



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

**DECIZIA nr.56/05.07.2006**  
**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...../10.05.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../10.05.2006, cu privire la contestația formulată prin împuternicit - Cabinet avocatură IONESCU IOANA, de S.C. CONSTANTA S.R.L., unitate cu sediul în Constanța, Piața ....., nr....

**Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr...../27.03.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 23.03.2006, documente emise de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.**

**Suma atacată are valoarea totală de ..... lei, cu următoarea componență:**

- ..... lei - taxă pe valoarea adăugată, din care :
  - ..... lei - respinsă la rambursare;
  - ..... lei - rămasă de plată efectiv;
- ..... lei - majorări întârziere TVA.

Verificând respectarea condițiilor de procedură, organul de soluționare reține că acțiunea în cauză a fost introdusă cu respectarea prevederilor art.176 lit.e) din O.G. nr.92/23.12.2003 republicată în M.O. nr.86/26.09.2005 privind Codul de procedură fiscală.

Dosarul cauzei conține Împuternicirea avocațială nr..... seria ...../03.05.2006 (original), prin care petenta a împuternicit pe avocat IONESCU IOANA să redacteze, să semneze și să susțină contestația împotriva Deciziei de impunere nr...../27.03.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru S.C. CONSTANTA S.R.L.

Referitor la termen, se constată că aceasta a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din același act normativ. Astfel, primită la data de 07.04.2006 (confirmare de primire existentă la dosarul contestației), Decizia nr...../27.03.2006 a fost atacată,

iar contestația formulată în acest sens a fost înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal sub nr...../03.05.2006.

În speță, sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.176 și 179(1)lit.a) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze cauza și să pronunțe soluția legală.

**I. Prin adresa înregistrată** la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../03.05.2006, **S.C. CONSTANTA S.R.L.** prin împuternicit avocațial, **a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../27.03.2006** prin care organul fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a respins la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și a stabilit suplimentar un debit total de ..... lei (..... lei - TVA, ..... lei - majorări întârziere TVA).

S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a transmis dosarul contestației pentru soluționare, cu adresa nr...../10.05.2006 și a fost înregistrat la D.G.F.P.Constanța sub nr...../10.05.2006.

**În susținerea contestației sale, petenta invocă următoarele motive:**

-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, a H.G. nr.717/14.12.1995, având ca asociat unic Consiliul Local Constanța care a subscris și vărsat integral capitalul social, S.C. CONSTANTA S.R.L. este unitate plătitoare de taxă pe valoarea adăugată din data de 01.07.2003;

-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, separat, ca bunuri aparținând domeniului public;

-societatea obține venituri aferente acestei gestiuni delegate (în baza Contractului de închiriere nr...../31.05.2002, înregistrat la Primăria Municipiului Constanța sub nr...../31.05.2002, care are ca obiect acordarea de către societate a unui drept de folosință Consiliului Local Constanța asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat, iar potrivit Convenției încheiate cu Primăria Municipiului Constanța, au fost efectuate prestări servicii legate de gestiunea delegată a

străzilor, 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;

**-potrivit Decontului TVA înregistrat la A.F.P. Constanța sub nr...../25.02.2006, unitatea a solicitat în temeiul art.149(5) din Codul fiscal, rambursarea sumei negative reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei aferentă lunii ianuarie 2006;**

-verificarea efectuată în acest sens de organele fiscale și finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală din data de 23.03.2006, a stabilit că preluarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor în baza Convenției nr...../25.03.2004 s-a realizat cu respectarea dispozițiilor O.G. nr.71/2002;

-precizând că în mod eronat organul fiscal a constatat că:

-nu au fost respectate prevederile art.39(1) și (4) din O.G. nr.71/2002, cu privire la modul de tarifare și încasare a serviciilor prestate, precum și prevederile art.145(3) din Codul fiscal;

-cheltuielile înregistrate pentru obținerea veniturilor sunt de altă natură și nu se referă la investițiile efectuate, iar

-prin valoarea chiriei facturate Consiliului Local nu au fost recuperate cheltuielile efectuate,

contestatara solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr...../27.03.2006 atacată.

**În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de ..... lei,** stabilirea unei sume suplimentare reprezentând TVA de plată în valoare de ..... lei și a majorărilor de întârziere aferente de ..... lei prin Decizia de impunere nr...../27.03.2006, petenta susține că acestea sunt măsuri nelegale pe care organul fiscal le justifică prin invocarea dispozițiilor art.11(1) din Codul fiscal și art.137(3) lit.e) și art.129(5) din același act normativ și înlăturarea aplicabilității dispozițiilor art.145(3) din Codul fiscal.

Pe fond, contestatara precizează în contestația formulată că are dreptul să beneficieze de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, deoarece îndeplinește condițiile instituite de legiuitor prin art.145 alin.3 și 13 din Codul fiscal și solicită admiterea contestației, anularea Deciziei atacate în ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a sumei în

cauză și implicit acordarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei.

Prin măsurile dispuse în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.03.2006, document în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr...../27.03.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, petenta susține că organul fiscal a dovedit incoerență și a acordat un tratament diferit în situații identice. Acest lucru deoarece 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.

Contestatară 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 în tratament în fața autorităților și instituțiilor publice, respectiv aplicarea aceleiași regim juridic pentru situații identice sau similare și susține că prin tratamentul fiscal aplicat, a fost încălcat acest principiu.

Precizând că îndeplinește condițiile prevăzute la art.145(3) din Codul fiscal pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv :

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

-realizează operațiuni supuse TVA (taxabile);

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

contestatară 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, gestiunea delegată fiind acordată conform acestui act normativ.

S.C. CONSTANTA S.R.L. precizează că referitor la convenția încheiată cu Primăria Constanța și Contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța, organul fiscal a apreciat că nu corespunde situației de fapt și de drept. Aceste documente nu sunt contracte de acordare a gestiunii delegate ci contracte pe baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

Se contestă măsura organului fiscal de a nu lua în considerare veniturile obținute de către societate de la Primăria

Municipiului Constanța, pe considerentul că acestea ar fi mult mai mici decât cheltuielile efectuate pentru obținerea acestora, precum și înțelegerea greșită a situației de fapt și de drept de către organul fiscal.

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 cu respectarea prevederilor 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 de la 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.

Contestatara precizează că relația desfășurată de S.C. CONSTANTA S.R.L. cu Consiliul Local și Primăria Municipiului Constanța, are un caracter comercial și un scop economic întrucât prin cheltuielile efectuate și recuperate integral din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public, în baza contractelor încheiate cu aceste instituții, iar organul de control nu avea dreptul să ignore veniturile obținute cu consecința respingerii la rambursare a TVA solicitată, pe motiv că nu au fost realizate operațiuni taxabile pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă.

Precizând că speței nu îi sunt aplicabile prevederile art.137(3), lit.e) și art.129(5) din Codul fiscal, ci dispozițiile art.145(13) din același act normativ, contestatara menționează că organul fiscal recunoaște că societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente investițiilor efectuate și a serviciilor prestate.

Finalul contestației conține solicitarea ca în temeiul art.185 din Codul de procedură fiscală, să fie admisă contestația cu consecința desființării în totalitate ca nelegale a actelor atacate, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei precum și recunoașterea dreptului de a beneficia de rambursarea sumei de ..... lei, iar TVA în sumă de ..... lei cu accesorii aferente în valoare de ..... lei, să nu mai fie considerate sume datorate bugetului general consolidat.

**II. În vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative în valoare de ..... lei din decontul privind taxa pe valoarea adăugată pe luna ianuarie 2006, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Constanța sub nr...../25.02.2006, organele cu competența de control fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal au efectuat verificarea operațiunilor desfășurate de societate în luna ianuarie 2006, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală din data de 23.03.2006.**

Urmare controlului, s-a constatat că societatea a înregistrat în luna ianuarie 2006, taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ..... lei și 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 taxă 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 în baza H.C.L.M. 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 ianuarie 2006 pentru activitatea "drumuri publice" și "serviciul de iluminat public", nu îndeplinesc condițiile de deducere deoarece :

-S.C. CONSTANTA S.R.L. 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.

Conform art.1 din Protocolul adițional nr.../2006 încheiat între Primăria Municipiului Constanța - Gospodărire Comunală și S.C. CONSTANTA S.R.L. privind modificarea art.4 din Convenție, prețul prestației s-a stabilit la nivelul sumei de ..... lei (RON) pentru anul 2006.

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 prestațiilor de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare. Factura fiscală CT .... nr..../25.01.2006 în discuție are anexată fundamentarea cheltuielilor generate de această activitate, dar organul fiscal stabilește că acestea se referă exclusiv la cheltuielile proprii efectuate de petentă pentru activitatea administrativă și nu sunt 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 de ..... lei.

**2.** Prin Contractul nr...../22.02.2001 și Contractul ...../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., cu excepția energiei electrice care rămâne în sarcina Consiliului Local.

Din datele înscrise în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "Serviciul iluminat public" rezultă că în luna ianuarie 2006, totalul achizițiilor pentru această activitate este în sumă de ..... lei (din care TVA ..... lei), dar nu au fost realizate venituri aferente acestor cheltuieli.

Analizând facturile de achiziții pentru activitatea "Drumuri publice" dar și pentru activitatea "Serviciul iluminat public", înregistrate în jurnalul de cumpărări în luna ianuarie 2006, **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(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".

De asemenea, 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(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(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 23.03.2006, cuprinde situația privind taxa pe valoarea adăugată recalculată în timpul inspecției fiscale, astfel:

-..... lei - taxă pe valoarea adăugată colectată;  
-..... lei - taxă pe valoarea adăugată de dedus (..... lei -  
..... lei);  
-..... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată.

Astfel, din taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ..... lei, a fost acceptat dreptul de deducere pentru TVA aferentă operațiunilor axabile care este 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 23.03.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis actul atacat, respectiv **Decizia de impunere nr...../27.03.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală. Potrivit acestui document, a fost respinsă integral taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în cuantum de ..... lei, iar pentru taxa pe valoarea adăugată efectiv datorată bugetului general consolidat în cuantum de ..... lei, au fost stabilite accesorii, respectiv ..... lei reprezentând majorări de întârziere TVA.**

Raportul de inspecție fiscală din 23.03.2006 și Decizia de impunere nr...../27.03.2006, au fost transmise petentei de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța cu adresa nr...../05.04.2006, iar potrivit confirmării de primire existentă la dosarul contestației, aceste documente au fost primite de petentă la data de 07.04.2006.

**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:**

**Cauza supusă soluționării este dacă măsura privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei (..... lei + ..... lei) aferentă lunii ianuarie 2006, cu**

**consecința respingerii cererii de rambursare pentru TVA în sumă de 254.662 lei prin Decizia de impunere nr.2352 - 27.03.2006, este întemeiată legal.**

**În fapt,** prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../25.02.2006, petenta a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferente lunii ianuarie 2006 în sumă de ..... lei, rezultat din evidența sa, ca diferență între TVA deductibilă în sumă de ..... lei și TVA colectată în cuantum de ..... lei.

În baza acestei solicitări, organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța au efectuat o verificare finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție din data de 23.03.2006, stabilind că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea drumurilor (..... lei), întreținerea și repararea sistemului de iluminat stradal (..... lei), 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 baza Raportului de inspecție fiscală din 23.03.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis Decizia de impunere nr...../27.03.2006 pe care S.C. CONSTANTA S.R.L. a atacat-o.

Cât privește fondul contestației, referitor la legalitatea respingerii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, petenta contestă măsura organelor de inspecție fiscală, care au stabilit în temeiul art.11(1) și art.145(3) din Codul fiscal, că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea drumurilor, construcția de fântâni arteziene și întreținerea și repararea sistemului de iluminat stradal, acestea fiind considerate plăți efectuate în numele Consiliului Local Municipal Constanța, iar cheltuielile în cauză nu sunt recuperate la valoarea efectuată de către S.C. CONSTANTA S.R.L.

S.C. CONSTANTA SRL solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr...../27.03.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 23.03.2006, în ceea ce privește constatările fiscale, motivând că îndeplinește condițiile instituite de legiuitor prin art.145 alin.3 și 13 din 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 din același act normativ legiuitorul a prevăzut ca:

**“(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 Consiliul Local al municipiului Constanța și S.C. CONSTANTA S.R.L. 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,**

**"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 a sistemului de iluminat public [...] temeiul legal al acestei operațiuni îl constituie Legea nr.326/2001".**

**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 îl reprezintă 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.M. Constanța este H.C.L.M. nr.351/2001 dar actul generator de raporturi juridice privind condițiile de derulare a gestiunii delegate este Convenția 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. nr.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 S.C. CONSTANTA S.R.L. **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 S.C. CONSTANTA S.R.L. prezintă situații cu cheltuieli (Anexa 1)."**

- Prețul inițial al prestației a fost stabilit la nivelul sumei de ..... lei, prin Protocolul adițional nr...../2005, prețul prestației se stabilește la nivelul sumei de ..... lei, iar prin Protocolul nr...../2006 prețul prestației pentru anul 2006 este în sumă de ..... lei RON.

- 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 S.C. CONSTANTA S.R.L.**, 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 ianuarie 2006, atât pentru activitatea "drumuri publice" cât și pentru activitatea denumită "Serviciul iluminat public", petenta a înregistrat achiziții contabilizate în contul privind cheltuielile de întreținere și reparație (611.3, respectiv 611.1), precum și în contul privind imobilizările corporale în curs (231.32, respectiv 231.31 și 231.38).

Nici un element din aceste cheltuieli nu se regăsește în Anexa nr.1 la Convenției ...../25.03.2004, iar cheltuielile generate de această gestiune sunt cu mult peste nivelul convenit de părți.

**Față de cele prezentate, reiese că S.C. CONSTANTA S.R.L. 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...../25.03.2004.**

**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 cedează 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,** S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L., 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. privind administrarea Sistemului de Iluminat Public 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 ianuarie 2006 veniturile realizate din activitatea "Drumuri publice" sunt în cuantum de ..... lei (din care TVA în sumă de ..... lei), respectiv factura fiscală CT ..... nr...../25.01.2006 emisă de petentă către Primăria municipiului Constanța, iar totalul achizițiilor pentru această activitate este în sumă de ..... lei (din care TVA ..... lei).

Referitor la activitatea denumită "Serviciul de iluminat public", potrivit Raportului de inspecție fiscală din 23.03.2006 în care se face precizarea că potrivit balanței de verificare pe luna ianuarie 2006 nu au fost realizate venituri, petenta a înregistrat doar achiziții în sumă totală de ..... lei (din care TVA în sumă de ..... lei).

Societatea nu a prezentat documente din care să rezulte modul de calcul al sumei pentru care a emis către Primăria municipiului Constanța factura fiscală nr...../25.01.2006.

**Urmare celor expuse, reiese că nici o achiziție de bunuri si servicii destinată, direct și nemijlocit, activității de administrare a drumurilor publice și sistemului de iluminat public, nu se regăsește în tariful invocat de petentă.**

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



Având în vedere prevederile privind legislația în domeniul serviciilor publice (Legea 326/2001, OG.71/2002), constituirea societății CONSTANTA S.R.L. 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 S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L., 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"*.

Astfel, potrivit art.126(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)."

În temeiul art.126 alin.(3)-(4) din Codul fiscal,

„(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 din Codul fiscal "**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(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(3) și art.145(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.

**Sușinerile 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 facturate**, 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 S.C. 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 le 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 (13) din Codul fiscal:

*"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 S.C. CONSTANTA S.R.L., 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(3). Petenta ignoră ansamblul acestor prevederi legale care nu permit deducerea TVA pentru achiziții destinate patrimoniului public.

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

În fapt, tranzacțiile între S.C. CONSTANTA S.R.L. 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(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat corect la aplicarea prevederilor **art.11 alin.(1) din același act normativ**, 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.

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

S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.R.L. 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 S.R.L., 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. dar nici TVA deductibilă a societății.

**2).prestația S.C. CONSTANTA S.R.L.** 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), S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L., 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. ca operațiuni taxabile, fiind asimilate operațiunilor proprii. Numai că aceste operațiuni nu sunt ale S.C. CONSTANTA S.R.L., 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, S.C. CONSTANTA S.R.L. 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, S.C. CONSTANTA S.R.L. nu demonstrează că sunt aferente operațiunilor proprii, nefiind realizate venituri din exploatarea bunurilor publice.

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

S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L. Astfel, societatea este nevoită să acopere pierderea prin diminuarea capitalului social majorat de asociatul unic, C.L.M. Constanța.

**În concluzie, S.C. CONSTANTA S.R.L.,**

-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.

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 S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 S.C. CONSTANTA S.R.L.

**Față de cele prezentate, rezultă că S.C. CONSTANTA S.R.L. 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 aferente perioadei respective.**

**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 S.C. CONSTANTA S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr...../27.03.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 23.03.2006, acte întocmite de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, pentru suma totală de ..... lei, cu următoarea componență:

- ..... lei - taxă pe valoarea adăugată, din care :
  - ..... lei - respinsă la rambursare;
  - ..... lei - rămasă de plată efectiv;
- ..... lei - majorări întârziere TVA.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac așa cum prevede art.180(2) din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, în conformitate cu prevederile art.188(2) din același act normativ și ale art.11(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/02.12.2004, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
VASILICA MIHAI**

D.D./ 5 ex.  
05.07.2006

---

adresa: B-dul Tomis nr. 51, Constanța, cod poștal 900725

e-mail: [contestatii@mfinante-ct.ro](mailto:contestatii@mfinante-ct.ro)

[www.mfinante-ct.ro](http://www.mfinante-ct.ro)

Tel./Fax: 0241/70 80 83