



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 229/ 2012

privind soluționarea contestației formulate
de **S.C. .X. S.A** din .X. .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.906.586/06.04.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./04.04.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.X/06.04.2012 asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** din .X. .X., Bld. X nr.X, județul X, J25/X/1991, CUI X.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală* nr. F-.X./15.02.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza *Raportului de inspecție fiscală* nr.F-.X./15.02.2012, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată.

Față de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală* nr.F-.X./15.02.2012, respectiv 20.02.2012, așa cum rezultă din adresa de comunicare a acesteia către SC .X. SA, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr..14.03.2012 de Serviciul registratură al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

La data depunerii contestației, **S.C. .X. S.A.** se afla la poziția nr.X în Anexa nr.2 - Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2012, din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A.**

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./15.02.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.02.2012 și exonerarea în consecință a societății de la plata sumei de .X. lei reprezentând TVA suplimentară de plată.

SC .X. SA prezintă în susținere următoarele argumente:

Organele de inspecție fiscală, în mod netemeinic și nelegal, au dispus obligarea contestatarii la plata unor creanțe suplimentare, constând din TVA în sumă de .X. lei, datorită interpretării greșite a prevederilor legale, dar și reținerii greșite a situației de fapt.

SC .X. SA are calitatea de operator în domeniul serviciilor publice de alimentare cu apă și canalizare în baza unor contracte de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și canalizare încheiate cu Consiliul Local al Municipiului .X. .X. și Asociația pentru Managementul Serviciilor de Apă și Canalizare .X..

Prin OMFP nr.622/2005 s-a aprobat Memorandumul de Finanțare între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare pentru măsura „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare în municipiul .X. .X., județul .X., România”, beneficiarul final al proiectului fiind SC .X. SA.

Costurile eligibile pentru realizarea măsurii de reabilitare luate în considerare sunt de 41.600.000 euro care vor fi asigurate din fonduri nerambursabile ISPA (75%), intervenție de la guvernul României (10%, avizată pentru SC .X. SA prin decizia nr.20/2006 a Consiliului Concurenței) și cofinanțare din fondurile BEI (15%).

De asemenea, prin Memorandumul de Finanțare se impune ca și condiționalitate pentru plățile intermediare înființarea Fondului de Întreținere, Înlocuire și Dezvoltare (Fond IID) în condițiile acceptate de către Comisia Europeană și BEI, urmând ca beneficiarul final (SC .X. SA) să furnizeze dovezi că a majorat tarifele în vederea asigurării cofinanțării investițiilor ISPA din fondurile BEI, condiții îndeplinite de SC .X. SA.

Totodată, prin OUG nr.13/2007 privind aprobarea Contractului de finanțare dintre România și BEI pentru Proiectul privind infrastructura municipală

În domeniul alimentării cu apă, pentru mai mulți beneficiari finali între care și SC .X. SA, la art.6 pct.6.05 se precizează obligația pentru beneficiarii finali ca atât timp cât împrumutul este nerambursat (adică anul 2031) să rețină titlul și posesia asupra tuturor bunurilor incluse în proiect, să înlocuiască și să modernizeze astfel de active.

La data de 25.07.2007 s-a încheiat Acordul de Împrumut Subsidiar între Ministerul Economiei și Finanțelor (MEF), numit „împrumutat” în relația cu BEI și „împrumutător” în relația cu Municipiul .X. .X., și Municipiul .X. .X. în calitate de beneficiar final al împrumutului și de proprietar al sistemelor publice de alimentare cu apă și de canalizare, respectiv SC .X. SA în calitate de beneficiar final al subproiectului.

Prin Decizia nr.20/2006, Consiliul Concurenței decide și notifică sprijinul financiar ce se acordă SC .X. SA, destinat cofinanțării Proiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în Municipiul .X. .X.”, prin care se stabilește faptul că (potrivit pct. 2.3 Modalitatea de acordare a sprijinului financiar) *Consiliul Local al Municipiului .X. .X. va contracta un împrumut direct de la BEI pe care îl va subîmprumuta în aceleași condiții către SC .X. SA.*

Prin Acordul Cadru de Implementare semnat la data de 21.01.2.X. de către Ministerul Economiei și Finanțelor, Consiliul local al Municipiului .X. .X. (beneficiar local) și SC .X. SA (beneficiar final), „Împrumutul BEI” este definit ca fiind împrumutul acordat de BEI României și/sau subîmprumutul acordat beneficiarului final pentru cofinanțarea Măsurii după caz.

Totodată, conform „Obligațiilor privind contabilitatea și auditul” (pct.5.2.10 din Acordul Cadru de Implementare), SC .X. SA are obligația ținerii și completării Registrului Activelor Fixe în Curs, conținând toate cheltuielile efectuate în cadrul Măsurii în contul activelor fixe în curs, pe fiecare sursă de finanțare.

Toate obligațiile asumate prin Memorandumul de Finanțare, Acordul Cadru de Implementare, Acordul de Împrumut Subsidiar, etc. au fost respectate de SC .X. SA, Măsura fiind în ultimul an de finalizare, cererea finală de plată urmând a fi transmisă până la 30.06.2012, situația de lucrări aferentă investiției în integralitatea sa urmează a fi acceptată de unitatea administrativ teritorială la data semnării procesului verbal de recepție prin care investiția definită prin Memorandumul de finanțare EX-IPSA este predată către unitatea administrativ teritorială, aceste investiții fiind evidențiate în evidența contabilă în contul 231 „Investiții în curs”.

Reflectarea în contabilitatea societății a operațiunilor economico-financiare s-a efectuat potrivit OMFP nr.1752/2005 și OMFP nr.3055/2009, reglementări contabile în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, a procedurilor specifice pentru contabilitatea ISPA, având în vedere atât prevederile legale cât și cele contractuale încheiate atât cu contractorii, cât și cu

finanțatorii, Acordul de Implementare și Decizia nr.20/2006 a Consiliului Concurenței.

Urmare executării lucrărilor și în vederea încasării contravalorii acestora, antreprenorii au întocmit facturi, cumpărătorul înscris pe aceste documente fiind SC .X. SA, care a primit și înregistrat în evidența contabilă facturile în cauză, înregistrarea făcându-se în rulajul debitor al conturilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție și în rulajul creditor al contului 404 – Furnizori de imobilizări potrivit prevederilor Memorandumului de Finanțare, pe fiecare sursă de finanțare.

În același timp, a fost înregistrată în evidența contabilă TVA deductibilă (așa cum a fost înscrisă de către furnizori în facturile emise) și prin decontul de taxă a fost exercitat dreptul de deducere TVA, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în care se precizează că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Operațiunile taxabile ale societății sunt serviciile de alimentare cu apă și canalizare, lucrările realizate în cadrul măsurii ISPA reprezentând lucrări de înlocuire a rețelelor concesionate anterior, degradate, lucrările constând în realizarea de rețele noi, concomitent cu scoaterea din funcțiune a celor vechi, și realizarea producerii și distribuției apei potabile pe noile rețele, eșalonat potrivit graficelor de executare a lucrărilor.

Dreptul de deducere TVA a mai fost exercitat și din cauză că începând cu 01.01.2007, prin aderarea României la Uniunea Europeană, trebuia schimbată modalitatea de finanțare în mod similar cu finanțările tip post aderare și, deoarece beneficiarii finali nu aveau sursele pentru plata TVA, din cauză că societățile de apă și canalizare nu pot avea alte activități decât cele specifice și prețurile au caracter special de fundamentare și aprobare, prin OUG nr.79/2009, s-a făcut un compromis pentru a nu se bloca măsurile ISPA.

Prin OUG nr.76/2009 Guvernul României a rezolvat în mod provizoriu sursele pentru plata TVA către contractori din Fondurile IID constituite conform OUG nr.198/2005, modificată, existente la unii beneficiari finali, stabilind totodată ca aceste Fonduri să fie reîntregite prin rambursarea de la bugetul de stat a sumelor plătite. Acest provizorat în lipsa fondurilor de la bugetul de stat ce trebuiau asigurate prin modificarea condițiilor de finanțare rezultă și din *expunerea de motive* care a stat la baza modificării prevederilor OUG nr.198/2005.

SC .X. SA susține că organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile Memorandumului de finanțare care are statut de act internațional, ale Deciziei Consiliului Concurenței, documentelor justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale, stabilind în mod nelegal că atâta timp cât SC .X. SA beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la diverși constructori, trebuia să colecteze TVA pentru plățile efectuate din fonduri BEI, asimilând aceste plăți „avansurilor încasate” în mod eronat.

Consecința fiscală este majorarea nelegală a taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă avansurilor, înregistrată în luna noiembrie 2010, cu suma de .X. lei (reprezentând taxa colectată aferentă avansurilor încasate în sumă de .X. lei de la Primăria Municipiului .X. .X., în vederea achitării parțiale a contravalorii lucrărilor consemnate în factura nr.X-ISPA/05.11.2010 și achitării parțiale a contravalorii facturii nr..X./22.10.2010) și diminuarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii noiembrie 2010 pentru care s-a solicitat rambursarea cu suma de .X. lei.

SC .X. SA nu trebuia, cum greșit interpretează organele de inspecție fiscală, să înregistreze sumele din care au fost achitate contravaloarea lucrărilor executate de către constructori în rulajul creditor al contului 419 contul „Clienți-creditori”, deoarece societatea a aplicat prevederile paragrafului (19) din Decizia nr.20/2006 a Consiliului Concurenței prin care s-a acordat un ajutor de stat SC .X. SA, dar și a definițiilor date de reprezentanții MEF în Acordul Cadru de Implementare din data de 21.01.2.X., respectiv: „Împrumutul BEI înseamnă împrumutul acordat de BEI României și/sau subîmprumutul acordat beneficiarului final pentru cofinanțarea Măsurii după caz”.

Contestatară susține că nu s-au încasat avansuri, așa cum prevede art.134² alin.(2) din Codul fiscal, ci s-au efectuat plăți din subîmprumutul acordat din sursa BEI, precum și din Fondul IID deschis la SC .X. SA (potrivit OUG nr.79/2009), plăți reprezentând contravaloare servicii și lucrări executate de cei doi constructori care au emis facturi conform art.155 din Codul fiscal pe numele cumpărătorului, SC .X. SA, facturi care conțin sumele pe toate cele trei surse de finanțare în cotele procentuale prevăzute de Memorandumul de Finanțare și diverse stadii de execuție a unor obiecte de investiții.

În aceste condiții, SC .X. SA are dreptul legal de deducere a TVA aferent facturilor fiscale emise pe numele său, potrivit art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală interpretând greșit plățile din sursa BEI ca fiind avansuri încasate de contestatară, schimbând natura economică a operațiunilor efectuate și evidențiate în contabilitatea societății.

În sprijinul argumentației sale contestatară invocă și Decizia Comisiei Fiscale nr.6/2011 emisă prin OMFP nr.2635/2011, pentru punerea de acord a legislației naționale cu prevederile Memorandumurilor de Finanțare, a Acordurilor de Implementare încheiate de MEF prin reprezentanți și beneficiari locali și beneficiari finali, prin care s-a statuat:

1. În situația în care, în vederea realizării de investiții în beneficiul UAT, finanțate din fondurile EX ISPA, fonduri aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, operatorii de apă au acționat ca un antreprenor, respectiv au primit facturi pe numele lor pentru achiziții de bunuri și/sau servicii de la contractori, emise cu TVA și pentru care s-a dedus TVA de către operatorii de apă, se consideră că serviciile efectuate în scopul realizării investiției sunt prestate de către operatorii de apă către UAT și, în consecință intervine faptul generator al TVA, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(7) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci când situația de lucrări aferentă investiției în integralitatea sa este acceptată de UAT, respectiv la data semnării procesului verbal de recepție prin care investiția definită prin memorandumul de finanțare EX-IPSA este predată de către operatorii de apă către UAT, dar nu mai târziu de 120 de zile lucrătoare de la:

c) data transmiterii cererii finale de plată pentru proiectele EX-IPSA aprobate după noiembrie 2003, cu lucrări finalizate la 31.12.2011 și cu cerere finală de plată transmisă la Comisia Europeană până la 30.06.2012.

SC .X. SA consideră că organele de inspecție fiscală trebuiau să aplice corect și în totalitate prevederile art.1 din Decizia Comisiei Fiscale Centrale, în ceea ce privește decontarea lucrărilor realizate de către cei doi constructori din cota procentuală aparținând finanțării de la BEI, și nu să considere aceste decontări ca avansuri de la UAT.

Tot în susținerea contestației societatea menționează și punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice – Autoritatea de Management EX-IPSA care, la solicitarea contestatarii, precizează că Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2011, prin cele stipulate la punctele 1 și 2, are aplicabilitate pentru toți operatorii de apă care au implementat măsuri EX-IPSA indiferent de sursa publică asigurată prin Memorandumurile de finanțare, respectiv plătită de operatori.

Față de cele prezentate, SC .X. SA solicită să se constate că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod greșit și nelegal în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei și, pe cale de consecință, desființarea Deciziei de impunere nr.F-.X./15.02.2012 și parțial a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./15.02.2012, doar în ceea ce privește suma de .X. lei pe care o consideră nelegal respinsă la rambursare.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind TVA, efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală la SC .X. SA, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./15.02.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./15.02.2012, perioada verificată fiind 01.11.2010 – 30.11.2010, constatându-se următoarele:

Din conținutul Decontului privind taxa pe valoarea adăugată pentru luna noiembrie 2010 rezultă că societatea a înregistrat un sold al sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare, pentru care s-a solicitat rambursarea, în sumă de .X. lei.

În legătură cu exercitarea, de către SC .X. SA, a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X.-ISPA/05.11.2010.

În conformitate cu prevederile art.3, Anexa nr.1- „Lista cuprinzând unele bunuri care alcătuiesc domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale” din Legea nr.213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, domeniul public al comunelor, orașelor și municipiilor este alcătuit și din spațiile de tratare și epurare a apelor uzate.

În același timp, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, bunurile realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ teritoriale aparțin domeniului public dacă sunt finanțate din fonduri publice.

În conformitate cu prevederile OMF nr.2635/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2011, „la data finalizării, investițiile respective, finanțate din fonduri ex-ISPA, fonduri aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, care se derulează prin operatorii de apă, sunt înregistrate în proprietatea publică a unității administrativ-teritoriale.

Conform prevederilor memorandumului, pentru Măsura ISPA nr.2004/RO/16/P/PE/.X., s-a convenit finanțarea costurilor eligibile din trei surse:

- asistență financiară nerambursabilă acordată prin ISPA (Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare), respectiv 75% din totalul asistenței financiare;

- intervenție directă de la bugetul de stat în proporție de 10% din totalul asistenței financiare;

- împrumut al instituțiilor financiare internaționale BEI, respectiv 15% din totalul asistenței financiare.

Așa cum rezultă din conținutul memorandumului, împrumutul acordat de BEI este angajat de Guvernul României prin Ministerul Finanțelor Publice, acesta plătind sumele aferente împrumutului ca urmare a încheierii cu autoritățile locale a unui acord de împrumut care stipulează condițiile în care acestea vor trebui să ramburseze împrumutul către Ministerul Finanțelor Publice.

În acest sens a fost încheiat Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007 între:

- Ministerul Economiei și Finanțelor acționând în calitate de reprezentant autorizat al României (împrumutat) în relația cu BEI și de împrumutător în relația cu Municipiul .X. .X.;

- Municipiul .X. .X. acționând în calitate de beneficiar final al împrumutului (subîmprumutat) și de proprietar al sistemelor publice de alimentare cu apă și de canalizare;

- SC .X. SA acționând în calitate de beneficiar final al Subproiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în municipiul .X. .X., județul .X., România”.

În conformitate cu prevederile Acordului de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007, Ministerul Economiei și Finanțelor subîmprumută municipiul .X. .X. cu suma de .X. euro în unicul scop de finanțare a Subproiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în

municipiul .X. .X., județul .X., România”, delegând Municipiului .X. .X. și SC .X. SA întreaga autoritate și responsabilitate pentru executarea acestui subproiect.

În același timp, conform prevederilor art.1 pct.1.05 din Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007, Municipiul .X. .X. are obligația de a rambursa împrumutul subsidiar și de a efectua plata dobânzilor și a celorlalte costuri aferente acestuia la Ministerul Economiei și Finanțelor, iar acesta va efectua toate plățile către BEI.

Conform prevederilor art.2 din OUG nr.13/2007 privind aprobarea Contractului de finanțare dintre România și BEI pentru Proiectul privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă, etapa a III-a, beneficiarul final al împrumutului de la BEI este municipiul .X. .X..

În conformitate cu prevederile art.3 alin.(1) din același act normativ, plata serviciului datoriei publice externe, respectiv a ratelor de capital, a dobânzilor și a oricăror altor costuri, va fi asigurată din sume, prevăzute anual cu această destinație, din bugetele proprii ale beneficiarilor finali ai împrumutului de la BEI, respectiv din bugetul propriu al municipiului .X. .X..

Conform prevederilor art.3 alin.(2) din OUG nr.13/2007, în vederea asigurării fondurilor necesare pentru plata serviciului datoriei publice externe, respectiv a ratelor de capital, a dobânzilor și a oricăror alte costuri, beneficiarul final al asistenței financiare nerambursabile din partea Uniunii Europene, care este beneficiar final al proiectului (SC .X. SA) și beneficiarul final al împrumutului de la BEI (Primăria Municipiului .X. .X.) au obligația de a constitui, alimenta și utiliza, conform prevederilor memorandumurilor de finanțare ISPA și în condițiile legii, fondul de întreținere, înlocuire și dezvoltare (fond IID).

Constituirea, alimentarea și utilizarea fondului IID pentru proiectele de dezvoltare a infrastructurii serviciilor publice care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene este reglementată de prevederile OUG nr.198/2005.

În conformitate cu prevederile art.4 din OUG nr.198/2005, unitatea administrativ-teritorială contribuie la fondul IID cu sume încasate în bugetele locale sau județene, după caz, cel puțin egale cu:

a) vărsămintele din profitul net de la regia autonomă de interes local sau județean care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene;

b) dividendele de la societatea comercială cu capital integral sau majoritar de stat care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene;

c) redevența aferentă bunurilor concesionate societății comerciale care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene. În cazul în care împrumutatul este unitatea administrativ-teritorială, redevența anuală va fi stabilită la un nivel care să acopere cel puțin serviciul datoriei publice pentru anul respectiv aferent împrumutului de cofinanțare contractat de unitatea administrativ-teritorială;

d) impozitul pe profit plătit de operatorul unității administrativ-teritoriale; În conformitate cu prevederile aceluiași act normativ, în cazul în care aceste surse nu sunt suficiente pentru a acoperi serviciul datoriei publice constând în rate de capital, dobânzi, comisioane și alte costuri aferente împrumutului datorat pentru următorul an al fiecărui exercițiu financiar, operatorul constituie la fondul IID, până la concurența sumei necesare acoperirii serviciului datoriei publice, pe baza situațiilor sale financiare anuale, cu sumele repartizate din profitul net la fondul de rezervă, care pot fi:

a) sursele proprii de finanțare necesare rambursării ratelor de capital, plății dobânzilor, comisioanelor și altor costuri aferente împrumuturilor externe, constituite pentru proiectele cofinanțate din împrumuturile externe;

b) profitul net contabil rămas nerepartizat după acoperirea destinațiilor prevăzute de legislația în vigoare.

În concluzie rambursarea împrumutului care a făcut obiectul Acordului de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007 este realizată din fonduri publice, respectiv din bugetul propriu al municipiului .X. .X..

Aceași concluzie este menționată de Ministerul Finanțelor Publice – Autoritatea de Management ex-ISPA în adresa nr..X./07.09.2011 înaintată beneficiarilor finali ISPA mediu-operatori de apă-canal.

Adresa în cauză se referă la reîncadrarea rambursării împrumuturilor acordate de Instituțiile Financiare Internaționale pentru finanțarea proiectelor IPISA (inclusiv împrumuturi acordate de BEI) ca fiind rambursări din fonduri publice sau din fonduri proprii ale operatorilor de apă-canal.

În adresă se precizează că în conformitate cu prevederile OUG nr.13/2007 și în corelație cu prevederile Acordurilor Subsidiare de Împrumut, rambursarea ratelor de capital, plata dobânzilor și a oricăror alte costuri aferente împrumutului BEI destinate cofinanțării ISPA III (ratificat prin OUG nr.13/2007) se realizează din bugetele proprii ale beneficiarilor finali ai împrumutului respectiv din bugetul Primăriei Municipiului .X. .X..

Având în vedere că cele trei surse de finanțare ale costurilor eligibile nu sunt surse proprii ale SC .X. SA, în consecință investițiile realizate în cadrul Măsurii ISPA 2004/RO/16/P/PE/.X. aparțin domeniului public în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Operațiunile taxabile ale SC .X. SA sunt reprezentate de servicii de alimentare cu apă și de captare și epurare ape uzate, iar obiectivele de investiții realizate în cadrul Măsurii ISPA 2004/RO/16/P/PE/.X. nu aparțin societății comerciale (operatorului) ci aparțin domeniului public, așa cum s-a precizat anterior.

Rezultă astfel că, SC .X. SA nu poate exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate realizării acestor obiective de investiții, deci inclusiv a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum a fost înscrisă în factura nr. .X.- ISPA/05.11.2010.

În consecință, SC .X. SA în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate investițiilor din domeniul public deoarece aceste investiții aparțin domeniului public și în același timp achizițiile în cauză nu sunt destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Însă în situația în care SC .X. SA a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cauză, rezultă că s-a comportat, din punct de vedere al TVA, ca un cumpărător – revănzător, trebuind să refactureze taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor respective către Primăria Municipiului .X. .X..

În acest sens, în timpul desfășurării inspecției fiscale, SC .X. SA a înregistrat la Primăria Municipiului .X. .X., sub nr..X./02.03.2011, o adresă prin care s-au specificat datele la care vor avea loc recepțiile pentru toate lucrările executate conform contractelor încheiate în cadrul Măsurii ISPA nr.2004/RO/16/P/PE/.X..

Prin OMF nr.2635/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2011, se fac precizări cu privire la calitatea de cumpărător-revănzător a operatorilor de apă pentru investițiile realizate la sistemul public de alimentare cu apă și canalizare finanțate de Uniunea Europeană prin ISPA și din alte fonduri publice și în legătură cu momentul la care intervine faptul generator, după cum urmează:

În situația în care, în vederea realizării de investiții în beneficiul unității administrativ-teritoriale, finanțate din fonduri ex-ISPA, fonduri aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, operatorii de apă au acționat ca un antreprenor, respectiv au primit facturi pe numele lor pentru achiziții de bunuri și/sau servicii de la contractori, emise cu TVA și pentru care s-a dedus TVA de către operatorii de apă sau emise fără TVA ca urmare a aplicării scutirii de TVA de către contractori în baza certificatelor eliberate în acest scop conform prevederilor legale în vigoare la data respectivă, se consideră că serviciile efectuate în scopul realizării investiției sunt prestate de către operatorii de apă către unitatea administrativ-teritorială și, în consecință, intervine factorul generator al TVA în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci când situația de lucrări aferentă investiției în integralitatea sa este acceptată de UAT, respectiv la data semnării procesului-verbal de recepție prin care investiția definită prin Memorandumul de finanțare ex-ISPA este predată de către operatorii de apă către UAT, dar nu mai târziu de 120 de zile lucrătoare de la:

a) data transmiterii cererii finale de plată pentru proiectele ex-ISPA aprobate înainte de noiembrie 2003, cu lucrări finalizate la 30 iunie 2011 și

cerere finală de plată transmisă la Comisia Europeană până la data de 30 iunie 2011;

b) data procesului-verbal încheiat între operatorul de apă și contractori, care dovedește finalizarea lucrărilor până la 31 decembrie 2011, pentru proiecte ex-ISPA aprobate înainte de 2003, cu cereri finale de plată transmise la Comisia Europeană până la data de 30 iunie 2011, dar cu lucrări în curs de finalizare până la data de 31 decembrie 2011;

c) data transmiterii cererii finale de plată pentru proiectele ex-ISPA aprobate după noiembrie 2003, cu lucrări finalizate la 31 decembrie 2011 și cu cerere finală de plată transmisă la Comisia Europeană până la data de 30 iunie 2012.

În conformitate cu prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

În același timp, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(3) lit.e) din același act normativ, prestările de servicii cuprind și serviciile de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau prestare de servicii.

Organele de inspecție fiscală consideră că, din punct de vedere al TVA, SC .X. SA este cumpărător-revânzător între SC .X. SRL, în calitate de antreprenor și Primăria Municipiului .X. .X., ca beneficiar de drept și proprietar al stației de epurare a apelor uzate, a cărei construcție a făcut obiectul contractului nr.2004/RO/16/P/PE/.X.-05.

Referitor la achitarea contravalorii lucrărilor consemnate în factura nr..X.- ISPA/05.11.2010.

Documentele contabile justificative care consemnează achitarea contravalorii lucrărilor consemnate în factura nr..X.- ISPA/05.11.2010 confirmă că achitarea a fost realizată, conform memorandumului de finanțare, din trei surse de finanțare:

- asistență financiară nerambursabilă acordată prin ISPA în sumă de .X. lei (.X. euro), conform OPV nr..X./08.12.2010 (plătitor OPCP-MFP, beneficiar SC .X. SRL);

- intervenție directă de la bugetul de stat în sumă de .X. lei (.X. euro), conform OPV nr..X./17.11.2010 (plătitor OPCP-MFP, beneficiar SC .X. SRL);

- împrumut de la BEI în sumă de .X. lei (.X. euro).

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru plata sumei de .X. euro (.X. lei) către antreprenorul SC .X. SRL (plată parțială a contravalorii lucrărilor consemnate în factura nr..X.- ISPA/05.11.2010), SC .X. SA, în calitate de cumpărător-revânzător din punct de vedere al TVA, a încasat un avans în sumă de .X. euro de la Primăria Municipiului .X. .X..

În conformitatea cu prevederile OMF nr.2635/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2011, sumele achitate contractorilor, direct de către Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, nu sunt avansuri încasate de companiile de apă pentru serviciile efectuate în scopul realizării investiției în beneficiul UAT și, în consecință, nu determină exigibilitatea TVA, conform art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Cu privire la achitarea contravalorii facturi nr..X.- ISPA/05.11.2010, în această situație se află plățile făcute direct de OPCP conform OPV nr..X./08.12.2010, în sumă de .X. lei (.X. euro) și conform OPV nr..X./17.11.2010, în sumă de .X. lei (.X. euro).

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în luna noiembrie 2010 SC .X. SA, în calitate de cumpărător-revânzător din punct de vedere al TVA, a încasat de la Primăria Municipiului .X. .X. suma de .X. euro (.X. lei) care a fost utilizată pentru achitarea parțială a contravalorii facturi nr.00.X./22.10.2010 emisă de SC .X. SA.

În fapt, suma de .X. euro este parte a sumei subîmprumutată Primăriei Municipiului .X. .X. de către Ministerul Economiei și Finanțelor conform Acordului de Împrumut Subsidiar nr..X./25.07.2007, sumă plătită SC .X. SA de către Primăria Municipiului .X. .X. în vederea achitării parțiale a contravalorii facturii nr.00.X./22.10.2010.

Factura nr.00.X./22.10.2010, cu o valoare de X euro (.X. lei) consemnează „eliberare garanție de bună execuție” aferentă lucrărilor de reabilitare rezervoare stocare apă tratată în Municipiul .X. .X., conform contract nr.ISPA 2004/RO/16/P/PE/.X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru plata sumei de .X. euro (.X. lei) către antreprenorul SC .X. SA, reprezentând plata parțială a contravalorii facturii nr.00.X./22.10.2010, SC .X. SA, în calitate de cumpărător-revânzător din punct de vedere al TVA, a încasat un avans în sumă de .X. euro de la Primăria Municipiului .X. .X..

Cu privire la sumele încasate în luna noiembrie 2010 de SC .X. SA, de la Primăria Municipiului .X. .X., reprezentând „transfer sumă acord împrumut” în sumă totală de .X. euro reprezentând .X. lei, s-a constatat că au fost înregistrate în evidența contabilă în rulajul creditor al contului 162 „Credite bancare pe termen lung”

Așa cum s-a menționat anterior, împrumutul acordat de BEI în sumă de .X. euro în scopul de finanțare a Subproiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în municipiul .X. .X., județul .X., România”, este angajat de Guvernul României prin Ministerul Finanțelor Publice iar în conformitate cu Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007 Ministerul Finanțelor Publice are calitatea de împrumutător în relația cu Municipiul .X. .X. pentru suma de .X. euro și nu în relația cu SC .X. SA.

Cu privire la rambursarea împrumutului conform prevederilor art.1 pct.1.05 din Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007, Municipiul .X. .X. are obligația de a rambursa împrumutul subsidiar și de a efectua plata dobânzilor și a celorlalte costuri aferente acestuia la Ministerul Economiei și Finanțelor iar acesta va efectua toate plățile către BEI.

Având în vedere natura acestor sume și prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, s-a constatat că înregistrarea în rulajul creditor al contului 162 „Credite bancare pe termen lung” s-a făcut în mod eronat.

Având în vedere calitatea SC .X. SA de cumpărător-revânzător, din punct de vedere al TVA, între SC .X. SRL, SC .X. SA și Primăria Municipiului .X. .X., sumele încasate în luna noiembrie 2010 de la Primăria Municipiului .X. .X., în vederea achitării facturilor emise de către cei doi antreprenori cu titlu „transfer sumă împrumut”, reprezintă în fapt avansuri încasate de SC .X. SA și trebuiau înregistrate în evidența contabilă în rulajul creditor al contului 419 „Clienți-creditori”.

Așa cum rezultă din constatările menționate anterior, SC .X. SA , în calitate de cumpărător-revânzător din punct de vedere al TVA, a încasat în luna noiembrie 2010 de la Primăria Municipiului .X. .X. în sumă totală de .X. lei (.X.+X.), în vederea achitării parțiale a contravalorii facturilor nr..X.-ISPA/05.11.2010 și nr.00.X./22.10.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a emis facturi în vederea încasării avansurilor în cauză în sumă totală de .X. lei și nu a colectat TVA aferentă în sumă de .X. lei, încălcându-se astfel prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că exigibilitatea TVA intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Consecința fiscală este majorarea TVA colectată înregistrată în luna noiembrie 2010 cu suma de .X. lei (reprezentând taxa colectată aferentă avansurilor încasate în sumă de .X. lei) și diminuarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii noiembrie 2010, pentru care s-a solicitat rambursarea, cu suma de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă suma de .X. lei încasată de S.C. .X. S.A. de la Primăria Municipiului .X. .X. reprezintă avansuri pentru care societatea era obligată să colecteze taxa pe valoarea adăugată la momentul încasării, respectiv finanțării, sau sunt subvenții pentru investiții scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care S.C. .X. S.A. în calitate de operator și gestionar al serviciului public de alimentare cu apă și canalizare s-a comportat ca un cumpărător- revânzător de servicii, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată achitată prestatorilor pentru lucrările de investiții în sistemele de alimentare cu apă și canalizare și de epurare facturate de aceștia.

În fapt, SC .X. SA are calitatea de operator în domeniul serviciilor publice de alimentare cu apă și canalizare în conformitate cu contractele de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și canalizare înregistrate la SC .X. SA cu nr..X./29.08.2003 și nr..X./06.11.2009.

Prin OMFP nr.622/2005 s-a aprobat Memorandumul de Finanțare între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare pentru măsura „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în Municipiul .X. .X., județul .X., România”, măsură identificată sub nr.2004/RO/16/P/PE/.X..

Măsura constă în investiții în sistemul de tratare și distribuire a apei potabile, colectarea și epurarea apelor uzate în Municipiul .X. .X..

Conform prevederilor Memorandumului de finanțare, pentru măsura nr.2004/RO/16/P/PE/.X. s-a convenit finanțarea costurilor eligibile din trei surse:

- fonduri nerambursabile ISPA, respectiv 75% din totalul asistenței financiare;
- intervenție directă de la bugetul de stat în proporție de 10% din totalul intervenției financiare;
- împrumut al instituțiilor financiare internaționale (Banca Europeană de Investiții), respectiv 15% din totalul asistenței financiare.

În cazul investițiilor care au făcut obiectul măsurii nr.2004/RO/16/P/PE/.X. a fost încheiat Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007 între:

- Ministerul Economiei și Finanțelor acționând în calitate de reprezentant al României (împrumutat) în relația cu BEI și de împrumutător în relația cu Municipiul .X. .X.;
- Municipiul .X. .X. acționând în calitate de beneficiar final al împrumutului (subîmprumutat) și de proprietar al sistemelor publice de alimentare cu apă și canalizare;
- SC .X. SA acționând în calitate de beneficiar final al Subproiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în Municipiul .X. .X., județul .X., România”.

Conform prevederilor art.1, pct.1.05 din Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007, Municipiul .X. .X. are obligația de a rambursa împrumutul subsidiar și de a efectua plata dobânzilor și a celorlalte costuri aferente acestuia la Ministerul Economiei și Finanțelor iar acesta va efectua toate plățile către BEI.

În scopul achitării contravalorii facturilor emise de antreprenori pentru lucrările executate la investiții care aparțin măsurii nr.2004/RO/16/P/PE/.X., SC .X. SA a încasat în luna noiembrie 2010 de la Primăria Municipiului .X. .X. avansuri după cum urmează:

- un avans în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei, în vederea achitării parțiale a contravalorii lucrărilor consemnate în factura nr..X.- ISPA/05.11.2011;

- un avans în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei, în vederea achitării parțiale a contravalorii facturii nr.00.X./22.10.2010.

Avansurile menționate reprezintă părți ale sumei subîmprumutată Primăriei Municipiului .X. .X. de către Ministerul Economiei și Finanțelor conform Acordului de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007, sumă plătită SC .X. SA în vederea achitării parțiale a facturilor emise de antreprenori.

Organele de inspecție fiscală au constat că SC .X. SA nu a emis facturi în vederea încasării avansurilor în cauză și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

Contestatoarea consideră că are dreptul legal de deducerea a TVA aferentă facturilor fiscale emise de antreprenori pe numele său în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, iar organele de inspecție fiscală au interpretat greșit plățile din sursa BEI ca fiind avansuri încasate de SC .X. SA, schimbând natura economică a operațiunilor efectuate și evidențiate în contabilitatea societății. Pe cale de consecință, se solicită desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./15.02.2012 și parțial a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./15.02.2012, doar în ceea ce privește suma de .X. lei pe care o consideră nelegal respinsă la rambursare.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, care prevăd:

“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

coroborate cu prevederile art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

”Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

“(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1): [...]

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri; ”

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, prevede:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; ”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, speței în cauză îi sunt aplicabile și prevederile art.129 alin.(2) și alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, care stipulează:

“(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

“(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

coroborate cu prevederile pct.6 alin.(2) și pct.7 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, care precizează:

“6. (2) În sensul art. 128 alin.(2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”

“ 7.(1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin.(2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin.(2) din Codul fiscal.”

Față de aceste prevederi legale, se reține că în drept comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său și emite o factură cumpărătorului.

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, începând cu data de 01.01.2.X. sunt aplicabile prevederile privind faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prevăzute la art.134¹ alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

coroborate cu prevederile art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.b) din același act normativ, care prevăd:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine: [...]

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.[...] Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

și cu prevederile art.155 alin.(1) privind facturarea, din același act normativ:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în

legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data** livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege. Astfel, în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar. **Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine și la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans** efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu taxă pe valoarea adăugată către beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

De asemenea, potrivit Legii serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006, cu modificările și completările ulterioare, programul lucrărilor de investiții, sarcinile și responsabilitățile consiliilor locale și ale companiilor naționale/regiilor autonome privind investițiile, condițiile de restituire sau repartiție a bunurilor rezultate se stabilesc prin contractul de delegare a gestiunii încheiat între consiliile locale și companiile naționale/regiile autonome (denumite operatori în cadrul acestor contracte).

Finanțarea se poate asigura din următoarele surse:

- fonduri proprii ale operatorilor,
- fonduri de la bugetul local, fonduri transferate de la bugetul de stat,
- credite bancare garantate de autorități,
- fonduri nerambursabile,
- fonduri speciale, parteneriate public-private, alte surse.

Potrivit art.44 alin.(3) din Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006, cu modificările și completările ulterioare, dacă finanțarea este asigurată din alocații bugetare publice (fonduri de la bugetele locale sau de la bugetul de stat, fonduri garantate de bugetele locale sau bugetul de stat), bunurile realizate în cadrul programelor de investiții aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale. Transferul acestor bunuri în proprietatea publică are loc la data finalizării investiției.

Tot alin.(3) al art.44 din Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006, cu modificările și completările ulterioare, prevede că bunurile rezultate din finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de

către operator „revin în proprietatea publică a acestora, ca bunuri de retur” la expirarea contractului de delegare a gestiunii serviciului.

Pentru investițiile realizate din fonduri publice, societatea care își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții întrucât acestea nu sunt destinate realizării activității sale taxabile. În situația în care aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, societatea s-a comportat ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu taxa pe valoarea adăugată lucrările respective către Consiliul local, care este proprietarul acestor investiții, pe măsură ce erau executate, respectiv facturate de către antreprenori, ca apoi să le preia în concesiune, să le înregistreze distinct, extracontabil în patrimoniu.

Din analiza documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.A., în calitate de operator și gestionar al serviciilor de utilități publice în baza contractelor de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare, înregistrate la societate sub nr..X./29.08.2003 și nr..X./06.11.2009, a efectuat investiții constând în reabilitarea sistemului de alimentare, a sistemului de canalizare și a stației de epurare ape uzate – re tehnologizare și modernizare a bunurilor din domeniul public a municipiului .X. .X. primite în concesiune. La finalizarea investițiilor, acestea intră în proprietatea autorităților locale, și concomitent, se transmit în concesiune, societății, în vederea desfășurării activității economice.

Astfel, prin OMEF nr.622/2005 s-a aprobat Memorandumul de Finanțare între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare pentru Măsura „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în municipiului .X. .X., județul .X., România”, măsură identificată sub nr.2004/RO/16/P/PE/X și care constă în investiții la sistemul de tratare și distribuție a apei potabile, colectarea și epurarea apelor uzate în Municipiul .X. .X..

Conform prevederilor memorandumului de finanțare, pentru măsura nr.2004/RO/P/PE/.X. s-a convenit finanțarea costurilor eligibile din trei surse:

- fonduri nerambursabile ISPA, respectiv 75% din totalul asistenței financiare;
- intervenție directă de la bugetul de stat în proporție de 10% din totalul asistenței financiare;

- împrumut al instituțiilor financiare internaționale (Banca Europeană de Investiții), respectiv 15% din totalul asistenței financiare.

Prin Acordul de împrumut subsidiar nr..X./25.07.2007 încheiat între Ministerul Economiei și Finanțelor, în calitate de reprezentant autorizat al României (împrumutat) în relația cu Banca Europeană de Investiții și de împrumutător în relația cu Municipiul .X. .X., pe de o parte, Municipiul .X. .X., acționând în calitate de beneficiar final al împrumutului și de proprietar al sistemelor publice de alimentare cu apă și de canalizare, și S.C. .X. S.A. acționând în calitate de beneficiar final al subproiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în municipiul .X. .X., județul .X., România” din cadrul Proiectului privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă, etapa a III-a, la art.1 pct.1.05 se precizează că *Municipiul .X. .X. are obligația de a rambursa împrumutul subsidiar și de a efectua plata dobânzilor și a celorlalte costuri aferente acestuia la Ministerul Economiei și Finanțelor iar acesta va efectua toate plățile către Banca Europeană de Investiții.*

În același sens în conformitate cu prevederile art.2 din OUG nr.13/2007 privind aprobarea Contractului de finanțare dintre România și BEI pentru Proiectul privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă, etapa a III-a, *beneficiarul final al împrumutului de la Banca Europeană de Investiții este Municipiul .X. .X., iar potrivit art. 3 din același act normativ plata serviciului datoriei publice externe, respectiv a ratelor de capital, a dobânzilor și a oricăror alte costuri, va fi asigurată din sume, prezăzute anual cu această destinație, din bugetele proprii ale beneficiarilor finali ai împrumutului de la Banca Europeană de Investiții respectiv din bugetul propriu al municipiului .X. .X..*

Astfel, se reține că Ministerul Economiei și Finanțelor a subîmprumutat Municipiului .X. .X. o sumă totală de .X. Euro (împrumut subsidiar) în unicul scop de finanțare a Subproiectului „Reabilitarea și extinderea sistemelor de alimentare cu apă și canalizare în municipiul .X. .X., județul .X., România”, delegând Municipiului .X. .X. și SC .X. SA întreaga autoritate și responsabilitate pentru executarea acestui subproiect.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că pentru „*Reabilitarea și extinderea sistemelor de apă și canalizare în municipiul .X. .X., județul .X., România*” pentru **sumele aferente cofinanțării din împrumutul BEI**, Municipiul .X. .X. a acționat în calitate de proprietar al sistemelor publice de alimentare cu apă și de canalizare și de beneficiar final al împrumutului, iar SC .X. SA a acționat în calitate de beneficiar final al subproiectului mai sus menționat din cadrul Proiectului privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă, etapa a III-a, și de responsabil cu implementarea Subproiectului .X. .X..

Astfel, se reține că împrumutul sumei de .X. Euro a fost acordat de Banca Europeană de Investiții, Primăriei Municipiului .X. .X., și nu direct

operatorului SC .X. SA, fără garanția statului sau a unității administrativ-teritoriale, pentru a fi considerat finanțare executată din fondurile proprii ale operatorului și gestionarului serviciilor de utilități publice.

Prin urmare, cofinanțarea asigurată Primăriei Municipiului .X. .X., din fonduri BEI, este finanțare din fonduri publice.

Astfel, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, se reține că în perioada lunii noiembrie 2010, în baza contractelor de delegare a gestiunii serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare înregistrate la societate sub nr. .X./29.08.2003 și nr..X./06.11.2009, SC .X. SA a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Local al Municipiului .X. .X. pentru lucrările recepționate și plătite din surse publice, primind de la furnizori facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care acestea nu au fost destinate realizării activității sale taxabile, întrucât lucrările de investiții au fost efectuate la bunurile de capital ce urmează să fie trecute în domeniul public, devenind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător.

De asemenea, se reține că în luna noiembrie 2010, Primăria Municipiului .X. .X. a transferat suma totală de .X. lei (.X. euro), din fonduri BEI în contul deschis în X pe numele SC .X. SA, pentru plata facturilor emise de prestatorii de servicii pentru lucrările de investiții efectuate la bunurile de capital ce urmează să fie trecute în domeniul public.

Totodată, se reține și constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia sumele încasate de SC .X. SA indirect prin Oficiul de plăți și contractare Phare, de la Primăria Municipiului .X. .X., din fonduri BEI, reprezintă avansuri încasate pentru plata facturilor emise de prestatorii de servicii pentru lucrările de investiții efectuate la bunurile de capital ce urmează să fie trecute în patrimoniul public.

Se reține, de asemenea, Decizia nr.6/2011 a Comisiei Fiscale Centrale aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2635/10.10.2011, potrivit căreia:

„(1) În situația în care, în vederea realizării de investiții în beneficiul U.A.T., finanțate din fonduri ex-ISPA, fonduri aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, operatorii de apă au acționat ca și un antreprenor, respectiv au primit facturi pe numele lor pentru achiziții de bunuri și/sau servicii de la contractori, emise cu T.V.A. și pentru care s-a dedus T.V.A. de către operatorii de apă, sau fără T.V.A. ca urmare a aplicării scutirii de TVA de către contractori, în baza certificatelor eliberate în acest scop conform prevederilor legale în vigoare la data respectivă, se consideră că serviciile efectuate în scopul realizării investiției sunt prestate de către operatorii de apă către U.A.T. și în consecință intervine faptul generator al TVA în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci când situația de lucrări aferentă investiției în

integritatea sa este acceptată de către U.A.T., respectiv la data semnării procesului verbal de recepție prin care investiția definită prin Memorandumul de finanțare ex-ISPA este predată de către operatorii de apă către U.A.T., dar nu mai târziu de 120 zile lucrătoare de la:

a) data transmiterii cererii finale de plată pentru proiecte ex-ISPA aprobate înainte de noiembrie 2003, cu lucrări finalizate la 30.06.2011 și cerere finală de plată transmisă la Comisia Europeană până la 30.06.2011.

b) data procesului verbal încheiat între operatorul de apă și contractori, care dovedește finalizarea lucrărilor până la 31.12.2011, pentru proiecte ex-ISPA aprobate înainte de 2003, cu cereri finale de plată transmise la Comisia Europeană până la 30.06.2011, dar cu lucrări în curs de finalizare până la 31.12.2011.

c) data transmiterii cererii finale de plată pentru proiectele ex-ISPA aprobate după noiembrie 2003, cu lucrări finalizate la 31.12.2011 și cu cerere finală de plată transmisă la Comisia Europeană până la 30.06.2012.

Termenele prevăzute pentru finalizarea proiectelor ex-ISPA menționate la alin.(1) lit.a), b) și c) sunt conforme cu prevederile Regulamentului CE nr.1164/1994 cu completările și modificările ulterioare, precum și cu prevederile Ghidului Comitetului de Coordonare al Fondurilor Europene constituit la nivelul Comisiei Europene nr.SEC(2.X.) 415 din 4 aprilie 2.X., cu modificările și completările ulterioare.

(2) Baza impozabilă a lucrărilor de investiții care se facturează de către operatorii de apă către U.A.T. cuprinde contravaloarea tuturor achizițiilor de bunuri și/sau servicii finanțate din fonduri ex-ISPA, fonduri aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, necesare realizării investiției, facturate cu TVA și pentru care s-a dedus TVA de către operatorii de apă, sau facturate fără TVA ca urmare a aplicării scutirii de TVA de către contractori în baza certificatelor emise în acest scop conform prevederilor legale în vigoare la data respectivă. Cota aplicabilă este cea în vigoare la data faptului generator de taxă, în conformitate cu prevederile alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(3) Sumele achitate contractorilor direct de către Oficiul de Plăți și Contractare Phare din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, nu sunt avansuri încasate de companiile de apă pentru serviciile efectuate în scopul realizării investiției în beneficiul U.A.T. și în consecință nu determină exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, conform art.134² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și Decizia nr.6/2011 a Comisiei Fiscale Centrale aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2635/10.10.2011, precum și faptul că societatea a încasat de la Primăria Municipiului .X. .X., în luna noiembrie 2010, fonduri BEI în sumă totală de .X. lei pe care le-a folosit pentru achitarea prestatorilor de servicii pentru investițiile efectuate asupra unor bunuri ce aparțin domeniului public, se

reține că suma încasată reprezintă avansuri acordate societății în vederea realizării lucrărilor respective. Astfel, societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate pe parcursul derulării investiției.

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a colectat taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate de la Primăria Municipiului .X. .X. și nu a emis facturi cu TVA pentru aceste avansuri, rezultă că obligațiile fiscale din Decizia de impunere nr.F-.X./15.02.2012 în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată sunt legal stabilite, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.02.2012, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.02.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei.**

Argumentul contestatoarei care motivează că a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în care se precizează că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice, respectiv, în calitate de intermediar și nu de beneficiar, SC .X. SA a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, în condițiile în care acestea nu erau destinate realizării activității sale taxabile. Mai mult, se reține că primordialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile, ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective precum și modul de completare al acestora, etc.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.6/2011 a Comisiei Fiscale Centrale aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2635/10.10.2011, se precizează:

„Pentru sectorul de protecție a mediului, Uniunea Europeană finanțează, prin ISPA, în baza Memorandumurilor de finanțare, proiecte de reabilitare și construcție a infrastructurii de apă potabilă, canalizare și epurare în 29 de orașe din România. La data finalizării, investițiile respective, finanțate din fonduri ex-ISPA, fonduri aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, care se derulează prin operatorii de apă, sunt înregistrate în proprietatea publică a U.A.T. (unități administrativ-teritoriale definite conform legii).”

În același act normativ se precizează că în situația în care, în vederea realizării de investiții în beneficiul unităților administrativ teritoriale, finanțate din fonduri ex-ISPA, fondurile aferente contribuției publice locale și alte fonduri publice, *operatorii de apă au acționat ca un antreprenor, respectiv au primit facturi pe numele lor pentru achiziții de bunuri și/sau servicii de la contractori, pentru care s-a dedus TVA de către operatorii de apă, se consideră că serviciile efectuate în scopul realizării investiției sunt prestate de către operatorii de apă către respectivele unități administrativ teritoriale.*

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organul de inspecție fiscală s-a limitat doar la a constata că plățile efectuate în cadrul Măsurii ISPA, în valoare de .X. lei ar fi „avansuri încasate” de SC .X. SA pe considerentul aceasta a dedus TVA aferentă acestor achiziții, concluzionând că societatea s-a comportat ca un cumpărător revânzător, și fără a analiza dacă societatea a îndeplinit toate „condițiile legale în funcție de care putea să beneficieze de dreptul de deducere a TVA”, respectiv „prevederile art.146 alin.(1) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, face trimitere în conținutul său la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care se referă strict la îndeplinirea condiției de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată în sensul obligativității deținerii de facturi care să cuprindă informațiile obligatorii. Însă pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca societatea să dețină o factură care să fie înregistrată în contabilitate și să dețină informațiile obligatorii reglementate prin art.155, aceasta având obligația, începând cu data achiziției și până la finalizarea inspecției fiscale, să facă dovada că achiziția pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este destinată realizării de operațiuni taxabile, ceea ce nu este cazul în această speță.

Argumentul contestatarii care precizează că în vederea achitării contravalorii facturilor emise de antreprenori pentru investițiile finanțate conform memorandumului în cauză, SC .X. SA nu a încasat avansuri de la Primăria Municipiului .X. .X. *ci a efectuat plăți din subîmprumutul acordat societății comerciale de Primăria Municipiului .X. .X. din împrumutul acordat de BEI, nu*

poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum s-a reținut în considerentele prezentei decizii, calitatea de subîmprumutat o are Municipiul .X. .X. care are obligația de a rambursa împrumutul subsidiar și de a efectua plata dobânzilor și a celorlalte costuri aferente acestuia la Ministerul Economiei și Finanțelor, iar acesta va efectua toate plățile către Banca Europeană de Investiții.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./15.02.2012 privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./15.02.2012 întocmit de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de plată de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau la Tribunalul .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X