



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 10 / 2012  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. S.A. din .X.  
(fostă Consiliul Local Municipal .X.–X)  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 907137/14.07.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr.AIF .X./30.06.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/14.07.2011 cu privire la contestația formulată de Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr.J22/311/1993, având cod unic de înregistrare .X., cu sediul administrativ în Municipiul .X., str.X, nr.X, jud..X., reorganizată conform Hotărârii nr..X./28.02.2011 a Consiliului Local al Municipiului .X., în S.C. .X. S.A., înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr.J22/1354/2011, având cod unic de înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .X./17.05.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./17.05.2011, încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată: .X. lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată: .X. lei.

S.C. .X. S.A. (fosta Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X) contestă și Dispoziția nr.AIF .X./17.05.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

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, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-IS .X./17.05.2011, respectiv 26.05.2011, conform confirmării de primire nr..X., anexată în copie la dosarul contestației, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv 24.06.2011 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe asupra contestației depusă de S.C. .X. S.A. (fosta Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X)

**I. S.C. .X. S.A., (fosta Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X) contestă Decizia de impunere nr. F-IS .X./17.05.2011, emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS .X./17.05.2011, precizând următoarele:**

În fapt, în urma solicitărilor Consiliului Local Municipal .X. – Direcția X privind cererile de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată rezultată din investiții executate din fonduri externe nerambursabile pentru obiectivul „*Modernizarea sistemului de apă potabilă și al celui de ape uzate din Municipiul .X. – măsura ISPA*” și în urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.C .X./25.05.2009 și Dispoziția nr.C .X./25.05.2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, din conținutul cărora reiese că a fost acceptată deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă părții nerambursabile și s-a aprobat la rambursare suma de .X. lei.

În urma unor reverificări care au avut loc în perioada 04-15.10.2010, ca urmare a inspecției fiscale parțiale s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .X./15.10.2010 și Decizia de impunere nr..X./15.10.2010 prin care au fost stabilite sume suplimentare în valoare totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de .X. lei și .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că a depus contestație împotriva actelor administrativ fiscale menționate mai sus, ce a fost soluționată prin emiterea

Deciziei nr..X./15.03.2011 de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./15.10.2010. Urmare acestui fapt, în perioada 13.04.2011-12.05.2011 a avut loc o inspecție fiscală parțială efectuată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .X./17.05.2011 și Decizia de impunere nr.F-IS .X./17.05.2011, stabilindu-se sume suplimentare în valoare totală de .X. lei, din care .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere și .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. S.A., (fostă Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X) menționează că nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și de pct.102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru a da dreptul organelor fiscale de a reverifica o anumită perioadă, și totodată susține că *„trebuie avută în vedere mențiunea Direcției generale de soluționare a contestațiilor care arată foarte clar și concis că documentele existente la dosarul cauzei nu justifică reverificarea perioadei care a fost supusă unei inspecții fiscale anterioare, organele de inspecție fiscală neinvocând faptul că printr-o împrejurare mai presus de voința lor nu ar fi cunoscut situația de fapt la momentul inspecțiilor precedente, iar măsurile dispuse în sarcina C.L.M.– Direcția X prin Dispoziția nr.AIF .X./18.10.2010 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatarii, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere.”*

De asemenea, societatea consideră că *„D.G.F.P.J. .X.– Activitatea de Inspecție Fiscală nu a ținut cont de recomandarea Direcției generale de soluționare a contestațiilor, recomandare care prevede că la reanalizare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere atât prevederile legale aplicabile speței, cât și reținerile din prezenta decizie, or după cum se poate observa și din conținutul Deciziei de impunere nr. F-IS .X./17.05.2011, a Dispoziției de măsuri nr.AIF .X./17.05.2011, cât și din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS .X./17.05.2011” reiese că totuși ar datora suma de .X. lei T.V.A. fără drept de deducere și suma de .X. lei majorări de întârziere.*

S.C. .X. S.A., (fostă Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X ) precizează că nu este normal ca aceeași instituție a statului, odată să aprobe cererile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, *„ca apoi să revină cu un nou control (deși nu aveau acest drept de reverificare) și să spună că practic acele cereri nu trebuiau aprobate”*, iar pentru o situație în care nu are nicio

vină, să fie somată să achite și majorări de întârziere, având în vedere faptul că în toate cererile pe care le-a înaintat către Agenția Națională de Administrare Fiscală a făcut mențiunea „că T.V.A. solicitată la rambursare provine din lucrări de investiții finanțate din fonduri nerambursabile”, iar „T.V.A. încasată la rambursare a fost folosită tot pentru finanțarea cheltuielilor neeligibile aferente obiectivului pentru care a fost dedusă și nu a fost folosită în alte scopuri”, conform art.26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.34/2009 privind rectificarea bugetară pe 2009 și reglementarea unor măsuri fiscale

De asemenea, societatea menționează că a solicitat unității administrativ teritoriale, care este de altfel și proprietarul bunurilor aflate în administrarea sa, „de nenumerate ori, alocarea de fonduri pentru finanțarea acestor cheltuieli, dar nu a primit niciun răspuns”, și mai mult de atât nu a primit nici contravaloarea serviciilor pe care le-a prestat „având o restanță destul de considerabilă.”

Totodată, societatea precizează că nu este prima dată când „i-a fost acceptată deductibilitatea TVA aferentă părții nerambursabile”, având în vedere că prin „Raportul de inspecție fiscală nr.C .X./30.05.2008 s-a acceptat deductibilitatea TVA aferentă părții nerambursabile în valoare de .X. lei”, sumă ce a fost achitată de Ministerul Economiei și Finanțelor cu ordinul de plată nr.X/12.02.2008.

S.C. .X. S.A., (fostă Consiliul Local Municipal .X.–X menționează că „în Raportul de inspecție fiscală din 15.10.2010 la cap.III – Constatări fiscale se arată foarte clar că se impune ca taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor de investiții din care rezultă mijloace fixe care aparțin domeniului public să fie suportat de proprietarul mijloacelor fixe, fapt pentru care este necesar ca valoarea acesteia să fie cuprinsă în Lista de investiții cu finanțare de la bugetul local, ori așa cum bine se cunoaște Direcția X .X. este un serviciu public aflat în subordinea Consiliul Local al Municipiului .X. și doar administrează acest patrimoniu, iar suma de .X. lei ar trebui suportată de unitatea administrativ teritorială.”

Ulterior depunerii contestației, prin adresa nr..X./09.12.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/14.12.2011, societatea a depus Hotărârea nr..X./28.02.2011 a Consiliului Local al Municipiului .X., prin care la art.1 s-a aprobat reorganizarea Direcției X .X. „în societate pe acțiuni denumită S.C. .X. S.A.”, iar la art.5 alin.(1) și alin.(2) s-a hotărât:

„(1) S.C. .X. S.A., va prelua drepturile și obligațiile Direcției .X. .X., inclusiv drepturile și obligațiile rezultate din avizele, autorizațiile și licența

*pentru serviciul public de alimentare cu apă și canalizare emise de A.N.R.S.C., continuând derularea contractelor și angajamentelor asumate.*

*(2) Municipiul .X. va menține obligațiile ce decurg din Acordul de împrumut subsidiar nr..X./17.09.2002 încheiat între Ministerul Finanțelor Publice și Consiliul Local al Municipiului .X., referitor la Proiectul privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă, cu modificările și completările ulterioare, aferent Contractului de finanțare dintre România și BEI, ratificat prin O.U.G. nr.82/2002, cu modificările și completările ulterioare.”*

Tot prin adresa mai sus menționată, societatea a precizat că prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2635/10.10.2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2011 și Metodologia privind solicitarea și plata taxei pe valoarea adăugată aferentă surselor de finanțare publice, plătită și dedusă de către operatori în cadrul proiectelor de investiții aprobate prin Memorandumurile de Finanțare ISPA, s-a prevăzut că „TVA aferent fondurilor ISPA este deductibil”.

S.C. .X. S.A., (fostă Consiliul Local Municipal .X.–Direcția.X.) precizează că datorită obligațiilor suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sarcina sa „*întâmpină mari greutăți în prestarea serviciilor de apă și canalizare epurare ape uzate și este în imposibilitatea de a restitui TVA la Ministerul Finanțelor Publice – O.P.C.P., conform prevederilor pct.9.1. din Ordinul M.F.P. nr.1832/2010 pentru modificarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr.135/2007.*”

**II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X.,** au efectuat o inspecție fiscală la Consiliul Local Municipal .X.–Direcția de .X. care a cuprins perioada 01.11.2007 – 31.12.2008, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS .X./17.05.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS .X./17.05.2011, contestată.

Obiectul controlului l-a constituit punerea în executare a Deciziei nr..X./15.03.2011 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr..X./15.10.2010, referitoare la suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte organe de inspecție fiscală decât cele care au încheiat Decizia de impunere nr..X./15.10.2010 să analizeze dacă au existat elemente suplimentare apărute ulterior, necunoscute la data verificărilor anterioare și să procedeze

la o nouă verificare a acele.X. perioade și a acelu.X. tip de impozit ținând cont de prevederile aplicabile speței și de cele precizate în decizia mai sus menționată.

Cu ocazia reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, Consiliul Local Municipal .X. – Direcția de X beneficiază de finanțare nerambursabilă conform Legii nr.147/14.04.2003 pentru ratificarea Memorandumului de finanțare convenit între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare pentru măsura "Modernizarea sistemului de apă potabilă și a celui al apelor uzate în orașul .X., România", semnat la .X. la 17 februarie 2002 și la Bruxelles la 18 decembrie 2001, măsura ISPA 2000/RO/16/P/PE/005".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate și înscrisă în facturile emise de S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. S.A. Spania, Sucursala .X., a căror contravaloare reprezintă:

a) lucrări efectuate pentru „Imbunătățirea Sistemului de Alimentare .X. – ISPA 200/RO/16/P/PE/005-02”, confirmate prin certificatele nr. 5,6,7 emise de S.C. .X. S.R.L., conform contractului „Imbunătățirea Sistemului de Alimentare .X.–ISPA 200/RO/16/P/PE/005-02”. Decontarea lucrărilor mai sus menționate a fost efectuată astfel: din contravaloarea facturilor emise, .X.% din valoarea fără taxă pe valoarea adăugată, este decontată de Ministerul Finanțelor Publice din fonduri ISPA, conform Contractului încheiat în data de 05.07.2007 între S.C. .X. S.A. și Oficiul de Plăți și Contractare PHARE subordonat Ministerului Finanțelor Publice, Oficiul de plăți și Contractare PHARE achită lui S.C. .X. S.A., iar 25% din fonduri BEI conform Acordului de împrumut subsidiar între România și BEI încheiat în data de 08.03.2002, aferent „Proiectului privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă.” Taxa pe valoarea adăugată aferentă procentului de .X.% finanțat din fonduri ISPA, este cofinanțată de către Ministerul Finanțelor Publice și virată distinct de către acesta în contul S.C. .X. S.A., iar taxa pe valoarea adăugată aferentă diferenței de 25% este achitată de Consiliul Local .X. în contul de investiții al Consiliului Local Municipal .X. – Direcția de X, care la rândul său o virează furnizorului S.C. .X. S.A.

b) lucrări efectuate pentru reabilitarea stației de tratare a apelor uzate și a rețelei de canalizare în Municipiul .X. conform contractului nr..X./24.06.2008 încheiat între Consiliul Local al Municipiului .X. – Direcția de X, în calitate de achizitor și S.C. .X. S.A., în calitate de executant. Decontarea lucrărilor mai sus menționate a fost efectuată astfel: din contravaloarea facturilor emise, X % din valoarea fără taxă pe valoarea adăugată, este decontată de Ministerul Finanțelor Publice din fonduri ISPA, conform

contractului nr..X./24.06.2008 încheiat între Consiliul Local al Municipiului .X. – Direcția de X și S.C. .X. S.A., Sucursala .X., X% este finanțată de Consiliul Local al Municipiului .X. – Direcția de X din fonduri BEI, iar X % este finanțată din fonduri conform Hotărârii Guvernului nr.1879/2004 pentru aprobarea indicatorilor tehnico-economici ai investiției "Linie deshidratare mecanică nămol la stația de epurare .X." din cadrul Măsurii ISPA nr.200/RO/16/P/PE/005 "Modernizarea sistemului de apă potabilă și a celui al apelor uzate în orașul .X.", județul .X.. Taxa pe valoarea adăugată aferentă procentului de X % finanțat din fonduri ISPA a fost virată de către Ministerul Finanțelor Publice – Oficiul de Plăți și Contractare Phare distinct în contul S.C. .X. S.A. Spania Sucursala .X.. Diferența de X % și X % este decontată de Consiliului Local Municipal .X. în contul de investiții al Consiliului Local Municipal .X. – Direcția de X , care la rândul său o virează furnizorului S.C. .X. S.A., Sucursala .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Ministerul Finanțelor Publice a efectuat plata taxei pe valoarea adăugată aferentă procentului de X % finanțat din fonduri ISPA, antreprenorilor S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. S.A. Spania, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.63/1999 cu privire la gestionarea fondurilor nerambursabile alocate României de către Comunitatea Europeană, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora, și a Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 454/2007 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru stabilirea procedurii privind efectuarea operațiunilor necesare pentru acoperirea de la bugetul de stat a plății taxei pe valoarea adăugată în cadrul programelor PHARE, ISPA și SAPARD, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit punctului 12 din Anexa la Memorandumul de finanțare convenit între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă ISPA, ratificat prin Legea nr.147/2003 pentru ratificarea Memorandumului de finanțare convenit între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare pentru măsura "*Modernizarea sistemului de apă potabilă și a celui al apelor uzate în orașul .X., România*", semnat la .X. la 17 februarie 2002 și la Bruxelles la 18 decembrie 2001, și modificată prin Ordonanța Guvernului nr.26/2004 pentru modificarea și completarea actelor normative de ratificare a memorandumurilor de finanțare ISPA aprobate de Comisia Europeană în perioada 2000-2002, valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor finanțate din fonduri nerambursabile nu se poate plăti din aceste fonduri și nici Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X nu poate să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru aceste investiții.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă procentului de X % finanțat din fonduri ISPA, și pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost cofinanțată de către Ministerul Finanțelor Publice și virată de către acesta distinct în contul prestatorilor de servicii pentru lucrările de investiții, efectuate asupra bunurilor ce aparțin domeniului public.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă procentului de X % finanțat din fonduri ISPA, de către Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X , taxă pe valoarea adăugată ce a fost achitată și de Oficiul de plăți și contractare Phare din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, bugetul de stat a plătit practic de două ori sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru cheltuielile decontate în cadrul acestei măsuri, o dată prin achitarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către constructori și a doua oară prin rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată deduse de către beneficiarul final al acestor facturi.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.11.2007-31.12.2008 taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **X lei**, și au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă 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 invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**1). În ceea ce privește excepția ridicată de societate** referitoare la faptul că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și de pct.102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru a da dreptul organelor fiscale de a reverifica perioada 01.11.2007 – 31.12.2008, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se rețin următoarele:



Potrivit art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale:

**“Reguli privind inspecția fiscală[...]**

**(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă etc. datorate bugetului general consolidat al statului și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Totuși, în normele de aplicare ale Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute și anumite situații de excepție când conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unei anumite perioade, dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Astfel, potrivit punctului 102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**“102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:**

**a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art.94 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;**

**b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;**

**c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;**

**d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că Decizia de reverificare nr..X./03.09.2010, se fundamentează pe apariția de elemente suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data inspecției fiscale pentru această perioadă la contribuabil, rezultând din informațiile obținute de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior și anume:

- suma aprobată la rambursare în valoare de .X. lei, reprezintă taxa pe valoarea adăugată plătită de Oficiul de Plăți și Contractare Phare subordonat Ministerului de Finanțe pentru antreprenorii S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A. Spania – Sucursala .X., Sector X, în baza prevederilor O.U.G. nr.63/1999 cu privire la gestionarea fondurilor nerambursabile alocate României de către Comunitatea Europeană, nu a fost returnată la bugetul de stat, potrivit Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.1832/2010 privind modificarea Normelor de aplicare O.U.G. nr.135/2007 care stabilește modul privind restituirea sumelor plătite de la bugetul de stat a fondurilor necesare pentru continuarea și finalizarea măsurilor ex-ISPA, modificată și completată de O.U.G. nr.47/2009.

Astfel, S.C. .X. S.A., (fostă Consiliul Local Municipal .X. - Direcția X), în calitate de operator și gestionar al serviciilor de utilități publice, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente investițiilor efectuate asupra unor bunuri publice, ce reprezintă și cheltuieli eligibile efectuate în cadrul proiectelor ex-ISPA, decontate de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, iar la data de 01.06.2009, a încasat suma aprobată la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală nr.C .X./25.05.2009, cu nota de restituire nr..X./01.06.2009, după cum reiese din extrasul de cont emis în data de 01.06.2009, „sumă ce nu a fost păstrată în contul societății în vederea restituirii către bugetul de stat, ci a fost utilizată de către Consiliul Local Municipal .X. - Direcția .X.”.

Mai mult, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.A. – sucursala .X., în sumă de .X. lei, în condițiile în care această sumă nu a fost achitată de către Consiliul Local Municipal .X. - Direcția X, având în vedere că taxa pe valoarea adăugată aferentă procentului de X % finanțat din fonduri ISPA, este cofinanțată de către Ministerul Finanțelor Publice și virată distinct de către acesta în conturile prestatorilor de servicii.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că excepția ridicată de societate referitoare la încălcarea de către organele de inspecție

fiscală a prevederilor art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

**2). 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 S.C. .X. S.A. (fostă Consiliul Local Municipal .X. – Direcția X) poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă realizării de obiective de investiții de interes public general, în condițiile în care, la finalizare, obiectivele de investiții sunt incluse în patrimoniul public al statului, astfel că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, Consiliul Local Municipal .X.– Direcția de .X. în calitate de operator în domeniul serviciilor publice de alimentare cu apă și de canalizare în orașul .X., e efectuat investiții asupra unor bunuri ce aparțin unității administrativ teritoriale, iar pentru realizarea acestora, Consiliul Local Municipal .X.– Direcția de X, a beneficiat de finanțare nerambursabilă conform Legii nr.147/14.04.2003 pentru ratificarea Memorandumului de finanțare convenit între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici Structurale de Preaderare pentru măsura "Modernizarea sistemului de apă potabilă și a celui al apelor uzate în orașul .X., România", semnat la .X. la 17 februarie 2002 și la Bruxelles la 18 decembrie 2001, măsura ISPA 2000/RO/16/P/PE/005".

Astfel, au fost efectuate:

a) lucrări pentru „Îmbunătățirea Sistemului de Alimentare .X. – ISPA 200/RO/16/P/PE/005-02”, confirmate prin certificatele nr. 5,6,7 emise de S.C. .X. S.R.L., conform contractului „Îmbunătățirea Sistemului de Alimentare .X. – ISPA 200/RO/16/P/PE/005-02”. Decontarea lucrărilor mai sus menționate a fost efectuată astfel: din contravaloarea facturilor emise, .X.% din valoarea fără taxă pe valoarea adăugată, este decontată de Ministerul Finanțelor Publice din fonduri ISPA, conform Contractului încheiat în data de 05.07.2007 între S.C. .X. S.A. și Oficiul de Plăți și Contractare PHARE subordonat Ministerului Finanțelor Publice, Oficiul de plăți și Contractare PHARE achită lui S.C. .X. S.A., iar 25% din fonduri BEI conform Acordului de împrumut subsidiar între România și BEI încheiat în data de 08.03.2002, aferent „Proiectului privind infrastructura municipală în domeniul alimentării cu apă.” Taxa pe valoarea adăugată aferentă procentului de .X.% finanțat din fonduri ISPA, este cofinanțată de către Ministerul Finanțelor

Publice și virată distinct de către acesta în contul S.C. .X. S.A., iar taxa pe valoarea adăugată aferentă diferenței de 25% este achitată de Consiliul Local .X. în contul de investiții al Consiliului Local Municipal .X. – Direcția de X, care la rândul său o virează furnizorului S.C. .X. S.A.

b) lucrări pentru reabilitarea stației de tratare a apelor uzate și a rețelei de canalizare în Municipiul .X. conform contractului nr..X./24.06.2008 încheiat între Consiliul Local al Municipiului .X. – Direcția de X, în calitate de achizitor și S.C. .X. S.A., în calitate de executant. Decontarea lucrărilor mai sus menționate a fost efectuată astfel: din contravaloarea facturilor emise, .X.% din valoarea fără taxă pe valoarea adăugată, este decontată de Ministerul Finanțelor Publice din fonduri ISPA, conform contractului nr..X./24.06.2008 încheiat între Consiliul Local al Municipiului .X. – Direcția de X și S.C. .X. S.A., Sucursala .X., .X.% este finanțată de Consiliul Local al Municipiului .X. – Direcția de X din fonduri BEI, iar .X.% este finanțată din fonduri conform Hotărârii Guvernului nr.1879/2004 pentru aprobarea indicatorilor tehnico-economici ai investiției "Linie deshidratare mecanică nămol la stația de epurare .X." din cadrul Măsurii ISPA nr.2000/RO/16/P/PE/005 "Modernizarea sistemului de apă potabilă și a celui al apelor uzate în orașul .X.", județul .X.. Taxa pe valoarea adăugată aferentă procentului de .X.% finanțat din fonduri ISPA a fost virată de către Ministerul Finanțelor Publice – Oficiul de Plăți și Contractare Phare distinct în contul S.C. .X. S.A. Spania Sucursala .X.. Diferența de .X.% și .X.% este decontată de Consiliului Local Municipal .X. în contul de investiții al Consiliului Local Municipal .X. – Direcția de .X., care la rândul său o virează furnizorului S.C. .X. S.A., Sucursala .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Ministerul Finanțelor Publice a efectuat plata taxei pe valoarea adăugată pentru antreprenorii S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. S.A. Spania, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.63/1999 cu privire la gestionarea fondurilor nerambursabile alocate României de către Comunitatea Europeană, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora, și a Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 454/2007 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru stabilirea procedurii privind efectuarea operațiunilor necesare pentru acoperirea de la bugetul de stat a plății TVA în cadrul programelor PHARE, ISPA și SAPARD, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Anexei la Memorandumul de finanțare convenit între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă ISPA, ratificat prin Legea nr.147/2003 pentru ratificarea Memorandumului de finanțare convenit între Guvernul României și Comisia Europeană privind asistența financiară nerambursabilă acordată prin Instrumentul pentru Politici

Structurale de Preaderare pentru măsura "Modernizarea sistemului de apă potabilă și a celui al apelor uzate în orașul .X., România", semnat la .X. la 17 februarie 2002 și la Bruxelles la 18 decembrie 2001, și modificată prin Ordonanța Guvernului nr.26/2004 pentru modificarea și completarea actelor normative de ratificare a memorandumurilor de finanțare ISPA aprobate de Comisia Europeană în perioada 2000-2002, valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor finanțate din fonduri nerambursabile este considerată cheltuielă neeligibilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Consiliul Local Municipal .X. – Direcția .X., și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, taxă pe valoarea adăugată ce a fost achitată și de Oficiul de plăți și contractare Phare din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, și astfel bugetul de stat a plătit practic de două ori sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru cheltuielile decontate în cadrul acestei măsuri, o dată prin achitarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de către constructori și a doua oară prin rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată deduse de către beneficiarul final al acestor facturi.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Consiliul Local Municipal .X. – Direcția .X. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă procentului de .X.% finanțat din fonduri ISPA, și pentru care taxa pe valoarea adăugată a fost cofinanțată de către Ministerul Finanțelor Publice și virată de către acesta distinct în contul prestatorilor de servicii pentru lucrările de investiții, efectuate asupra bunurilor ce aparțin domeniului public, motiv pentru care au stabilit în sarcina Consiliul Local Municipal .X. – Direcția .X., pentru perioada 01.11.2007-31.12.2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor, respectiv începând cu data de 03.04.2007, este stipulat:

***“Condiții de exercitare a dreptului de deducere***

***(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:***

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate **sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Se reține totodată, că bunurile ce compun sistemul centralizat de utilități publice sunt proprietate publică, iar obiectivele de investiții realizate la acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru societatea care le are în administrare, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al unității administrativ teritoriale, potrivit prevederilor art.44 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.51/2006 - Legea serviciilor comunitare de utilitati publice, care precizează că:

**„(1) Finantarea și realizarea investițiilor aferente sistemelor de utilități publice se fac cu respectarea legislației în vigoare privind inițierea, fundamentarea, promovarea și aprobarea investițiilor publice.**

**(3) Bunurile realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice [...]**”

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că dacă finanțarea este asigurată din fonduri publice, 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că Consiliul Local Municipal .X. – Direcția .X. a luat ființă în anul 1998 prin reorganizarea .X. .X., fiind unitate distinctă în subordinea Consiliului Local Municipal .X. și are ca obiect de activitate captarea și distribuirea apei potabile, canale de epurare, în municipiul .X. și în localitățile .X., .X., .X. și .X..

Totodată, se reține că prin Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilește

programul lucrărilor de investiții asupra bunurilor ce aparțin domeniului public, sarcinile și responsabilitățile consiliilor locale și ale companiilor naționale/regiilor autonome (denumite operatori) privind investițiile și condițiile de restituire sau repartiție a bunurilor rezultate.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că Consiliul Local Municipal .X.– Direcția .X., în calitate de operator și gestionar al serviciilor de utilități publice, a efectuat investiții, în perioada 01.11.2007–31.12.2008, asupra sistemului de alimentare cu apă, stației de tratare a apelor uzate și rețelei de canalizare în Municipiul .X., respectiv asupra unor bunuri de interes și folosință publică, care aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale, primind facturi de la prestatorii de servicii, din care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care lucrările de investiții nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că pentru investițiile realizate din fonduri publice, societatea care își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că, într-o speță similară în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de antreprenori pentru lucrările de investiții asupra unor bunuri ce aparțin domeniului public al statului, Direcția de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizează prin adresa nr.X/23.03.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, că:

***“[...] acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:***

***1. Societatea poate să considere că lucrările de reabilitare [...], facturate cu T.V.A. de prestatori, nu sunt destinate realizării sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi.***

***[...] această soluție este cea mai simplă din punct de vedere al TVA, prezintă și avantaje pentru societate și în sensul fluxului de numerar și în sensul obligațiilor administrative, dar, totodată este și corectă prin prisma T.V.A.***

***2. O altă abordare a acestei situații, mult mai complicată ca regim al T.V.A., ar fi să considerăm că societatea se comportă ca și un comisionar din punct de vedere al T.V.A., respectiv ca un cumpărător-revânzător.”***

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

*„(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 TVA și pentru care s-a dedus TVA de către operatorii de apă, sau 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 X. și în consecință intervine faptul generator al TVA în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> 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 X 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 X [...]*”

Prin urmare, se reține că în situația în care societatea, în calitate de operator în domeniul serviciilor publice, deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, societatea se comportă ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu taxa pe valoarea adăugată lucrările respective către Consiliul Local. Or, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. S.A. (fostă Consiliul Local Municipal .X. – Direcția .X.) nu a făcut dovada că a refacturat cu taxa pe valoarea adăugată lucrările respective către Consiliul Local, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă procentului de .X.% finanțat din fonduri ISPA.

De asemenea, speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 1<sup>^</sup>1 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.135 din 28 noiembrie 2007 privind alocarea de la bugetul de stat a fondurilor necesare pentru continuarea și finalizarea măsurilor ex-ISPA, în vigoare începând cu data de 26.05.2009, care stipulează:

**“Operatorii economici din sectorul de mediu care, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul**



***proiectelor ex-ISPA au obligația să restituie la bugetul de stat sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă, a cărei contravaloare a fost plătită potrivit prezentei ordonanțe de urgență, în condițiile și la termenele stabilite prin norme”.***

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că **operatorii economici** din sectorul de mediu **care**, potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor ex-ISPA au obligația să restituie la bugetul de stat sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă**, a cărei contravaloare a fost plătită potrivit prezentei ordonanțe de urgență, în condițiile și la termenele stabilite prin norme.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că Consiliul Local Municipal .X. - Direcția .X., în calitate de operator și gestionar al serviciilor de utilități publice, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente investițiilor efectuate asupra unor bunuri publice, ce reprezintă și cheltuieli eligibile efectuate în cadrul proiectelor ex-ISPA, decontate de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, și totodată că Consiliul Local Municipal .X.- Direcția .X., în data de 01.06.2009, a încasat suma aprobată la rambursare prin Raportul de inspecție fiscală nr.C..X./25.05.2009, cu nota de restituire nr..X./01.06.2009, după cum reiese din extrasul de cont emis în data de 01.06.2009, fără să restituie bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată dedusă, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor ex-ISPA.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat Consiliului Local Municipal .X. - Direcția .X., dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, deoarece acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, sume ce reprezintă totodată și cheltuieli eligibile efectuate în cadrul proiectelor ex-ISPA, decontate de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, și pentru care Consiliul Local Municipal .X.-Direcția .X. avea obligația restituirii bugetului de stat după cum este prevăzut în art.1<sup>1</sup> din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.135/2007 privind alocarea de la bugetul de stat a fondurilor necesare pentru continuarea și finalizarea măsurilor ex-ISPA, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

**„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 Consiliul Local Municipal .X.- Direcția .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS .X./17.05.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS .X./17.05.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei.**

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că urmare soluționării decontului cu sume negative ce a vizat perioada imediat următoare celei reverificate, respectiv 01.01.2009-31.07.2009, a fost emisă Decizia de impunere nr..X./27.07.2010 în baza Raportului de inspecție fiscală nr.AIF .X./27.07.2010, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din aceleași motive menționate mai sus, iar Consiliul Local Municipal .X. - Direcția .X. nu a avut obiecțiuni cu privire la soluția adoptată cu ocazia soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de taxă.

Totodată, se reține că și prin adresa nr..X./09.12.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/14.12.2011, societatea recunoaște că trebuie să restituie taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, „*la Ministerul Finanțelor Publice – O.P.C.P., conform prevederilor pct.9.1 din Ordinul MFP nr.1832/2010 pentru modificarea Normelor de aplicare a OUG nr.135/2007.*”

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia „*T.V.A. încasată la rambursare a fost folosită tot pentru finanțarea cheltuielilor neeligibile aferente obiectivului pentru care a fost dedusă și nu a fost folosită în alte scopuri.*”, așa cum este prevăzut la art.26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.34/2009 privind rectificarea bugetară pe 2009 și reglementarea unor măsuri fiscale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere art.(1) din Legea bugetului de stat pe anul 2009 nr.18 din 26 februarie 2009, care precizează:

***“Prezenta lege prevede și autorizează pentru anul bugetar 2009 veniturile pe capitole și subcapitole și cheltuielile pe destinații și pe ordonatori principali de credite pentru bugetul de stat, bugetele Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, creditelor externe, fondurilor externe nerambursabile, activităților finanțate integral din venituri proprii”.***

Prin urmare, se reține că prin temeiul legal menționat de contestatară se asigură întărirea disciplinei fiscale și o mai mare responsabilizare a ordonatorilor principali de credite în utilizarea resurselor publice, iar Consiliul Local Municipal .X. - Direcția .X. nu are calitatea de ordonator principal de credite în utilizarea resurselor publice.

**3). Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.2) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de Consiliul Local Municipal .X.–Direcția .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .X./17.05.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Consiliul Local Municipal .X. – Direcția .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .X./17.05.2011 și pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

**4). În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr.AIF .X./17.05.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF .X./17.05.2011, organele de inspecție fiscală având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS

.X./17.05.2011 au dispus înregistrarea în contabilitate a sumelor suplimentare în valoare totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit 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 este competentă să soluționeze:

***“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către: [...]***

***c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”***

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina Consiliul Local Municipal .X. - Direcția .X. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF .X./17.05.2011 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția generală de

soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”**

coroborate cu punctul 5.3 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, republicată, care prevede:

**“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”**, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. AIF .X./17.05.2011.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.5.3 și 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, se

## DECIDE

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de Consiliul Local Municipal .X. –Direcția .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS .X./17.05.2011, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., referitoare la suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată: .X. lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată: .X.

lei.

**2) Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind capătul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.AIF .X./17.05.2011 și transmiterea contestației formulată de Consiliul Local Municipal .X.–Direcția .X. împotriva acestui act administrativ fiscal, Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală spre competența soluționare.

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

**DIRECTOR GENERAL,  
X**