiind emise în baza Raportului de inspecție din data de 24.01.2006.

În susținerea contestației, petenta invocă nulitatea deciziei de rambursare și a deciziei de impunere ca urmare a încălcării unor dispoziții procedurale.

Astfel, în ceea ce privește Decizia de impunere nr....., petenta susține că prin emiterea acesteia, organul fiscal a încălcat dispozițiile O.M.F.P. nr.338/2004 capitolul III, precum și dispozițiile cuprinse în Deciziile nr.117 și 160 din 2005, și nr.37 din 2006, potrivit cărora în speță, nu se impunea emiterea acestui act administrativ fiscal deoarece urmare inspecției efectuate nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare.

Referitor la Decizia de rambursare nr..... emisă de A.F.P. Constanța, petenta solicită anularea acesteia, având în vedere faptul că au fost încălcate prevederile art.183 alin.3 din Codul de procedură fiscală, precum și ale pct.12.8 din O.M.F.P. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, potrivit cărora, prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac. În acest sens, petenta susține că prin Decizia de rambursare nr...../14.07.2005 s-a aprobat la rambursare suma de lei din totalul solicitat de lei, în timp ce prin decizia atacată a fost acordat dreptul la rambursare numai pentru suma de lei.

Contestatarul mai solicită anularea Deciziei de rambursare având în vedere și lipsa mențiunilor obligatorii privind denumirea corectă a organului fiscal emitent și denumirea organului fiscal la care se poate depune contestația, elemente prevăzute la art.42 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În acest sens, petenta invederează faptul că în cuprinsul deciziei de rambursare atacate nu există nici o dată de identificare a organului fiscal emitent (indicarea localității și

a adresei organului emitent), motiv pentru care nu sunt respectate nici dispozițiile privind obligativitatea indicării organului fiscal la care se poate depune contestația, subliniind că deși în antet este indicată ca instituție publică emitentă D.G.F.P. Constanța semnăturile aparțin reprezentanților A.F.P. Constanța.

În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de RON cu consecința respingerii dreptului la rambursarea acestei sume, petenta susține că prin luarea acestei măsuri organul fiscal a dovedit incoerență și acordarea unui tratament diferit în situații identice.

Această afirmație este justificată de contestatară prin aceea că, în condiții de fapt și de drept identice, organele fiscale au aprobat societății până în luna aprilie 2004 cererile de rambursare a taxei aferente cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea instalațiilor sistemului de iluminat stradal, construcției de fântâni arteziene, reparațiilor efectuate la instalațiile de iluminat ornamental, pentru ca ulterior, fără să intervină nici o modificare de ordin legislativ, acest drept să fie refuzat.

Petenta mai apreciază că prin tratamentul fiscal adoptat, organele fiscale au încălcat principiul privind aplicarea aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare, prevăzut la art.3 lit.c) din Legea nr.7/2004 privind Codul de conduită etică al funcționarilor publici, precum și dispozițiile art.12 alin.(3) din același act normativ, privind promovarea unor soluții identice sau similare raportate la aceeași categorie de situații de fapt.

Pe fond, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere, a Deciziei de rambursare și a Raportului de inspecție, în ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a T.V.A. în cuantum de RON și corelativ, a dreptului de rambursare a acestei sume, având în vedere următoarele considerente:

a) îndeplinește condițiile legale prevăzute la art.145 alin.3 din Codul fiscal pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestei taxe, respectiv:

- este persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A.;

- realizează operațiuni impozabile din care obține venituri supuse T.V.A., provenind din:

- contractul de închiriere nr...../31.05.2002 ce are ca obiect închirierea sistemului de iluminat public Consiliului Local Constanța ;
- prestări servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor.

- pentru realizarea acestor operațiuni taxabile societatea înregistrează cheltuieli și în aceste condiții poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate.

În plus, petenta subliniază că, având în vedere că sursa realizării cheltuielilor o constituie sumele acordate de la bugetul local sub forma majorării de capital, legiuitorul a prevăzut în mod expres posibilitatea deducerii T.V.A.-ului aferent acestor cheltuieli.

b) constatările și soluțiile oferite de organul de inspecție se bazează pe o înțelegere greșită a situației de fapt și de drept.

Astfel petenta apreciază ca fiind eronate aprecierile potrivit cărora gestiunea delegată a drumurilor publice și a sistemului de iluminat a fost acordată societății în baza Convenției nr...../25.03.2004 încheiată cu Primăria Constanța sau pe baza unor contracte de cesiune de creanță și că au fost încălcate dispozițiile O.G. nr.71/2002 care reglementează instituția gestiunii delegate.

În acest sens, susține că gestiunea delegată a fost acordată prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001, în baza Legii nr.326/2001 și nu în baza O.G. nr.71/2002 care a intrat în vigoare ulterior, în data de 31.08.2002 și care prevedea că delegările efectuate anterior intrării în vigoare a acestei ordonanțe rămân valabile și își produc efectele.

De asemenea, mai susține că, convenția încheiată cu Primăria Constanța și contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța sunt contracte economice în baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

c) petenta consideră ca fiind total eronată și aprecierea organelor de inspecție cu privire la faptul că bunurile deținute în gestiune delegată nu sunt producătoare de venituri, susținând că dovada obținerii unor astfel de venituri o constituie chiar Contractul de închiriere și Convenția sus menționate, acte juridice a căror natură a fost schimbată, din necunoștință și contrar legii, de organul fiscal.

d) totodată, contestatara critică și aprecierea organelor de inspecție cu privire la modul de finanțare a cheltuielilor efectuate și la inaplicabilitatea dispozițiilor art.145 alin.(3) și (13) din Codul fiscal, argumentând prin aceea că, potrivit dispozițiilor art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor publice de gospodărie comunală se asigură din bugetele proprii ale operatorilor prin:

- încasarea de la utilizatori a contravalorii serviciilor furnizate (în speță, încasarea de la Consiliul Local și de la

Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate);

- în completare, din alocații bugetare din bugetele locale (în speță, prin majorarea capitalului social al societății, de către Consiliul Local).

În aceste condiții, contestatara solicită să se constate faptul că societatea își recuperează în totalitate cheltuielile efectuate și obține venituri ca urmare a gestiunii delegate, motiv pentru care are dreptul la deducerea T.V.A.-ului aferent.

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 prin aceea că *"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 Primăria mun.Constanța"*.

Totodată, contestatara apreciază că nu-i pot fi aplicabile dispozițiile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal și dispozițiile art.145 alin.(13) conform cărora se acordă dreptul de deducere a T.V.A. aferentă obiectivelor de investiții finanțate de la bugetul local, întrucât, în speță:

- T.V.A. solicitată la rambursare este aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru realizarea unor obiective de investiții;

- aceste investiții sunt finanțate de la bugetul local sub forma aportului de capital cu destinație specială;

- sunt întrunite condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(3) întrucât, ca urmare a acestor *investiții proprii* societatea își realizează obligația de gestiune delegată, iar, ca urmare a îndeplinirii acestei obligații societatea realizează venituri din contractele încheiate cu Primăria mun.Constanța.

Petenta mai susține că nu-i pot fi aplicabile nici dispozițiile art.129 alin.(5) invocate de către organul fiscal întrucât societatea nu acționează în numele Consiliului Local și desfășoară o activitate proprie de administrare a domeniului public și privat al localității, de pe urma căreia obține venituri prin punerea ulterioară la dispoziția autorităților locale a patrimoniului administrat cu îmbunătățirile efectuate.

De asemenea, consideră ca fiind falsă aprecierea organului fiscal potrivit căreia societatea ar avea obligația să factureze Consiliului Local serviciile efectuate argumentând prin aceea că serviciile sunt finanțate sub formă de majorare de capital, permisă sau chiar impusă de lege, în speță devenind incidente dispozițiile art.145 alin.(13) din Codul fiscal.

Pentru motivele expuse, contestatara solicită admiterea contestației cu consecința desființării în totalitate a actelor atacate ca fiind nelegale și a rambursării T.V.A. în sumă de lei.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 24.01.2006 a fost întocmit ca urmare a Deciziei nr.160/19.12.2005 a Serviciului Soluționare Contestații prin care s-a desființat Decizia de rambursare nr...../14.07.2005 emisă de A.F.P. Constanța și Raportul de inspecție fiscală din data de 01.07.2005 și s-a dispus reverificarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. rezultată din decontul lunii martie 2005, pentru suma de lei, respinsă la rambursare.

Urmare reverificării s-a constatat că T.V.A. în sumă de lei dedusă și solicitată la rambursare se compune din :

- lei, T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări - analitic "Drumuri publice", aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate construcției de fântâni arteziene, lucrări asfaltice luna febr.2005 și servicii de consultanță și asistență tehnică pentru lucrări traumă stradală;

- lei, T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări, analitic "Sistem de iluminat public" (S.I.P.) aferentă achizițiilor constând în rată reabilitare și servicii întreținere S.I.P. - luna febr.2005, lucrări reabilitare și lucrări întreținere sistem semaforizare.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societatea verificată, organele de inspecție au reținut următoarele aspecte:

1. Cu privire la T.V.A. în sumă de lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări - analitic „Drumuri publice”:

- gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul mun.Constanța a fost preluată de la Primăria mun.Constanța în baza Convenției nr..../25.03.2004, convenție care nu respectă prevederile O.G. nr.71/2002 și ale H.G. nr.955/2004 pentru aprobarea reglementărilor-cadru de aplicare a O.G. nr.71/2002, în ceea ce privește modul de tarifare și încasare a serviciilor prestate;

- prețul stabilit de părți pentru prestațiile de delegare se referă în exclusivitate la marja operatorului și nu la costul

complet al prestațiilor, care cuprinde și cheltuielile efectuate de terți pentru reabilitarea și întreținerea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc..Prețul se recuperează lunar prin emiterea unei facturi către Primăria Constanța;

- în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "Drumuri publice" au fost evidențiate achiziții ce au fost înregistrate în contabilitate în conturi de imobilizări: 212 - fântâni și 231 - lucrări asfaltice, precum și în conturi de cheltuieli: 628 - servicii de consultanță și asistență tehnică pentru lucrări asfaltice și 666 - dobânzi fântâni arteziene.

- activele înregistrate ca imobilizări sunt considerate bunuri proprietate publică și nu se amortizează, respectiv valoarea acestora nu se recuperează de la Consiliul Local al mun.Constanța, ca un element de cost al contractului de delegare a gestiunii;

- societatea nu a putut justifica care este destinația achizițiilor înregistrate în conturile de cheltuieli, respectiv dacă acestea sunt legate de contractul de gestiune a străzilor și dacă se regăsesc în cuantumul prestației de delegare facturată către Consiliul Local al mun.Constanța;

- prin înregistrarea în categoria mijloacelor fixe a lucrărilor de investiții publice societatea a încălcat prevederile art.7 pct.16 din Legea nr.571/2003, coroborat cu prevederile secțiunii IV, pct.4.25 din O.M.F.P. nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, deoarece activele înregistrate în contul 212 nu sunt susceptibile de a produce beneficii economice, respectiv de a fi utilizate în producția proprie de bunuri/prestarea de servicii sau în scopuri administrative;

- străzile, aleile, trotuarele, sistemul de indicatoare/semafoare, fântânile arteziene sunt bunuri proprietate publică și sunt destinate spre a satisface interese generale, respectiv pentru a realiza servicii publice administrative și nu servicii publice comerciale;

- serviciile publice administrative sunt servicii fără plată și, în consecință, aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a T.V.A. pentru că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 din Codul fiscal, potrivit cărora în sfera de aplicare a taxei se cuprind operațiuni care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată;

- societatea și-a dedus T.V.A. aferentă achizițiilor destinate acestor investiții publice (străzi, trotuare, semafoare, fântâni), încălcând prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile

achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile;

- situației de fapt nu-i sunt aplicabile nici prevederile art.145 alin.(13) din Codul fiscal, deoarece, pe de o parte nu se poate deduce T.V.A. aferentă unor obiective de investiții destinate realizării unor servicii publice administrative care nu se cuprind în sfera de aplicare a T.V.A. iar în al doilea rând, prin modul de reflectare în contabilitate, contribuabilul însuși nu a considerat că obiectivele de investiții sunt finanțate din alocații bugetare, în contabilitate nefiind înregistrată vreo sumă drept alocație sau subvenție bugetară;

- societatea nu justifică îndeplinirea condițiilor de deducere a T.V.A. pentru achizițiile de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli (628,611,658) deoarece nu se demonstrează că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri, atâta timp cât în structura prețului/tarifului de delegare facturat de contribuabil nu sunt incluse și aceste costuri iar aceste servicii nu sunt utilizate în folosul realizării unor operațiuni taxabile(cu plată).

Drept urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu justifică îndeplinirea condițiilor de deducere prevăzute la art.145 alin.(3) din Codul fiscal pentru T.V.A. în sumă de lei .

2. Cu privire la T.V.A. în sumă de lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări - analitic „Sistem de iluminat public” :

- prin contractul nr...../22.02.2001 Consiliul local al mun.Constanța a delegat serviciul de iluminat public - Zona II și Zona III către S.C. L..... S.A. Timișoara iar prin contractul nr...../22.02.2001 serviciul de iluminat public - Zona I către S.C. E..... S.A. Timișoara în asociere cu S.C. F..... S.A.

- ulterior, prin contractele de cesiune nr..... și din 12.12.2001, Consiliul Local Constanța a cesionat drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte de delegare către S.C. CONSTANTA S.R.L., fără a fi stabilite nici un fel de drepturi și obligații între cedent și cesionar;

- prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002 S.C. CONSTANTA a acordat Consiliului Local al mun.Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, prețul închirierii pentru anul 2005 fiind stabilit la lei, inclusiv T.V.A.. Societatea nu a prezentat organelor de inspecție documente din care să rezulte modul de calcul al acestei chirii. Lunar, se facturează Consiliului local o chirie fixă de lei, plus T.V.A. aferentă;

- cumpărăriile reflectate în luna martie 2005 în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "Sistem de iluminat public" (S.I.P.) se referă la :

- rată reabilitare SIP și servicii de întreținere SIP pentru luna februarie 2005, facturate de S.C. L..... S.A. Timișoara;
- rată reabilitare SIP și servicii de întreținere SIP pentru luna februarie 2005, facturate de S.C. F..... S.A. București;
- lucrări de reabilitare sistem de semaforizare și lucrări de întreținere semafoare, facturate de S.C. M..... S.R.L. București.

În evidențele contabile, serviciile de întreținere a SIP și a semafoarelor în sumă de lei cu T.V.A. în sumă de lei au fost înregistrate în contul de cheltuieli 611 iar ratele lunare pentru reabilitarea SIP și a sistemului de semaforizare în sumă de lei cu T.V.A. aferentă în cuantum de lei au fost evidențiate în conturile de imobilizări 23131 și 2146;

Din analiza comparativă a cheltuielilor lunare efectuate cu administrarea SIP și a sistemului de semaforizare, cu valoarea „chiriei” facturate lunar către proprietarul bunurilor publice a rezultat că prestatorul/operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare, ci numai cheltuielile proprii, respectiv marja operatorului.

Pe de altă parte, deși nu există un contract de delegare a gestiunii pentru SIP, achizițiile destinate lucrărilor de reabilitare au fost înregistrate în conturi de mijloace fixe, fără ca acestea să fie amortizate, deoarece sunt considerate bunuri proprietate publică dar s-a închiriat, practic proprietarului, dreptul de folosință a acestor bunuri destinate satisfacerii unor nevoi publice generale;

- față de modul efectiv de derulare a operațiunilor legate de SIP, organul de inspecție a considerat că acestea sunt similare cu operațiunile legate de gestiunea delegată a activităților „Drumuri publice” și în consecință a stabilit că nici pentru acestea nu se justifică exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art.145 alin.(3) din Codul fiscal.

Având în vedere faptul că tranzacțiile dintre CONSTANTA SRL și Consiliul Local Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate, în urma cărora societatea și-a subdimensionat constant prețul/tariful tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic, pierderea contabilă realizată fiind acoperită prin diminuarea capitalului social precum și faptul că natura economică a operațiunilor denumite generic „Drumuri publice” și „SIP” nu corespunde cu natura juridică a convențiilor încheiate cu acesta, organul de inspecție a procedat la aplicarea prevederilor art.11 din Codul fiscal, referitor la reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

În consecință, s-a considerat că operatorul CONSTANTA SRL nu este decât un intermediar între prestatorii efectivi ai lucrărilor de reparații, reabilitări, întreținere a bunurilor din domeniul public delegate spre administrare și Consiliul Local deoarece nici un cost al serviciilor/livrărilor efectuate de acești prestatori nu se regăsește în structura tarifului stabilit prin contract și convenție cu Consiliul Local. Drept urmare s-a stabilit că situației îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza de impozitare a T.V.A. *"sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia"*.

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(2) din H.G. nr.44/2004, sumele achitate în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale iar furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în contul clientului și nu colectează T.V.A. înscrisă în factura de decontare. De asemenea, sumele nu se contabilizează în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri ci în contul 462 - „Creditori”.

Pentru argumentele reținute, organul de inspecție a stabilit că societatea nu are drept de deducere a T.V.A. în sumă de lei aferentă plăților efectuate în numele Consiliului Local Constanța pentru reabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public și semafoare și, pe cale de consecință nici de rambursare a acestei taxe.

Totodată, organul de inspecție fiscală a considerat că situației de fapt îi pot fi aplicabile și prevederile art.129 alin.(5) din Codul fiscal, potrivit cărora: *"persoana impozabilă care acționează în nume propriu dar în contul altei persoane, în legătură cu o prestare de serviciu se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii"*.

Potrivit acestor prevederi, cumpărătoarea CONSTANTA ar avea dreptul de deducere a T.V.A. aferentă tuturor achizițiilor efectuate în nume propriu dar pe contul Consiliului Local Constanța, dar și obligația de a factura aceste servicii cu T.V.A. către cumpărătorul Consiliul Local, contrapartida obținută neputând fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate.

Concluzia organului de inspecție este că, indiferent de metoda utilizată pentru reconsiderarea operațiunilor efectuate de contestatară în contul Consiliului Local, consecințele fiscale sunt identice.

În baza raportului de inspecție fiscală din 24.01.2006 S.A.F. - A.C.F. Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare cu rol de decizie de rambursare, nr...../26.01.2006, act ce a fost anulat prin Decizia D.G.F.P.

Constanța nr.37 din 2006, pe motiv că a fost emis de un organ fiscal fără a avea competență materială.

Urmare acestei soluții a fost emisă de către A.F.P. Constanța Decizia de rambursare nr...../13.04.2006, conform căreia din TVA-ul solicitat la rambursare în sumă de lei s-a respins la rambursare suma de lei.

Totodată SAF - ACF Constanța a procedat la emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale nr..../11.04.2006 în care la pct.2.1.1. - Obligații fiscale suplimentare a înscris TVA respinsă la rambursare în sumă de lei, compusă din:

- TVA dedusă eronat - lei
- TVA colectată suplimentar - lei.

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

Speța supusă soluționării este dacă Decizia de impunere nr..... din data de 11.04.2006 întocmită de S.A.F.-A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție din 24.01.2006, precum și Decizia de rambursare nr..... din 13.04.2006, întrunesc condițiile de acte administrative fiscale și dacă măsura privind respingerea rambursării soldului sumei negative de T.V.A. rezultată din decontul lunii martie 2005, este întemeiată legal.

A. Referitor la invocarea deficiențelor de ordin procedural.

1. Cu privire la Decizia de impunere privind obligațiile de plată suplimentare nr...../11.04.2006.

În fapt, prin Decizia nr.37/31.03.2006 emisă de Serviciul Soluționare Contestații a fost soluționată contestația formulată de petentă împotriva Raportului de inspecție fiscală din data de 24.01.2006 și a Deciziei de impunere nr..... din 26.01.2006 emise de S.A.F. - A.C.F. Constanța, în sensul anulării în totalitate a deciziei de impunere pentru T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de lei, pe motiv că a fost emisă de un organ lipsit de competență materială, urmând a se proceda la emiterea Deciziei de rambursare de către A.F.P. Constanța în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.338/2004.

Urmare acestei soluții S.A.F. - Activitatea de control fiscal Constanța a întocmit Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr..... din 11.04.2006 pe care a înaintat-o împreună cu Raportul de inspecție A.F.P. Constanța în vederea

emiterii Deciziei de rambursare, decizie ce a fost emisă de către acest organ sub nr..... din 13.04.2006.

Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../08.05.2006 iar la organul emitent sub nr..... din 11.05.2006, petenta solicită anularea atât a Deciziei de impunere nr.... cât și a Deciziei de rambursare nr....., invocând atât motive de ordin procedural cât și de fond.

În speță, se reține că prin emiterea Deciziei de impunere organul de inspecție din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța nu a respectat întocmai dipозиțiile organului de soluționare date prin Decizia nr.37/31.03.2006. Prin această decizie s-a stabilit că în cazul soluționării decontului cu sumă negativă a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii martie 2005 sunt incidente prevederile O.M.F.P. nr.338/2004, potrivit cărora actul administrativ care se emite în speță este Decizia de rambursare care se emite de către compartimentul de specialitate din cadrul A.F.P.

Mai mult, potrivit art.85 lit.a) din Codul de procedură fiscală, deciziile privind rambursări de TVA sunt asimilate deciziilor de impunere situație în care prin emiterea Deciziei de impunere nr..... se constată existența concomitentă a două titluri de creanță pentru aceeași obligație fiscală, respectiv TVA respinsă la rambursare în sumă de lei.

Pentru motivele expuse se reține a fi întemeiată contestația petentei cu privire la acest capăt de cerere, fapt pentru care urmează a se admite acțiunea cu consecința anulării în totalitate a Deciziei de impunere nr..... din 11.04.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța.

2. Cu privire la Decizia de rambursare nr..... din 13.04.2006.

a) Petenta susține că prin decizia de rambursare atacată s-au stabilit debite mult mai mari decât cele stabilite prin decizia desființată anterior nr..... din 14.07.2005, încălcându-se prevederile art. 183 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și ale pct.12.8 din O.M.F.P. nr.519/2005.

În speță, se reține că prin Decizia de rambursare nr...../14.07.2005, întocmită de A.F.P. Constanța s-a aprobat la rambursare suma de lei cum în mod corect susține petenta, dar prin nota de compensare nr...../02.08.2005 s-a reținut din suma aprobată la rambursare suma de lei reprezentând TVA colectată suplimentar și considerată ca atare, obligație de plată suplimentară. În concluzie, suma efectivă aprobată la rambursare a fost de lei(..... -) care corespunde cu TVA aprobată la rambursare ce rezultă din Decizia de rambursare nr..... din 13.04.2006. Diferența de sume dintre cele

două decizii de rambursare constă în modul de operare în Fișa pe plătitor a TVA colectată suplimentar. Se constată astfel că prin noua decizie de rambursare nu a fost diminuat cuantumul TVA aprobată la rambursare și în consecință nu au fost încălcate prevederile legale invocate de petentă.

Față de cele expuse, se reține a fi neîntemeiată legal contestația petentei, motiv pentru care urmează a se respinge acțiunea petentei cu privire la acest capăt de cerere.

b) Petenta invocă nulitatea Deciziei de rambursare nr..... din 13.04.2006 pentru motivul că nu conține elementele obligatorii prevăzute la art.42 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, referitoare la denumirea organului fiscal emitent (indicarea localității și a adresei) și a organului fiscal la care se depune contestația.

În drept, conform art.86 lit.a) din Codul de procedură fiscală, republicat :

"Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale : a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat; [...]".

În ceea ce privește conținutul deciziei de impunere, la art. 43 alin.(2) din același Cod se precizează :

"Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent; (...)

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația (...)".

Condițiile în care se declară nulitatea actului administrativ fiscal sunt prevăzute la art.46 din Cod, conform căruia:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele, prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, (...) atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

În speță, se reține că denumirea organului fiscal emitent al deciziei de rambursare, respectiv Administrația Finanțelor Publice Constanța, rezultă cu claritate din amprenta ștampilei aplicată pe decizie precum și din calitatea persoanei care a aprobat-o, respectiv aceea de "șef de administrație".

În aceste condiții, se reține că decizia de rambursare conține toate elementele obligatorii prevăzute de lege,

nelipsindu-i nici unul din cele care atrag nulitatea actului administrativ fiscal.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia actul atacat nu are indicat organul fiscal la care se depune contestația, se reține că și aceasta este neîntemeiată deoarece, la ultimul aliniat din decizie se precizează că aceasta poate fi contestată "la organul fiscal emitent", acesta fiind, așa cum s-a subliniat, organul fiscal înscris în amprenta ștampilei aplicată pe decizie, respectiv Administrația Finanțelor Publice din cadrul D.G.F.P. Constanța.

Având în vedere cele expuse, se reține că invocarea nulității deciziei de rambursare de către petentă este nefondată, motiv pentru care contestația formulată împotriva acestui capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată legal.

B.Referitor la aspectele privind fondul contestației.

◆ **Pe fond, SC CONSTANTA SRL solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de rambursare nr...../13.04.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 24.01.2006**, 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...../27.04.2005, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferent lunii martie 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 implicite 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 DGFP 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. nr.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. nr.71/2002 a fost reglementată ulterior acordării gestiunii delegate către SC CONSTANTA SRL, respectiv la data de 31.08.2002. Potrivit dispozițiilor O.G. nr.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. nr.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 rapoarturi 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. nr.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 CONFORT URBAN 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 CONSTANTA 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 martie 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 cesionează 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 H.C.L. 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 administrare 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 martie 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: reabilitare instalații sistem iluminat public, operații de întreținere-menținere, materiale întreținere-menținere sistem iluminat public, reabilitare sistem semaforizare.

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 si 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 rețin 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 nr.326/2001, O.G. nr.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 comună 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 C.L.M. 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 cărora 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 de 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 S.R.L., 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 aceleiași 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.

Potrivi 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.

Sușținerile 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 H.G. nr. 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.

Aceste operațiuni sunt taxabile, fiind respectate prevederile art.126 alin.(1), iar pentru cheltuielile aferente (cheltuieli cu salariile, transport, cheltuieli de exploatare a infrastructurii edilitar urbane necesare realizării serviciilor publice), SC CONFORT URBAN 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.

- 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 CONFORT URBAN 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 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 dispozițiilor art.179, art.183 și 186 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.... din 11.04.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța pentru T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de lei, cu consecința anulării în totalitate a acestui act.

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulată de SC CONSTANTA SRL împotriva Deciziei de rambursare nr...../13.04.2006 emisă de A.F.P. Constanța și a Raportului de inspecție fiscală din data de 24.01.2006 întocmit de SAF - ACF Constanța pentru suma de lei reprezentând TVA respins la rambursare.

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**

D.G./5EX.
27.06.2006