



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

---

**DECIZIA nr.5/17.01.2007**  
**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...../19.12.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../19.12.2006, cu privire la contestația formulată prin împuternicit - Cabinet avocatură POPESCU IOANA de către S.C. CONSTANTA S.R.L., unitate cu sediul în Constanța, Piața ..... nr....

**Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr...../30.11.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 01.02.2006, documente emise de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.**

**Cuquantumul sumei contestate este în valoare totală de ..... lei, cu următoarea componență:**

- ..... lei - taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- ..... lei -taxă pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;
- ..... lei - dobânzi întârziere TVA;
- ..... lei - majorări întârziere TVA;
- ..... lei - penalități întârziere TVA.

Verificând respectarea condițiilor de procedură, organul de soluționare reține că acțiunea în cauză a fost introdusă cu respectarea prevederile 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 AV ...../15.12.2006 (în copie), prin care S.C. CONSTANTA S.R.L. a

împuternicit pe av. POPESCU IOANA să redacteze, să semneze și să susțină contestația împotriva Deciziei de impunere nr...../30.11.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 01.02.2006.

Referitor la termen, se constată că aceasta a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din același act normativ.

Astfel, Decizia nr...../30.11.2006, a fost transmisă către S.C. CONSTANTA SRL, cu adresa nr...../30.11.2006, iar contestația formulată a fost înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal sub nr...../15.12.2006.

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 pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

**I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../15.12.2006, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../19.12.2006, S.C. CONSTANTA S.R.L. prin împuternicit avocațial, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../30.11.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 01.02.2006, prin care organul fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei și a stabilit suplimentar un debit total de ..... lei (..... lei TVA respins la rambursare fără drept de preluare și ..... lei TVA de plată stabilită suplimentar), precum și accesorii aferente constând în dobânzi și majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități în sumă de ..... lei.**

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

-înființată în baza Legii nr.31/1990, a Legii nr.69/1991 privind administrația publică locală, având ca asociat unic Consiliul Local Constanța, S.C. CONSTANTA S.R.L. este societate înregistrată ca 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. și totodată s-a stabilit ca bunurile de mai sus să fie înregistrate în patrimoniul societății separat, ca bunuri aparținând domeniului public;

-societatea obține venituri din activitatea derulată (Contract de închiriere nr..../31.05.2002, înregistrat la Primăria Municipiului Constanța sub nr..../31.05.2002), care are ca obiect

acordarea 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, sistemul de semaforizare și sistemul de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța;

-în vederea obținerii acestor venituri, societatea înregistrează cheltuieli acoperite prin alocarea unor sume din bugetul Municipiului Constanța prin majorarea capitalului social;

**-prin Decontul TVA aferent lunii octombrie 2005, înregistrat la A.F.P. Constanța sub nr...../24.11.2005, a fost solicitată rambursarea sumei negative reprezentând taxă pe valoarea adăugată în valoare de ..... lei;**

-verificarea efectuată în acest sens de organele fiscale și finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală din 01.02.2006, a stabilit că preluarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor în baza Convenției nr...../25.03.2004 s-a realizat fără a fi respectate dispozițiile O.G. nr.71/2002;

-menționând că organul fiscal a constatat că nu au fost respectate prevederile art.7 pct.16 din Codul Fiscal și pct.4.25 din OMF nr.306/2002, art.145 alin.3 din Codul fiscal, deoarece bunurile asupra cărora au fost efectuate investițiile nu pot fi folosite pentru prestarea de servicii comerciale și pe baza lor nu se pot obține venituri, iar prin valoarea chiriei facturate Consiliului Local nu sunt recuperate cheltuielile;

În raportul de inspecție s-au stabilit următoarele:

- se respinge dreptul de deducere al TVA în sumă de ..... lei;
- TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de ..... lei;
- dobânzi aferente sumei de ..... lei TVA de plată suplimentar în cuantum de ..... lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei,
- penalități în sumă de ..... lei.

**1. 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 de plată în valoare de ..... lei, a dobânzilor de întârziere ..... lei, a majorărilor de întârziere în sumă de ..... lei și a penalităților aferente în sumă de ..... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr...../30.11.2006, petenta susține că potrivit dispozițiilor art.145, alin.3 și alin.13 din Codul fiscal societatea îndeplinește condițiile de deducere al TVA.**

Invocând dispozițiile art.91(1) și ale art.106 din Codul de procedură fiscală, petenta susține că Decizia de impunere atacată este nelegală deoarece aceasta stabilește obligații fiscale suplimentare, altele decât cele calculate prin raportul de inspecție, act care a stat la baza emiterii acesteia.

Astfel, potrivit Raportului de inspecție fiscală, doar suma de ..... lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată deductibilă, iar pentru suma de ..... lei s-a respins dreptul de deducere al TVA, iar referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată aceasta are valoarea de ..... lei, fapt pentru care societatea se află în situația de TVA de plată în sumă de ..... lei.

Cu toate că prin Raportul de inspecție sunt stabilite cele prezentate anterior, contestatara precizează că organul fiscal face o confuzie între TVA deductibil, de rambursat și de plată, iar prin decizia de impunere obligația fiscală stabilită suplimentar, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere este în sumă de ..... lei.

Petenta susține că în nici un caz nu se poate considera că taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere de către organul de control poate fi stabilită ca obligație de plată, cu atât mai mult cu cât aceasta reprezintă diferența între TVA colectată și cea deductibilă.

**2.** Contestatara precizează în contestația formulată că are dreptul să beneficieze de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă 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 în sumă de ..... lei și implicit acordarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată solicitate.

Prin respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ..... lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de ..... lei, petenta susține că organul fiscal a dovedit incoerență și a acordat un tratament diferit în situații identice. Afirmația este susținută de faptul că în aceleași condiții de fapt și de drept, în perioada mai - decembrie 2002, în anul 2003 și în perioada ianuarie - martie 2004, societății i-a fost recunoscut dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferent cheltuielilor realizate cu gestiunea delegată.

Contestatara 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 aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare și susține că prin tratamentul fiscal aplicat, au încălcat acest principiu.

În contestație se menționează că sunt îndeplinite 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 de operațiuni taxabile.

Contestatară precizează că realizează alături de alte operațiuni și operațiuni impozabile constând în prestări servicii către Consiliul Local Constanța și Primăria Constanța, iar 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.

Referitor la convenția încheiată cu Primăria Constanța și Contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța, S.C. CONSTANTA SRL menționează că organul fiscal a adoptat o soluție care nu corespunde situației de fapt și de drept.

În fapt, aceste acte juridice nu sunt contracte de acordare a gestiunii delegate ci contracte pe baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

**Pentru aceste considerente, petenta susține că organul fiscal a apreciat în mod eronat situația de drept și de fapt.**

Prin cererea formulată S.C. CONSTANTA SRL 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 potrivit art.8(2) din Legea nr.326/2001.

În opinia petentei, potrivit temeiului legal mai sus invocat, 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.

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 în actul de control, organul fiscal recunoaște că societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente investițiilor efectuate și a serviciilor prestate.

***Pentru motivele expuse, contestatara solicită admiterea contestației, cu consecința desființării în totalitate ca nelegale a actelor atacate, precum și acordarea dreptului de rambursare pentru TVA în sumă de ..... lei și anularea TVA de plată în sumă de ..... lei precum și a accesoriilor aferente.***

**II. În vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative în valoare de ..... lei din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Constanța sub nr...../25.11.2005, organele cu competența de control fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal, au efectuat verificarea operațiunilor desfășurate de societate în luna octombrie 2005, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală din data de 01.02.2006.**

Urmare controlului, s-a constatat că societatea a înregistrat în perioada supusă controlului (luna octombrie 2005), taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ..... lei, dar a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în valoare totală de ..... lei (..... lei + ..... lei), aferentă achizițiilor destinate investițiilor aflate în proprietate publică (străzi, trotuare, semafoare, fântâni).

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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**, ori în cazul în speță a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată pentru achiziții de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli, prestații care însă nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii.

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, iar potrivit Protocolului adițional nr....../2005 prețul prestației pentru anul 2005 se stabilește la nivelul ..... lei.

În baza acestor prevederi contractuale, S.C. CONSTANTA S.R.L. a emis către Primăria Municipiului Constanța factura fiscală reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare. Organul fiscal a constatat că, prin prețul prestației facturat de societate se recuperează exclusiv cheltuielile administrative proprii fără să fie cuprinse cheltuielile pentru reabilitarea și întreținerea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

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.

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.

Analizând facturile de achiziții pentru activitatea "Drumuri publice" dar și pentru activitatea "Sistem iluminat public", înregistrate în jurnalul de cumpărări în luna octombrie 2005, **organul de control fiscal a stabilit că:**

-societatea nu justifică îndeplinirea condițiilor de deducere a TVA în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli (ct.628, 611,658), pentru activitatea privind "Drumuri publice", deoarece nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii și nici pentru TVA în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (ct.231 și ct.611), destinate lucrărilor de reabilitare a "Sistemului de iluminat public", în sensul că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, fapt pentru care nu se justifică exercitarea dreptului de deducere a TVA potrivit dispozițiilor art.145 alin.3 din 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/tarifal tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic - Consiliul Local Municipal Constanța și a înregistrat pierdere contabilă.

Deoarece prețul stabilit pentru tranzacțiile între persoane afiliate are în vedere doar componența 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 01.02.2006, cuprinde situația privind taxa pe valoarea adăugată recalculată în timpul inspecției fiscale, astfel:

- ..... lei - taxă pe valoarea adăugată colectată;
- ..... lei - taxă pe valoarea adăugată deductibilă;
- ..... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată.

În baza Raportului de inspecție fiscală din 01.02.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis actul atacat, respectiv **Decizia de impunere nr...../03.02.2006 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, au fost stabilite obligații suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ..... lei, iar pentru taxa pe valoarea adăugată efectiv de plată datorată bugetului general consolidat în cuantum de ..... lei, au fost stabilite accesorii, astfel :**

- ..... lei - majorări întârziere TVA;
- ..... lei - dobânzi întârziere TVA
- ..... lei - penalități.

Raportul de inspecție fiscală din data de 01.02.2006 și Decizia de impunere nr...../03.02.2006, au fost transmise petentei de către S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța cu adresa nr...../06.02.2006 (existentă la dosarul contestației).

**Petenta a formulat contestație împotriva celor două acte administrativ fiscale, contestație soluționată de către organul competent din cadrul D.G.F.P. Constanța prin Decizia nr.39/10.04.2006, decizie prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr...../03.02.2006 și emiterea unei noi decizii de impunere în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.1378/2005.**

Urmare celor de mai sus, organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr...../30.11.2006.

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 dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei cu consecința respingerii la rambursare a TVA în sumă de ..... lei și stabilirea de TVA de plată suplimentar în sumă de ..... lei, este întemeiată legal.**

În fapt, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../25.11.2005, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferente lunii octombrie 2005 în sumă de ..... lei, rezultat din evidența contabilă ca diferență între taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ..... lei și taxa pe valoarea adăugată 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 01.02.2006. Potrivit acestui document, s-a constatat că societatea nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei, motiv pentru care cererea privind rambursarea soldului sumei negative TVA în sumă de ..... lei, a fost respinsă.

În baza Raportului de inspecție fiscală din 01.02.2006, S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a emis Decizia de impunere nr...../30.11.2006 pe care S.C. CONSTANTA S.R.L. a atacat-o solicitând anularea, motivat de faptul că au fost încălcate dispozițiile procedurale prevăzute la art.91(1) și art.106 din Codul de procedură fiscală, respectiv decizia de impunere nu poate cuprinde decât sumele din Raportul de inspecție fiscală. În aprecierea petentei, organul de inspecție fiscală a făcut o confuzie între ceea ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, de rambursat sau de plată.

Cât privește fondul contestației, referitor la legalitatea respingerii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă 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.

**A. Cu privire la legalitatea măsurii privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei.**

**În speță**, pentru a contura starea de fapt fiscală, trebuie evidențiat în primul rând, modul de derulare a gestiunii delegate și implicit a respectării prevederilor legislației specifice în domeniu, corelată 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”.**

**În speță, în temeiul Legii nr.326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală s-a adoptat H.C.L.M. Constanța nr.351/02.10.2001 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.I.L. **CONSTANTA SRL contractul de delegare a gestiunii**”.

Până la momentul soluționării prezentei contestații, **societatea nu a putut proba încheierea în formă scrisă a acestui contract** (contract ce a fost solicitat de altfel și prin adresa D.G.F.P. Constanța nr...../14.11.2005), nerespectându-se astfel prevederile art.18 din Legea nr.326/2001, potrivit căroră:

“(1) **În cazul gestiunii delegate** autoritățile administrației publice locale pot apela, pentru realizarea serviciilor, la unul sau mai mulți operatori de servicii publice, **căroră 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**”.

• **În speță**, singurul document (act) în formă scrisă încheiat între C.L.M Constanța și 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, în convenția încheiată ulterior acesteia, respectiv în 25.03.2004, nu se face 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, **căroră 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.

În concluzie, se reține că:

- petenta nu probează încheierea unui contract de delegare de gestiune potrivit prevederilor Legii nr.326/2001 și H.C.L.M. nr.351/2001, care să conțină clauze cu privire la condițiile de acordare a gestiunii serviciilor publice, de administrare și exploatare a bunurilor din domeniul public precum și cu privire la tariful stabilit pentru serviciile prestate de Confort Urban, în calitate de operator de servicii publice, nefiind respectate prevederile art.19 din Legea nr.326/2001 potrivit căroră:

*"Desfășurarea activităților specifice fiecărui serviciu public de gospodărie comunală, **organizat și realizat în sistemul de delegare a gestiunii, se face pe bază de contract**" .*

➤ **Convenția nr.....** având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată a drumurilor publice a fost încheiată **în temeiul Legii serviciilor publice** de gospodărie comunală nr.326/2001 la care face trimitere petenta, deși la data încheierii acestei convenții, respectiv **25.03.2004**, intrase în vigoare **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 speță**, se reține că hotărârea prin care s-a aprobat delegarea gestiunii de către C.L. Constanța este H.C.L.M. nr.351/2001, dar, în lipsa unui contract de delegare încheiat în conformitate cu dispozițiile acestei hotărâri și ale Legii nr.326/2001, actul generator de raporturi juridice privind condițiile de derulare a gestiunii delegate rămâne Convenția nr...../2004, completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, convenție care trebuia să respecte întocmai prevederile O.G. nr.71/2002.

Pentru argumentele expuse se constată a fi neîntemeiată susținerea petentei cu privire la faptul că gestiunea delegată nu

a fost acordată prin Convenția nr...../2004 ci prin H.C.L.M. nr.351/2001 și din acest motiv speței nu i-ar fi incidente 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, după cum urmează:

**Art.39:**

**"(1) Nivelul prețurilor și/sau al tarifelor pentru plata serviciilor de administrare a domeniului public se fundamentează pe baza costurilor de producție și exploatare, a costurilor de întreținere și reparații, a amortismentelor aferente capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, a ratelor pentru restituirea creditelor, a dobânzilor aferente împrumuturilor contractate, a obligațiilor ce derivă din contractul de delegare a gestiunii și include o cotă pentru crearea resurselor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitar-urbane, precum și profitul operatorului.**

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

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

**b) să acopere cel puțin sumele investite și cheltuielile curente de întreținere și exploatare; [...]"**

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

- 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 s-a majorat la nivelul sumei de ..... lei, pentru luna octombrie fiind facturate prestații în sumă de ..... lei cu T.V.A aferentă în sumă de ..... lei .

- Analizând veniturile facturate în luna octombrie, reiese faptul că acestea acoperă **exclusiv cheltuielile proprii efectuate de CONSTANTA SRL** generate de activitatea de administrare, nefiind incluse în tarif nici un fel de cheltuieli cu prestațiile efectuate de terți pentru reabilitarea și întreținerea efectivă a străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

- În concluzie, prețul prestației stabilit de părți pentru serviciile de delegare a gestiunii acoperă numai cheltuielile administrative proprii ale operatorului fără a acoperi și costurile de întreținere și reparații ale bunurilor din domeniul public preluate în gestiune, cota pentru crearea resurselor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitar-urbane, precum și profitul operatorului, așa cum se stipulează la art.39 din actul normativ care reglementează condițiile și cadrul legal pentru administrarea în gestiune delegată a bunurilor din domeniul public.

- În Jurnalul de cumpărări pentru luna octombrie 2005, pentru activitatea denumită generic "Drumuri publice" sunt înregistrate achiziții în valoare totală de ..... lei, din care T.V.A. .... lei.

Cheltuielile nu se regăsesc în Anexa 1 a Convenției ...../2004, fiind cu mult peste nivelul prețului prestației convenit de părți, și deasemenea, nu se regăsește nici cota pentru crearea resurselor necesare efectuării investițiilor la Drumurile publice.

Finanțarea acestor achiziții este realizată din sumele provenite din majorarea capitalului social de către asociatul unic al societății - Consiliul Local Constanța, iar cheltuielile și cota parte a investițiilor efectuate la bunurile aparținând domeniului public nu se recuperează prin prețul prestațiilor de delegare, nerespectându-se astfel prevederile art.39 alin.4 din O.G. nr.71/2002.

**În aceste condiții**, se reține că societatea **CONSTANTA SRL acționează ca un intermediar** între prestatorii efectivi ai lucrărilor de reparații, rehabilitări, întreținere și dezvoltare a serviciului public și a infrastructurii aferente delegate spre administrare și autoritatea administrației publice locale de care aparțin și care asigură finanțarea acestora prin majorarea capitalului social al operatorului de servicii publice.

♦ În cazul gestiunii Sistemului de iluminat public (S.I.P)

**În fapt**, prin Contractele cu nr...../22.02.2001, ...../22.02.2001, Consiliul Local al Municipiului Constanța a **delegat serviciul de iluminat public unor societăți comerciale** din București și Timișoara, iar prin contractele de cesiune nr...../12.12.2001, respectiv ...../12.12.2001, a **cesionat drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte către CONSTANTA S.R.L..**

Ulterior, prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002, CONSTANTA SRL, în calitate de titular, acordă Consiliului Local

Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public.

Referitor la această stare de fapt, se rețin următoarele aspecte:

- Deși delegarea de gestiune a S.I.P. către CONSTANTA S.R.L. a fost aprobată prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001 în temeiul Legii nr.326/2001, **petenta nu demonstrează că a și încheiat contractul de delegare de gestiune a serviciului public**, așa cum impun prevederile art.18 și 19 din lege și art.6 din hotărâre;
- Prin contractele de cesiune din 12.12.2001 CONSTANTA S.R.L. a preluat drepturile și obligațiile **prevăzute în contractele de delegare a S.I.P. încheiate în 22.02.2001**, anterior apariției Legii nr.326/04.07.2001 care stabilește cadrul juridic privind serviciile publice de gospodărie și delegarea de gestiune a acestora și care, la art.28 prevede următoarele:

*"La data intrării în vigoare a prezentei legi se abrogă Legea gospodăriei comunale nr.4/1981[...], precum și orice alte dispoziții contrare prezentei legi";*

- Contractul de închiriere a S.I.P. din 31.05.2002 încheiat cu Consiliul Local Constanța (în calitate de proprietar și beneficiar ??? al acestuia) încalcă prevederile Legii nr.326/2001 referitoare la organizarea și funcționarea serviciilor publice de gospodărie comunală, deoarece:

- 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.M. nr.351/2001) dar a cărei **administrare a fost aprobată** a fi delegată societății CONSTANTA SRL, *"neputând fi înstrăinată sau schimbată destinația acestuia";*

- Sistemul public de iluminat este un serviciu de folosință, interes sau utilitate publică ai cărui **utilizatori** sunt cetățenii comunității și nu autoritatea administrației publice locale și pentru a cărei utilizare **nu se percepe plată** din partea cetățenilor, finanțarea acestuia fiind asigurată în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din lege; pentru aceste considerente societatea CONSTANTA S.R.L. nu are dreptul și nu este autorizată să realizeze operațiuni impozabile constând în închirierea S.I.P.;

- societatea CONSTANTA S.R.L. nu justifică calitatea de "titular" al Sistemului de iluminat public și nici dreptul de a acorda folosința acestuia, contra cost, autorității publice locale careia îi aparțin de drept, în speță neexistând un contract de delegare de gestiune.

- După apariția O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a



domeniului public și privat de interes local (31.08.2002), societatea avea obligația de a încheia contractul de delegare a gestiunii, cu respectarea prevederilor art.39 referitoare la obligativitatea fundamentării prețurilor/tarifelor pentru plata serviciilor de delegare (administrare).

Astfel, potrivit art.48 alin.(1) din ordonanță, "*contractele de concesiune a serviciilor de administrare a domeniului public, valabil încheiate până la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe, își produc efectele potrivit prevederilor contractuale*", ori, în speță, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei, petenta nu probează încheierea în formă scrisă a vreunui contract de delegare în condițiile Legii nr.326/2001 și a H.C.L.M. nr.351/2001.

- Deși potrivit actului adițional nr...../26.01.2005 Contractul de închiriere nr..... a încetat la data de 31.12.2005, în realitate acesta s-a derulat în continuare, neexistând un înscris privind predarea către proprietar a S.I.P., prelungirea raporturilor contractuale între locatar și locator pentru anul 2006 fiind efectuată prin Actul adițional nr....., înregistrat la S.C. CONSTANTA S.R.L. sub nr..... din 12.05.2006.

**În concluzie, având în vedere cele expuse, se reține că nici o achiziție de bunuri si servicii destinată, direct și nemijlocit, activității de administrare a D.P. și S.I.P. nu se regăsește în tarifele de prestări servicii la care face referire petenta.**

• **Această situație de fapt contrazice susținerea petentei,** potrivit căreia societatea își recuperează în totalitate cheltuielile efectuate și obține venituri ca urmare a gestiunii delegate, dovadă stând în acest sens, pierderile înregistrate lunar în balanțele contabile.

**De asemenea, se rețin a fi contradictorii și argumentele invocate în contestație referitoare la faptul că:**

- Pe de o parte, petenta 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, se recunoaște că acoperirea cheltuielilor pentru întreținerea și administrarea domeniului public se face prin "*alocații bugetare, sub forma majorărilor 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 din 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 comunală sunt atribute ale autorităților administrației publice locale, în speță Consiliului Local al Municipiului Constanța, încredințate conform legii pentru gestionare societății CONSTANTA SRL în calitate de operator de servicii, gestionare pentru care Consiliul Local asigură mijloacele financiare din bugetul local prin majorare succesivă a capitalului social al operatorului.

→ 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, sistemul de iluminat, sunt bunuri proprietate publică și sunt destinate spre a satisface interese generale, respectiv pentru a realiza servicii publice de interes general și nu servicii comerciale economice, cum afirmă petenta în contestație.

→ drepturile și obligațiile părților derivând din gestiunea delegată a serviciilor publice și a sistemelor publice de gospodărie comunală nu au fost stabilite printr-un contract încheiat în conformitate cu prevederile Legii nr.326/2001 sau O.G. nr.71/2002.

→ delegarea de gestiune a Drumurilor publice și a S.I.P. nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.326/2001 și a O.G. nr.71/2002 - acte normative care reglementează organizarea, funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public.

**Aplicarea legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată** pentru operațiunile în cauză, derulate între C.L. Constanța și CONSTANTA SRL:

→ **Operațiunile de exploatare a Drumurilor publice și a S.I.P. sunt operațiuni fără plată deoarece pentru acestea nu se percep tarife de la utilizatori, fiind bunuri de utilitate publică.**

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 efectuată 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) **Să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată 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).”*

Activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) se referă la activitățile prestatorilor de servicii precum și la exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Conform 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,** conform căruia **”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.”

Potrivit prevederilor legale invocate, aceste operațiuni menționate sunt atribuite ale Primăriei în calitate de autoritate publică, iar un contract de delegare a gestiunii nu poate schimba natura acestora.

Rezultă că, în speță, în situația în care firmele prestatoare ar fi facturat direct Primăriei (persoană neimpozabilă) lucrările pentru reabilitarea și efectuarea de investiții la sistemul de iluminat public și la sistemul de drumuri publice, aceasta nu ar fi putut deduce și solicita la rambursare taxa pe valoarea adăugată, aferentă facturilor emise de furnizorii de specialitate.

♦ **Măsura constând în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor aparținând domeniului public,** a fost dispusă 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".**

**În speță, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, achizițiile efectuate pentru sistemele de drumuri publice și iluminat public nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, deoarece:**

- aceste sisteme nu pot fi exploatate 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, fără a avea posibilitatea de a le înstrăina sau de a le schimba destinația (H.C.L.M. 351/2001) și fără a percepe tarife de la utilizatorii acestora întrucât, prin natura lor, serviciile privind iluminatul public și drumurile publice sunt servicii fără plată; în schimbul prestării acestor servicii de administrare, CONSTANTA S.R.L. are dreptul la perceperea unui tarif, ce trebuia stabilit în conformitate cu prevederile O.G. nr.71/2002, care să acopere inclusiv costurile generate de întreținerea și administrarea bunurilor publice, cu modernizarea și dezvoltarea acestora și nu numai costurile proprii administrative (utilități, dobânzi, salarii, autorizații).

- achizițiile de servicii facturate de societățile prestatoare pentru activitatea „Drumuri publice” nu se regăsesc în tariful de administrare stabilit prin Convenția de delegare a gestiunii nr...../2004, situație în care acestea nu contribuie la realizarea de venituri impozabile. În aceste condiții nu se confirmă susținerea petentei potrivit căreia cheltuielile cu bunurile și serviciile achiziționate pentru întreținerea și administrarea bunurilor din domeniul public sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

- sistemele publice pentru care s-au achiziționat serviciile în speță sunt bunuri ce fac parte din patrimoniul C.L. Constanța iar finanțarea acestor achiziții s-a efectuat în totalitate din bugetul C.L., sub forma majorărilor de capital și nu din bugetul propriu al operatorului de servicii. În această situație, CONSTANTA S.R.L. acționează ca un intermediar între prestatorii efectivi de servicii de reparații și investiții la sistemele publice și proprietarul de drept al acestora care asigură în fapt și plata acestor servicii.

În aceste condiții se reține a fi neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia finanțarea achizițiilor destinate sistemelor publice s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, deoarece, pe de o parte nu au fost încasate venituri de la utilizatori, utilizatorul nefiind C.L. sau Primăria Constanța ci membrii întregii comunități iar, pe de altă parte, nu au fost încasate, în completare, alocații

acordate din bugetele locale, neexistând în fapt hotărâri privind alocarea de sume pe obiective de investiții.

◆ În al doilea rând, petenta consideră că îi sunt incidente prevederile **art.145, alin.13 din Codul fiscal**, pentru motivul că investițiile realizate sunt finanțate în totalitate din bugetul local sub forma majorării de capital.

Conform prevederilor art.145 alin.(13) din Cod 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 acordă pe obiective de investiții și se înregistrează distinct în evidențele contabile, respectiv în contul 131 „*Subvenții pentru investiții*”. Ori, petenta nu face dovada că a beneficiat de subvenții/alocații bugetare aprobate prin hotărâre a Consiliului Local, în evidența contabilă nefiind evidențiate sume de această natură. Mai mult, însăși petenta recunoaște că finanțarea achizițiilor efectuate pentru bunurile din domeniul public s-a realizat din sumele primite de la bugetul local sub formă de „*majorări de capital*”.

→ Majorările de capital nu pot fi confundate cu subvențiile/alocațiile bugetare, chiar dacă asociatul unic este o instituție publică; în cazul de față, majorările de capital social au fost utilizate în fapt pentru acoperirea pierderilor contabile cauzate de înregistrarea pe cheltuieli a achizițiilor de servicii destinate reabilitării sistemelor publice preluate în delegare de gestiune, cheltuieli care nu au fost recuperate prin tariful de delegare ce trebuia fundamentat în conformitate cu prevederile O.G. nr.71/2002.

→ Bunurile la care s-au efectuat lucrări de întreținere aparțin domeniului public și deci nu pot fi „obiective de investiții proprii” ale CONSTANTA SRL destinate realizării de operațiuni taxabile, fapt ce reiese din chiar H.C.L.M. nr.351/2001 prin care s-a aprobat delegarea gestiunii acestora.

→ 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 nu demonstrează că aceste obiective de investiții aparținând patrimoniului public au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

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

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

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

Pentru considerentele expuse, și întrucât societatea nu a putut justifica că achizițiile efectuate în scopul întreținerii, administrării, dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitare a domeniului public sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(3) din lege, organele de inspecție fiscală au procedat în mod 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”.**

Contestatarea 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.

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

S.C. CONSTANTA SRL, este o persoană de drept privat (și nu de drept public, nefiind regie autonomă sau instituție publică), care, potrivit dispozițiilor Legii nr.326/2001 și O.G. nr.71/2002 avea obligația de a încheia un contract comercial privind administrarea unor bunuri aparținând domeniului public și privat al municipiului Constanța, contra unui tarif de administrare.

Faptul că asociatul unic al societății 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 înregistrarea sistematică de pierderi și la deducerea nelegală a TVA, sau la neplata TVA de către C.L.M. Constanța, după caz.**

Prin interpunerea CONSTANTA SRL între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept - C.L. 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", furnizorul sau prestatorul fiind societatea Confort Urban iar clientul- Consiliul Local Constanța.

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.** Deasemenea, 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 cărora 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 lit.b) din O.G. nr.71/2002 prevede modul de asigurare al acestora:

*"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 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 în totalitate 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 în delegare de gestiune, doar 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 CONSTANTA SRL dar nici TVA deductibilă a societății.

**2) prestația societății 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, respectându-se prevederile art.126(1).

Aceste operațiuni sunt taxabile, iar pentru cheltuielile aferente acestora (cheltuieli cu salariile, transport, utilități, cheltuieli de exploatare a infrastructurii edilitar urbane necesare realizării serviciilor publice), CONSTANTA SRL are drept

de deducere și după caz, de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cheltuieli.

Se reține că, pentru aceste operațiuni taxabile organele de inspecție fiscală au admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei.

În speță, se constată 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 activitatea de administrare a bunurilor încredințate de către Primărie în delegare de gestiune.

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

- înregistrarea facturilor emise de furnizorii de lucrări și servicii pentru bunurile aparținând domeniului public în conturile de cheltuieli ale societății, fără a fi recuperate prin tariful de operare perceput autorității publice, cu consecința înregistrării unei mari pierderi și solicitarea rambursării TVA aferentă acestor facturi, inducând ideea că bunurile sunt proprii și sunt destinate realizării de venituri impozabile.

- Aport masiv de capital din bugetul local la capitalul social al CONSTANTA SRL, capital ce este 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 CONSTANTA SRL ca operațiuni taxabile, fiind asimilate operațiunilor proprii. Numai că aceste operațiuni nu sunt ale CONSTANTA SRL, ele sunt operațiuni care intră în atribuțiile Primăriei și conform prevederilor legale citate în cuprinsul deciziei, sunt operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

**Drept urmare, se reține că:**

→ pentru cheltuielile proprii generate de activitatea autorizată de administrare a bunurilor aparținând infrastructurii edilitar-urbane a domeniului public, recuperate prin tariful perceput autorităților publice locale, CONSTANTA SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar

→ pentru serviciile facturate de furnizorii de specialitate, constând în reparații, întrețineri și efectuarea de investiții la bunurile aparținând domeniului public, finanțate din bugetul local sub forma majorării de capital social, CONSTANTA SRL nu demonstrează că sunt aferente operațiunilor proprii, nefiind realizate venituri din exploatarea bunurilor aparținând domeniului public.

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

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

- Prin înregistrarea eronată în conturile de cheltuieli a facturilor emise de furnizorii de specialitate, societatea înregistrează mari pierderi, datorită faptului că aceste cheltuieli nu sunt acoperite de veniturile din facturile emise de CONSTANTA SRL. Astfel, societatea este nevoită să acopere pierderea prin diminuarea capitalului social majorat de asociatul unic, C.L. Constanța.

**În concluzie**, prin simularea naturii unor tranzacții între cele două persoane afiliate, tranzacții ce exced raporturilor juridice decurgând din operațiunea de delegare de gestiune, nu se poate justifica de către CONSTANTA SRL exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru servicii destinate exclusiv și nemijlocit reabilitării și modernizării bunurilor aparținând domeniului public și nu se poate eluda plata taxei pe valoarea adăugată de către CLM 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-operatori de servicii publice, respectiv prin CONSTANTA SRL.

**◆ În ceea ce privește considerațiile petentei 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 aspect întrucât, pe de o parte, această perioadă nu face obiectul actelor contestate, iar pe de altă parte nu se cunosc condițiile, respectiv starea fiscală de fapt care a condus la aprobarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere argumentele expuse, se reține că societatea **CONSTANTA SRL** nu întrunește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, aferentă achizițiilor efectuate în luna octombrie 2005 pentru întreținerea, dezvoltarea și modernizarea bunurilor aparținând domeniului public, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

- În ceea ce privește obligațiile de plată accesorii se reține că pentru obligația de plată stabilită suplimentar constând în TVA în sumă de ..... lei, contribuabilul datorează accesorii conform diposițiilor H.G. nr.784/2005 și L.G. nr.210/2005.

Astfel pentru intervalul 25.11.2005-01.02.2006, prin Raportul de inspecție fiscală contestat, au fost calculate dobânzi și majorari de întârziere în sumă de ..... lei precum și penalități în sumă de ..... lei.

În cuprinsul contestației petenta nu invocă niciun temei legal cu privire la ilegalitatea calculării acestor accesorii fiscale, fapt pentru care cererea urmează a se respinge ca nemotivată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art.180 și ale art.186 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

#### DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate de S.C. **CONSTANTA S.R.L.** împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr..... din 30.11.2006, cu privire la suma de ..... lei, cu următoarea componență:

-..... lei - taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;

-..... lei -taxă pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;

-..... lei - dobânzi întârziere TVA;

-..... lei - majorări întârziere TVA;

-..... lei - penalități 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 nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, 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.G./5ex.  
17.01.2007**

---

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