



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

DECIZIA nr.42/15. 06. 2007
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de S.A.F. - A.C.F. Constanța prin adresa nr...../08.05.2007 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../08.05.2007 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, Piața nr..., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă măsura dispusă prin Decizia de impunere nr..... din data de 30.03.2007 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție din 29.03.2007 privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării T.V.A. solicitată în sumă de lei și stabilirea T.V.A. de plată suplimentară în sumă de lei precum și a obligațiilor accesorii constând în majorări de întârziere în cuantum de lei.

Contestația a fost introdusă prin împuternicit, Societatea civilă de avocați "IONESCU", în baza împuternicirii avocațiale nr..... din data de 03.05.2007, fiind îndeplinite prevederile art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.177 alin.(1) din același act normativ, fiind înregistrată S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr...../ 03.05.2007.

Constatăndu-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.176 și 179(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr..... din 03.05.2007, societatea CONSTANTA prin împuternicit, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr..... din data de 30.03.2007, solicitând anularea acesteia și a Raportului de inspecție cu privire la măsura constând în respingerea dreptului de deducere a T.V.A. în cuantum de lei, cu consecința respingerii rambursării T.V.A. solicitată în sumă de lei și stabilirea T.V.A. de plată suplimentară în cuantum de lei precum și a majorărilor de întârziere în cuantum de lei.

În susținerea acțiunii sale petenta invocă motive de ordin procedural vizând nerespectarea unor condiții imperative privind conținutul actului administrativ fiscal precum și motive privind fondul cauzei.

Sub aspect procedural, se solicită anularea deciziei de impunere motivat de faptul că emiterea acesteia s-a efectuat potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr.972/2006 și O.M.F.P. nr.967/2005 care nu sunt aplicabile în cauză, pentru perioada septembrie 2004 - ianuarie 2005 procedura de soluționare a cererilor de rambursare fiind reglementată de prevederile O.M.F.P. nr.338/2004 iar modul de întocmire a deciziei, de dispozițiile O.M.F.P. nr.1109/2004.

Pe fond, contestatara solicită admiterea contestației și anularea actelor atacate, pentru următoarele considerente:

În primul rând, consideră că organul fiscal a dovedit incoerență în interpretarea dispozițiilor legale deoarece, în perioada 2002-martie 2004 societatea a beneficiat în aceleași condiții de fapt și de drept de rambursarea T.V.A. aferentă gestiunii delegate pentru ca, ulterior, începând cu luna aprilie 2004 fără să intervină nici o modificare de ordin legislativ, acest drept să fie refuzat.

1. Deasemenea, contestatara susține că are dreptul să beneficieze de deducerea T.V.A. în sumă de lei, apreciind că îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 alin.3 din Codul fiscal, respectiv:

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

b) realizează operațiuni impozabile cu plată constând în prestări servicii către Consiliul Local Constanța și Primăria Constanța din care obține venituri supuse T.V.A., provenind din:

- contractul de închiriere nr...../31.05.2002 ce are ca obiect închirierea sistemului de iluminat public;

- convenția încheiată cu Primăria mun.Constanța având ca obiect prestări servicii efectuate de societate legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul mun.Constanța.

În acest sens, consideră că nu pot fi reținute argumentele organului fiscal potrivit cărora serviciile publice administrative sunt servicii fără plată argumentând prin aceea că societatea nu prestează servicii publice administrative (aceste servicii fiind prestate de către autoritățile locale către populație) ci servicii de administrare în gestiune delegată către autoritățile locale care ulterior prestează aceste servicii către populație (pentru care încasează impozite și taxe).

c) cheltuielile efectuate sunt aferente realizării de venituri impozabile din derularea gestiunii delegate și au fost efectuate cu respectarea dispozițiilor art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001 potrivit cărora finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor publice de gospodărire comunală se asigură din bugetele proprii ale operatorilor, prin:

- încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (în cazul de față prin încasarea de la Consiliul Local și de la Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate cu aceste instituții);

- în completare, din alocații bugetare din bugetele locale (în cazul de față prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul local, potrivit art.12 alin.(3) lit.e) din Legea nr.326/2001), situație în care legiuitorul a prevăzut în mod expres posibilitatea deducerii T.V.A.-ului aferent acestor cheltuieli.

2. Petenta consideră ca fiind nelegală constatarea organului de control cu privire la nerespectarea dispozițiilor Legii nr.326/2001 ca urmare a faptului că nu a fost încheiat niciun contract scris de delegare de gestiune, prezentând următoarele argumente:

- Deși Legea nr.326/2001 face referire la contractul de delegare de gestiune, nicio prevedere legală nu prevede condiții de formă pentru acest contract, existând doar prevederi care reglementează conținutul acestuia, situație din care rezultă că acest contract este unul consensual, care nu implică o condiție de formă pentru încheierea sa valabilă.

Petenta consideră că în situația sa, voința părților de a contracta rezultă din H.C.L.M. nr.351/2001 prin care a fost aprobată delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor și sistemului de iluminat public, emisă în temeiul Legii nr.326/2001, conținutul contractului rezultând atât din această hotărâre prin care s-a stabilit obiectul contractului (serviciile și bunurile date în gestiune), cât și din dispozițiile legii care sunt direct aplicabile.

Totodată, petenta susține că existența contractului este probată prin punerea acestuia în aplicare încă din anul 2001.

Pentru motivele expuse, consideră ca fiind eronată afirmația organului fiscal conform căreia între părți nu ar exista niciun contract.

3. Referitor la constatarea organului de control privind nerespectarea dispozițiilor O.G. nr.71/2002, petenta susține că acest act normativ a fost emis în 31.08.2002, ulterior încheierii și punerii în executare a contractului de gestiune delegată, respectiv ulterior H.C.L.M. nr.351/2001 organul de control apreciind eronat faptul că gestiunea delegată a fost acordată în baza Convenției nr...../25.03.2004 încheiată cu Primăria Constanța sau în baza Contractului de închiriere nr...../2002.

4. Contestatara critică și aprecierea organului de control potrivit căreia contractul de închiriere este nelegal întrucât chiriașul facturează proprietarului dreptul de folosință, invocând drept argument faptul că, în literatura de specialitate (Francisc Deak - Tratat de drept civil) există teoria potrivit căreia proprietarul poate fi locatarul propriului său bun în cazul în care, din diferite motive (cum ar fi acordarea bunului în gestiune delegată), a pierdut prerogativa folosinței.

În acest sens susține că proprietarul (Consiliul Local Constanța) a acordat gestiunea delegată transmițând operatorului gestiunea propriu-zisă, administrarea și exploatarea sistemelor publice tehnico-edilitare. În baza gestiunii delegate societatea a efectuat lucrări de investiții și de administrare a serviciilor și bunurilor acordate în gestiune delegată iar ulterior, în temeiul contractului de închiriere și a convenției, a pus aceste bunuri și servicii la dispoziția autorității locale.

5. Referitor la constatarea organului de inspecție cu privire la subdimensionarea prețului facturat raportat la costurile generate de delegarea de gestiune:

Petenta precizează faptul că modalitatea concretă de stabilire a prețului invocată de organul fiscal este reglementată de O.G. nr.71/2002 care nu este aplicabilă speței pentru considerentul că aceasta a apărut ulterior H.C.L.M., respectiv în data de 31.08.2002.

Totodată, susține că Legea nr.326/2001 nu prevede o modalitate concretă de stabilire a prețului ci doar modalitatea de suportare a cheltuielilor aferente gestiunii delegate și, din acest punct de vedere, are asigurate resursele financiare în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din lege potrivit cărora cheltuielile se asigură prin:

a) încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (respectiv prin sumele încasate de la autoritățile locale în baza convenției și a contractului de închiriere);

b) în completare, prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul Local, având în vedere dispozițiile art.12 alin.(3) lit.e).

6. Petenta susține că situației sale îi sunt incidente și prevederile art.145 alin.13 din Codul fiscal potrivit cărora se acordă dreptul de deducere pentru investițiile proprii finanțate din bugetul de

stat sau bugetul local, criticând constatarea organului de inspecție privitoare la faptul că societatea nu a beneficiat de subvenții deoarece acestea nu s-au regăsit înregistrate în contul 131 - "Subvenții pentru investiții" precum și cu privire la faptul că majorările de capital social nu pot fi confundate cu subvențiile.

În acest sens, apreciază că organul fiscal face confuzie între noțiunea de finanțare și cea de subvenție, considerând eronat că cele două noțiuni sunt echivalente, în opinia sa noțiunea de finanțare fiind mai largă decât cea de subvenție ca urmare a faptului că include și alte modalități de finanțare cum ar fi: alocații bugetare sau majorări de capital.

Petenta critică și aprecierea organului de control potrivit căreia bunurile asupra cărora se fac investițiile aparțin domeniului public și prin urmare, nu pot face obiectul unor investiții proprii. În opinia sa, noțiunea de "investiții proprii" utilizată în textul legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se referă la activele aflate în exploatarea unei societăți, deținute sub diverse forme (proprietate, închiriere, gestiune delegată etc.), fără a se limita la investiții asupra unor active deținute în proprietate, considerând că aceasta este singura interpretare corectă a textului de lege.

7. Totodată, contestatara critică aplicarea dispozițiilor art.11 din Codul fiscal, susținând că relațiile comerciale desfășurate cu Primăria și Consiliul Local au un caracter comercial și un scop economic întrucât "*prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții*".

Deasemenea, apreciază că, în nici un caz, cu ocazia facturării serviciilor prestate nu pot fi facturate și cheltuielile cu investițiile argumentând prin aceea că finanțarea lor s-a efectuat potrivit prevederilor art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, respectiv prin încasarea de la utilizatori (Consiliul Local și Primăria Constanța) a contravalorii serviciilor prestate, conform contractelor încheiate precum și prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății, de către Consiliul Local) situație în care nu poate fi emisă factură fiscală, deoarece modalitatea de justificare a operațiunii este reglementată prin dispoziții legale speciale.

În plus, este de părere că în cazul în care ar refactura sumele primite pentru investiții prin majorarea capitalului social ar încasa o sumă dublă: atât prin majorare de capital cât și prin refacturare ulterioară.

Din aceste considerente, petenta apreciază că nu-i sunt aplicabile nici dispozițiile art.137 alin.3 lit.e) din Codul fiscal ci dispozițiile art.145 alin.13 conform cărora se acordă dreptul de deducere a T.V.A. aferentă obiectivelor de investiții finanțate de la bugetul local, întrucât:

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

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

- sunt întrunite și condițiile prevăzute de art.145 alin.(3) deoarece, ca urmare a acestor investiții proprii, societatea își realizează obligația de gestiune delegată și realizează venituri din contractele încheiate cu Consiliul Local și Primăria Constanța.

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

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

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 29.03.2007 a fost întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța în vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. în cuantum de lei, înregistrată la A.F.P. Constanța sub nr...../25.02.2005, al cărei termen de soluționare a fost prelungit prin procesul verbal nr..... din data de 14.03.2005, în temeiul prevederilor art.199 alin.2 din O.G. nr.92/2003.

Urmare reluării verificării s-a constatat că T.V.A. în sumă de lei solicitată la rambursare prin decontul lunii ianuarie 2005 se compune din:

- ✓ lei - T.V.A. dedusă în perioada aprilie – iulie 2004 pentru achiziții destinate lucrărilor de construcții și reabilitării fântâni arteziene, pentru reabilitarea sistemului de semaforizare, pentru confecționarea și montarea de indicatoare rutiere, pentru confecționat și montat prelate la scena de la Cazinoul Mamaia precum și pentru achiziții corpuri de iluminat, taxă ce a fost respinsă la rambursare cu drept de preluare la verificările anterioare;
- ✓ lei – T.V.A. solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii septembrie 2004 și respinsă cu drept de preluare;
- ✓ lei – T.V.A. solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii noiembrie 2004 și respinsă cu drept de preluare;
- ✓ lei - T.V.A. solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii ianuarie 2005.

Cu ocazia verificării s-a constatat că în lunile septembrie și noiembrie 2004 precum și în ianuarie 2005 societatea a dedus T.V.A. în sumă totală de lei, din care:

- lei T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări – analitic “Drumuri publice”, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate lucrărilor efectuate la drumurile publice (străzi, trotuare, semafoare);
- lei T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări, analitic “Sistem de iluminat public” (S.I.P.) aferentă achizițiilor efectuate pentru întreținerea și reabilitarea acestui serviciu public.

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

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

- gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor, sistemului de indicatoare și de semaforizare aflate în patrimoniul mun.Constanța a fost preluată de la Primăria mun.Constanța în baza Convenției nr...../25.03.2004, fără ca aceasta să respecte prevederile art.39 alin.(1) și (4) din O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local referitoare la modul de tarifare și de încasare a serviciilor prestate;

- în baza acestei convenții CONSTANTA SRL a emis către Primăria mun.Constanța facturi fiscale lunare în valoare de lei cu T.V.A. aferentă în sumă de lei, reprezentând prestări de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor, sistemului de indicatoare rutiere și de semaforizare;

- în tariful facturat autorității locale nu sunt incluse nici un fel de cheltuieli cu achizițiile de bunuri și servicii efectuate pentru întreținerea și reabilitarea drumurilor publice pentru care s-a dedus taxa înscrisă în jurnalul de cumpărări “Drumuri publice” ci numai cheltuielile proprii ale societății generate de activitatea de administrare (autorizații și inspecții în construcții, utilități, transport persoane și reparații auto, comisioane și dobânzi bancare, amortizare birotica, salarii și contribuții aferente, taxe Reg.Comerțului pentru majorare capital).

- societatea a înregistrat achizițiile de bunuri și servicii înscrise în jurnalul de cumpărări "Drumuri publice" în conturile de imobilizări corporale (cont 212 și/sau 231), respectiv în conturile de cheltuieli (ct.628 pentru servicii de consultanță și asistență tehnică pentru lucrări asfaltice și cont 611 - pentru lucrări fântâni arteziene);

- achizițiile înregistrate în conturile de imobilizări sunt considerate bunuri proprietate publică și nu se amortizează, respectiv valoarea acestora nu se recuperează de la Consiliul Local ca un element de cost al contractului de delegare a gestiunii nr...../2004.

- referitor la achizițiile înregistrate în conturile de cheltuieli, societatea nu a putut justifica destinația acestora, respectiv dacă sunt legate de contractul de gestiune a străzilor și dacă acestea se regăsesc în cuantumul prestației de delegare facturate Consiliului Local.

- prin modul de înregistrare a achizițiilor destinate lucrărilor de reparații și reabilitări a drumurilor publice în conturile de imobilizări corporale societatea a încălcat prevederile art.7 pct.16 din Legea nr.571/2003, coroborat cu pct.4.25 din O.M.F.P. nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, întrucât activele înregistrate nu sunt susceptibile de a produce beneficii economice, respectiv de a fi utilizate în producția proprie de bunuri și/sau prestarea de servicii sau în scopuri administrative. Străzile, aleile, trotuarele, sistemul de indicatoare/ semafoare, fântânile arteziene, ghirlandele ornamentale, pomii de iarnă etc. sunt bunuri proprietate publică și sunt destinate spre a satisface interese generale, respectiv pentru a realiza servicii publice administrative și nu servicii comerciale economice.

- prin esența lor, serviciile publice administrative sunt servicii fără plată și, în consecință, aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a T.V.A. deoarece nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 din Codul fiscal ;

Urmare acestor constatări organul de control a concluzionat că societatea și-a dedus în mod eronat T.V.A. aferentă achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare, fântâni), încălcând prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Argumentul invocat de organul de inspecție a fost că prin lucrările de investiții publice nu se pot realiza operațiuni taxabile, adică nu se pot efectua livrări/prestări de servicii cu plată.

Totodată, organul de inspecție a stabilit că situației de fapt nu-i pot fi aplicabile nici prevederile art.145 alin.(13) din Codul fiscal conform cărora T.V.A. aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau bugetele locale, se deduce, potrivit legii.

Acest punct de vedere este argumentat prin aceea că, potrivit legii, nu se poate deduce T.V.A. aferentă unor obiective de investiții destinate realizării unor servicii publice administrative care nu se cuprind în sfera de aplicare a T.V.A. și, prin urmare, nu întrunesc condițiile de operațiuni taxabile.

În al doilea rând, organul de inspecție susține că în contabilitatea societății nu apare nici o sumă sau nici o operațiune care să reflecte primirea de alocații sau subvenții bugetare, aspect ce denotă că obiectivele de investiții nu au fost finanțate din alocații bugetare.

Deasemenea, organul de control apreciază că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere a T.V.A. prevăzute la art.145 alin.(3) din Codul fiscal pentru achizițiile de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli (cont 628 și 611) deoarece aceste cheltuieli nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii și, prin urmare, societatea nu poate justifica că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Pentru argumentele expuse organul de inspecție a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înscrise în jurnalul de cumpărări pentru activitatea „Drumuri publice”.

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

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

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

- prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002 S.C. CONSTANTA a acordat proprietarului-Consiliului Local al mun.Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, prețul închirierii pentru anul 2004 fiind stabilit la lei iar pentru anul 2005 la lei, inclusiv T.V.A.. În lunile septembrie și noiembrie 2004 precum și în ianuarie 2005, societatea a facturat Consiliului local o chirie lunară fixă de lei cu T.V.A. aferentă de lei;

- cumpărările reflectate în jurnalul de cumpărări pentru activitatea “Sistem de iluminat public” (S.I.P.) în lunile septembrie și noiembrie 2004 precum și în ianuarie 2005 se referă la lucrări de întreținere și rată reabilitare S.I.P. facturate de S.C. F..... S.A. București, servicii de întreținere și rată reabilitare S.I.P. facturate de S.C. L..... S.A. Timișoara precum și lucrări de întreținere semafoare și lucrări de reabilitare sistem semafoare facturate de S.C. M..... București și au fost înregistrate în evidența contabilă în contul de cheltuieli 611 - “Cheltuieli cu reparațiile” (serviciile de întreținere a S.I.P. și a semafoarelor) precum și în conturile de imobilizări 231 - “Investiții în curs” și 214 - “Alte active corporale”, analitic “Sistem de iluminat public (rata lunară pentru reabilitare S.I.P. și lucrările de reabilitare a sistemului de semafoare).

- din analiza sumară a cheltuielilor lunare efectuate cu administrarea SIP și a sistemului de semaforizare, cu valoarea „chiriei” facturate lunar către proprietarul bunurilor publice a rezultat că prestatorul/operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru gestiunea SIP ci doar marja operatorului, adică cheltuielile proprii efectuate în calitate de intermediar între proprietarul acestor bunuri – Consiliul Local Constanța și prestatorii efectivi ai lucrărilor de reparații și reabilitări a serviciului de iluminat public S.C. L..... Timișoara, S.C. F..... București, S.C. M..... București.

- deși nu există un contract de delegare a gestiunii pentru SIP ca și în cazul serviciului de administrare a drumurilor publice, achizițiile destinate lucrărilor de reabilitare au fost înregistrate în conturi de mijloace fixe, fără ca acestea să fie amortizate, deoarece sunt considerate bunuri proprietate publică;

Față de modul efectiv de derulare a operațiunilor legate de SIP, organul de inspecție a considerat că acestea sunt similare cu operațiunile legate de gestiunea delegată a activităților „Drumuri publice” și în consecință a stabilit că nici pentru acestea nu se justifică exercitarea dreptului de deducere prevăzut la art.145 alin.(3) din Codul fiscal pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în jurnalul de cumpărări analitic “Sistem de iluminat public”.

Din aceleași considerente, organul de inspecție a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei dedusă în perioada aprilie-iulie 2004 aferentă lucrărilor de construcții și reabilitări fântâni arteziene din stațiunea Mamaia și din

Constanța, pentru reabilitarea sistemului de semaforizare, confecționarea și montarea de indicatoare rutiere, pentru confecționarea și montarea prelatelor la scena de la Cazinoul Mamaia precum și pentru lucrările de reabilitare a sistemului de semaforizare.

Având în vedere faptul că tranzacțiile dintre CONSTANTA SRL și Consiliul Local Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate, în urma cărora societatea și-a subdimensionat constant prețul/tarifalul tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic, înregistrând pierdere contabilă, organul de inspecție a procedat la aplicarea prevederilor art.11 din Codul fiscal, referitor la reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, conform căruia autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau cheltuielii oricăreia din persoanele afiliate pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate în cadrul tranzacțiilor..

În consecință, s-a stabilit că situației îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza de impozitare a T.V.A. *"sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia"*.

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

Pentru argumentele reținute, organul de inspecție a stabilit că societatea nu are drept de deducere a T.V.A. în sumă de lei (..... + +) aferentă plăților efectuate în numele Consiliului Local Constanța pentru reabilitarea sistemului de drumuri publice, a sistemului de iluminat public și semafoare, a fântânilor arteziene precum și pentru amenajarea scenei de la Cazinoul Mamaia.

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

Potrivit acestor prevederi, cumpărătoarea CONSTANTA SRL este considerată din punct de vedere al T.V.A. un cumpărător-revânzător, potrivit prevederilor pct.8 alin.(3) din H.G. nr.44/2004, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

În această situație, cumpărătorul ar avea drept de deducere a T.V.A. aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu dar în contul C.L. Constanța cu condiția de a factura aceste servicii către C.L. Constanța și de a colecta T.V.A. aferentă, contrapartida obținută neputând fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate.

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

Urmare celor constatate, organul de inspecție a procedat la recalcularea T.V.A. rezultând că, față de taxa în sumă de lei dedusă de societate în perioada aprilie-iulie, septembrie și noiembrie 2004 precum și ianuarie 2005 aceasta are drept de deducere numai pentru taxa în cuantum de lei, aferentă activităților impozabile realizate.

Scăzând din aceasta taxa colectată în această perioadă în sumă de lei a rezultat că, urmare reverificării societatea datorează T.V.A. de plată în cuantum de lei.

Aferent acestui debit au fost calculate obligații accesorii (dobânzi și penalități de întârziere) în cuantum total de lei, până la data de 25.03.2005.

În baza raportului de inspecție fiscală din 29.03.2007 S.A.F. - A.C.F. Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare cu rol de decizie de rambursare,

nr...../30.03.2007 din care rezultă că T.V.A. în sumă de lei solicitată la rambursare a fost respinsă în totalitate, societatea datorând bugetului de stat o taxă în cuantum de lei și obligații accesorii aferente în sumă de lei.

Decizia de impunere/rambursare a taxei pe valoarea adăugată și Raportul de inspecție fiscală au fost comunicate contestatarei prin scrisoare recomandată în data de 03.04.2007.

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

Speța supusă soluționării este dacă măsura privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării sumei de lei și a stabilirii T.V.A. de plată în sumă de lei este întemeiată legal.

În fapt, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../25.02.2005, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei rezultată din decontul aferent lunii ianuarie 2005, compus din:

T.V.A. dedusă în perioada aprilie-iulie 2004, respinsă la rambursare cu drept de preluare, T.V.A. aferentă lunilor septembrie și noiembrie 2004 solicitată la rambursare și respinsă cu drept de preluare precum și T.V.A. aferentă lunii ianuarie 2005.

Prin procesul verbal încheiat de organele S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr..... din 14.03.2005 termenul de soluționare a cererii de rambursare a fost prelungit în temeiul art.199 alin.(2) din O.G. nr.92/2003.

În perioada 22.03-29.03.2007 organele de inspecție fiscală au reluat verificarea în vederea soluționării cererii de rambursare, întocmind în acest sens Raportul de inspecție din data de 29.03.2007.

Cu această ocazie s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă cheltuielilor cu lucrările efectuate de terți pentru lucrările de reparații și reabilitări ale sistemului de drumuri publice și iluminat public, pentru construcția și reabilitarea fântânilor arteziene și a sistemului de semaforizare precum și pentru amenajarea scenei de la Cazinoul Mamaia, temeiul de drept invocat fiind art.145 alin.(3) și (13) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

Petenta contestă măsura aplicată de organele de inspecție invocând nulitatea deciziei de impunere pentru motivul că aceasta a fost emisă potrivit procedurii reglementate de O.M.F.P. nr.967/2005 și potrivit modelului aprobat prin O.M.F.P. nr.972/2006, acte normative care, în opinia sa nu sunt aplicabile în cauză, incidente fiind procedura reglementată prin O.M.F.P. nr.338/2004 și modelul deciziei de impunere aprobat prin O.M.F.P. nr.1109/2004.

Pe fond, contestatara susține că întrunește condițiile de deducere a taxei în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(3) și alin.(13) din Codul fiscal, deoarece realizează operațiuni taxabile constând în acordarea unui drept de folosință Consiliului Local asupra componentelor sistemului de iluminat public reabilitat și efectuează prestări servicii către Primăria Constanța legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța iar cheltuielile efectuate de societate

reprezintă în fapt investiții proprii ce sunt finanțate în totalitate din bugetul local sub forma majorării de capital.

Totodată, contestatara afirmă că în cazul său nu sunt incidente dispozițiile art.11 din Codul fiscal deoarece relația desfășurată de societate cu Primăria Constanța și Consiliul Local are un caracter comercial și un scop economic întrucât, *“prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții”*.

A. Referitor la invocarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr...../30.03.2007

În drept, potrivit art.3 din O.M.F.P. nr.967/2005 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, în vigoare:

„Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, aferente anului 2004 și semestrului I 2005, se soluționează potrivit metodologiei aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 338/2004”.

Potrivit dispozițiilor cap.3 din Ordinul nr.338/2004 :

“Deconturile cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare (...) se transmit zilnic, împreună cu documentația aferentă, compartimentului cu atribuții de control fiscal în vederea efectuării controlului.

După efectuarea controlului, compartimentul cu atribuții în domeniul controlului fiscal va întocmi Raportul de inspecție fiscală.

În maxim 35 zile calendaristice de la data depunerii decontului, compartimentul cu atribuții de control fiscal va transmite compartimentului de specialitate dosarul solicitării, împreună cu Raportul de inspecție fiscală.

În aceeași zi, compartimentul de specialitate va întocmi Decizia de rambursare a T.V.A., în trei exemplare. Decizia va fi semnată de șeful compartimentului și aprobată de conducătorul unității fiscale.”

În Anexa nr.4 a ordinului este prezentat modelul Deciziei de rambursare care este emis de compartimentul de specialitate din cadrul organului fiscal, la care se depun deconturile cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare.

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1109 publicat în Monitorul oficial nr.676 din 27 iulie 2004 a fost aprobat modelul și conținutul formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", competența de a emite acest act revenind organelor care au efectuat inspecția fiscală.

O.M.F.P. nr.1109/2004 a fost abrogat ulterior prin O.M.F.P. nr.1378/2005, care, la rândul său a fost abrogat prin O.M.F.P. nr.972 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", publicat în Monitorul oficial din 19 iunie 2006, în vigoare la această dată.

În conformitate cu dispozițiile art.2 și art.3 din ordin:

„Competența de a emite "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

Formularul prevăzut la art. 1, emis în urma inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, are rol și de decizie de rambursare”.

În speță, se reține că soluționarea cererii de rambursare din 28.02.2005 s-a efectuat în martie 2007 prin încheierea Raportului de inspecție fiscală din data de 29.03.2007.

În această situație, emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală intră sub incidența prevederilor O.M.F.P. nr.972/2006, în vigoare la această dată, conform cărora decizia emisă în urma inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, are rol și de decizie de rambursare.

Prin urmare, în exercitarea atribuțiilor sale organul de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța a întocmit decizia de impunere nr...../30.03.2007 prin care a stabilit ca obligație suplimentară de plată T.V.A. în sumă de lei și obligații accesorii în cuantum de lei și a respins rambursarea T.V.A. solicitată în sumă de lei, acest act administrativ-fiscal având rol și de decizie de rambursare.

Din economia textelor de lege mai sus invocate rezultă că nu se confirmă susținerea petentei potrivit căreia organul de inspecție fiscală trebuia să emită decizia de impunere potrivit modelului aprobat prin O.M.F.P. nr.1109/2004 întrucât, la momentul efectuării verificării fiscale în vederea soluționării cererii de rambursare, acest act normativ era abrogat.

În speță, deși metodologia de soluționare a decontului cu sumă negativă a taxei pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii ianuarie 2005 este cea prevăzută la cap.3 din O.M.F.P. nr.338/2004, punerea în aplicare a acesteia ar conduce la situația întocmirii a două decizii de rambursare având același efect dar a căror competență de emitere aparține unor organe diferite din structura D.G.F.P. Constanța: una emisă de organul de inspecție fiscală care a efectuat verificarea în vederea soluționării cererii - S.A.F. - A.C.F. Constanța și una emisă de *compartimentul de specialitate* la care s-a depus cererea de rambursare - A.F.P. Constanța.

Având în vedere faptul că deciziile emise de organele fiscale se înregistrează în evidența analitică pe plătitor existentă la nivelul A.F.P. Constanța, rezultă că efectul celor două decizii de rambursare ar conduce la denaturarea situației privind taxa pe valoarea adăugată a contribuabilului.

Practic, deși O.M.F.P. nr.338/2004 nu este abrogat, dispozițiile sale au căzut în desuetudine odată cu intrarea în vigoare a dispozițiilor O.M.F.P. nr.972/2006, astfel încât nu mai este posibilă punerea lor în aplicare, respectiv nu se mai impune emiterea deciziei de rambursare de către A.F.P. Constanța.

Pentru argumentele expuse, se reține că emiterea deciziei de impunere nr...../30.03.2007 de către organele S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza dispozițiilor O.M.F.P. nr.972/2006 este întemeiată legal, motiv pentru care se va respinge cererea petentei cu privire la constatarea nulității absolute a actului administrativ fiscal atacat.

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

În speță, pentru a contura starea de fapt fiscală, trebuie evidențiat în primul rând, modul de derulare a gestiunii delegate și implicit a respectării prevederilor legislației specifice în domeniu, corelată cu aplicarea legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr.326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală, cu modificările și completările ulterioare, stabilește cadrul juridic unitar privind înființarea, organizarea, monitorizarea și controlul **funcționării serviciilor publice de gospodărie comunală.**

Potrivit art.2 alin.(1) din lege,

„**Serviciile publice de gospodărie comunală reprezintă ansamblul activităților și acțiunilor de utilitate și interes local, desfășurate sub autoritatea administrației publice locale, având drept scop furnizarea de servicii de utilitate publică, prin care se asigură:**

[...]

f) iluminat public;

i) administrarea domeniului public.”

La art.3, se prevede:

“(1) **Serviciile publice de gospodărie comunală se realizează prin intermediul unui ansamblu de construcții, instalații tehnologice, echipamente funcționale și dotări specifice, denumite în continuare sisteme publice de gospodărie comunală; aceste sisteme fac parte integrantă din infrastructura edilitară a localităților.**

(2) **Sistemele publice de gospodărie comunală, inclusiv terenurile aferente, fiind de folosință, interes sau utilitate publică, aparțin prin natura lor sau potrivit legii, domeniului public și/sau privat al unităților administrativ-teritoriale”.**

Conform art.12 din aceeași lege, autoritățile administrației publice locale pot **adopta hotărâri în legătură cu “delegarea gestiunii serviciilor publice de gospodărie comunală, precum și a bunurilor aparținând patrimoniului public din infrastructura tehnico-edilitară”.**

În speță, în temeiul Legii nr.326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală prin H.C.L.M. Constanța nr. 351/02.10.2001 s-a aprobat delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța, precum și a sistemului de iluminat public, **către S.C. CONSTANTA S.R.L..**

La art.4 al acestei hotărâri se stipulează că sistemele publice de gospodărie a căror gestiune se delegeă „**vor fi evidențiate în patrimoniul societății separat, ca bunuri aparținând domeniului public, neputând fi înstrăinate sau schimbată destinația acestora**”.

Totodată, la art.6 din H.C.L.M. 351/2001, se precizează:

“**Ordonatorul principal de credite, respectiv Primarul municipiului Constanța, Radu Ștefan Mazăre, va încheia cu S.C. CONSTANTA SRL contractul de delegare a gestiunii**”.

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

“(1) **În cazul gestiunii delegate autoritățile administrației publice locale pot apela, pentru realizarea serviciilor, la unul sau mai mulți operatori de servicii publice, cărora le încredințează - în baza unui contract de delegare de gestiune- gestiunea propriu-zisă a serviciilor, precum și administrarea și exploatarea sistemelor publice tehnico-edilitare necesare în vederea realizării acestora**”,

precum și ale art. 19 din lege, conform căroră:

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

• **În speță**, singurul document (act) în formă scrisă încheiat între Consiliul Local al mun.Constanța și CONSTANTA SRL în temeiul Legii serviciilor publice de gospodărie comunală nr.326/2001 cu modificările ulterioare și a H.C.L.M. Constanța nr.351/2001 prin care a fost aprobată delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului

Constanța (“Drumuri Publice”) îl reprezintă **Convenția nr...../25.03.2004 între Primăria Municipiului Constanța și S.C. CONSTANTA SRL**, completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, **având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare aflate în patrimoniul municipiului Constanța.**

• Deși **instituția gestiunii delegate este reglementată în detaliu de Ordonanța Guvernului nr.71/2002** privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local, în vigoare începând cu 30.09.2002, în convenția încheiată ulterior acesteia, respectiv în 25.03.2004, nu se face nici o referire la acest act normativ.

Conform art.12 din O.G. nr.71/2002, în cazul gestiunii delegate autoritățile administrației publice locale pot apela pentru realizarea serviciilor la unul sau mai mulți operatori, **căroră le încredințează, în totalitate sau numai în parte, în baza unui contract de delegare a gestiunii, sarcinile și responsabilitățile proprii** cu privire la gestiunea propriu-zisă a serviciilor, precum și la administrarea și exploatarea infrastructurii edilitar-urbane, necesare realizării serviciilor.

Totodată, la art.13, alin.(6) și (7) din ordonanță, sunt enumerate **anexele ce trebuie în mod obligatoriu să însoțească contractul de delegare a gestiunii**, respectiv elementele pe care acesta trebuie să le cuprindă. În consecință, neexistând un contract de delegare a gestiunii nu au putut fi prezentate nici anexele obligatorii acestuia: caietul de sarcini, regulamentul de serviciu, inventarul bunurilor proprietate publică și privată, procesul verbal de predare-preluare a bunurilor necesare realizării serviciului delegat.

În concluzie, având în vedere starea de fapt constatată raportată la cadrul juridic care reglementează instituția gestiunii delegate a serviciilor publice de gospodărie comunală, se reține că:

- petenta nu probează încheierea unui contract de delegare de gestiune potrivit prevederilor art.18 și 19 ale Legii nr.326/2001 și dispozițiilor H.C.L.M. nr.351/2001, care să conțină clauze precise cu privire la condițiile de acordare a gestiunii serviciilor publice, la administrarea și exploatarea bunurilor din domeniul public precum și cu privire la tariful stabilit pentru serviciile prestate de Confort Urban, în calitate de operator de servicii publice;
- **Convenția nr...../2004** având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată a drumurilor publice a fost încheiată **în temeiul Legii serviciilor publice** de gospodărie comunală nr.326/2001 la care face trimitere petenta, deși la data încheierii acestei convenții, respectiv **25.03.2004**, intrase în vigoare **O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice, ordonanță al cărei obiect este tocmai reglementarea** înființării, organizării, exploatării, finanțării, monitorizării și controlului funcționării serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local.

Drept urmare, se reține că hotărârea prin care s-a aprobat delegarea gestiunii de către C.L. Constanța este HCLM nr.351/2001 care reprezintă actul de dispoziție al autorității locale prin care s-a dispus încheierea contractului de delegare de către ordonatorul principal de credite, și, în lipsa unui contract de delegare încheiat în conformitate cu dispozițiile acestei hotărâri și ale Legii nr.326/2001, actul generator de raporturi juridice privind condițiile de derulare a gestiunii delegate rămâne **Convenția nr...../2004, completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, convenție care trebuia să respecte întocmai prevederile O.G. nr.71/2002.**

În contestație petenta apreciază că organul fiscal a pornit de la o premisă falsă considerând că gestiunea delegată a fost acordată în baza Convenției nr...../2004 sau a Contractului de închiriere nr...../2002, aducând drept argument faptul că O.G. nr.71/2002 a fost emisă ulterior

punerii în executare a contractului de gestiune delegată iar în acest act normativ se precizează în mod expres faptul că toate contractele încheiate anterior rămân valabile și își produc efectele potrivit dispozițiilor contractuale.

În speță nu poate fi primită această motivație deoarece, așa cum am mai precizat, societatea CONSTANTA, în calitate de operator de servicii publice, nu probează încheierea în formă scrisă a vreunui contract de delegare în condițiile Legii nr.326/2001 și ale dispozițiilor exprese ale H.C.L.M. nr.351/2001, fapt pentru care avea obligația de a încheia acest contract în formă scrisă potrivit prevederilor și clauzelor precizate în O.G. nr.71/2002.

Pentru argumentele expuse se constată a fi neîntemeiată legal susținerea petentei cu privire la faptul că gestiunea delegată a fost acordată prin H.C.L.M. nr.351/2001 și nu prin Convenția nr...../2004 și din acest motiv speței nu i-ar fi incidente prevederile O.G. nr.71/2002.

În cuprinsul contestației petenta critică afirmația organului fiscal precum că nu au fost respectate dispozițiile legale privind gestiunea delegată deoarece între părți nu a fost încheiat un contract scris de delegare de gestiune precum și constatarea potrivit căreia contractul de închiriere ar fi nelegal întrucât chiriașul facturează proprietarului dreptul de folosință.

În speță, în cuprinsul Raportului de inspecție nu există astfel de afirmații sau constatări, motiv pentru care se reține că argumentele prezentate de petentă exced cauzei dedusă judecătii, neputând fi luate în considerare în soluționarea contestației.

Revenind la cadrul legal conturat de legislația în materie, la art.39 alin.1 și 4 din O.G. nr.71/2002 se instituie obligativitatea fundamentării prețurilor/ tarifelor pentru plata serviciilor de administrare a domeniului public, după cum urmează:

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

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

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

b) să acopere cel puțin sumele investite și cheltuielile curente de întreținere și exploatare”.

Analizând Convenția nr...../2004, se reține că **“Prețul prestației”** convenit între Primăria Municipiului Constanța și SC CONSTANTA SRL **nu a fost fundamentat conform precizărilor invocate, deoarece :**

- Potrivit art.3 din Convenție, **“Primăria Municipiului Constanța se obligă să asigure mijloacele financiare pentru achitarea integrală a valorii prestațiilor de servicii generate de gestiunea delegată a drumurilor publice pentru care SC “CONSTANTA” SRL prezintă situații cu cheltuieli(Anexa I).”**

- Prețul inițial al prestației a fost stabilit la nivelul sumei de lei, în lunile septembrie și noiembrie 2004 precum și în luna ianuarie 2005 fiind facturate prestații în sumă de lei lunar cu T.V.A. aferentă în sumă de lei .

- Analizând prețul prestației stabilit de părți și facturat în această perioadă, se reține că **acesta acoperă exclusiv cheltuielile administrative proprii efectuate de CONSTANTA SRL generate de activitatea de administrare, nefiind incluse în tarif nici un fel de cheltuieli cu lucrările efectuate de societățile A..... România, M....., F....., pentru reabilitarea și**

întreținerea efectivă a drumurilor publice, sistemului de semafoare și indicatoare rutiere, fântânilor arteziene etc., cota pentru crearea resurselor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitar-urbane, precum și profitul operatorului, așa cum se stipulează la art.39 din actul normativ care reglementează condițiile și cadrul legal pentru administrarea în gestiune delegată a bunurilor din domeniul public.

- În Jurnalul de cumpărări pentru perioada analizată (septembrie și noiembrie 2004, ianuarie 2005), aferent activității denumită generic “Drumuri publice” sunt înregistrate achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de lei, a căror T.V.A. se ridică la lei.

Aceste cheltuieli cu bunurile și serviciile achiziționate nu se regăsesc în Anexa 1 a Convenției/2004, fiind cu mult peste nivelul prețului serviciului de administrare convenit de părți, și deasemenea, nu se regăsește nici cota pentru crearea resurselor necesare efectuării investițiilor la Drumurile publice.

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

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

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

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

Ulterior, **prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002,** CONSTANTA SRL - în calitate de titular, **acordă Consiliului Local Constanța în calitate de beneficiar dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public.**

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

- Deși delegarea de gestiune a S.I.P. către CONSTANTA SRL a fost aprobată în temeiul Legii nr.326/2001 prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001 prin care s-a dispus și încheierea contractului de delegare a serviciului public, **petenta nu demonstrează că a și încheiat contractul de delegare de gestiune** așa cum impun prevederile art.18 și 19 din lege și art.6 din hotărâre;
- Prin contractele de cesiune din 12.12.2001 CONSTANTA SRL a preluat drepturile și obligațiile **prevăzute în contractele de delegare a S.I.P. încheiate în 22.02.2001,** ulterior intrării în vigoare a Legii nr.326/04.08.2001 care stabilește cadrul juridic privind serviciile publice de gospodărie și delegarea de gestiune a acestora și care, la art.28 prevede următoarele:

“La data intrării în vigoare a prezentei legi se abrogă Legea gospodăriei comunale nr.4/1981[...], precum și orice alte dispoziții contrare prezentei legi” și ulterior H.C.L.M. nr.351 din 02.10.2001 prin care s-a hotărât delegarea gestiunii serviciului public.

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

- pe de o parte, sistemul de iluminat public este un bun aparținând domeniului public, aflat în patrimoniul municipiului Constanța (așa cum se precizează și la art.3-4 din H.C.L.M. nr.351/2001) dar a cărei **administrare a fost hotărâtă** a fi delegată societății CONSTANTA SRL, *"neputând fi înstrăinată sau schimbată destinația acestuia"*;

- Sistemul public de iluminat este un serviciu de folosință, interes și utilitate publică ai cărui **utilizatori** sunt persoanele fizice și juridice care beneficiază de acest serviciu, individual sau colectiv, și nicidecum autoritatea administrației publice locale, în speță Consiliul Local.

Pentru utilizarea serviciului **nu se percepe plată din partea utilizatorilor, respectiv acesta nu se autofinanțează prin încasarea de la utilizatori a contravalorii serviciului furnizat ci, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, din alocații bugetare.** Din aceste considerente, societatea CONSTANTA SRL nu are dreptul să schimbe destinația serviciului public și nu este autorizată să realizeze operațiuni comerciale impozabile constând în închirierea folosinței S.I.P.;

- societatea CONSTANTA nu justifică calitatea de *"titular"* al Sistemului de iluminat public și nici dreptul de a acorda folosința acestuia, contra cost, autorității publice locale căreia îi aparțin de drept și care nu are calitatea de *beneficiar* ci de proprietar, în speță neexistând un contract de delegare de gestiune încheiat în conformitate cu prevederile art.18 alin.(2) din Legea nr.326/2001.

- După apariția și intrarea în vigoare a O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local (30.09.2002), societatea avea obligația de a încheia contractul de delegare a gestiunii, cu respectarea prevederilor art.39 referitoare la obligativitatea fundamentării prețurilor/tarifelor pentru plata serviciilor de delegare (administrare).

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

Referitor la modul de stabilire a *"chiriei"*, ca *"venit rezultat din activitatea de administrare"*, se reține că petenta nu justifică cuantumul acesteia, din analiza comparativă a cheltuielilor efectuate lunar de societate cu administrarea SIP și a sistemului de semafoare cu valoarea *"chiriei"* încasate rezultând că operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru această activitate.

Astfel, în perioada analizată (septembrie și noiembrie 2004, ianuarie 2005) veniturile realizate din chirii totalizează lei cu TVA colectată aferentă în sumă de lei, iar totalul achizițiilor de bunuri și servicii pentru activitatea S.I.P. este în sumă de lei cu TVA aferentă de lei, acestea fiind înregistrate în contul de cheltuieli cu reparațiile (ct.611) precum și în contul de active corporale și investiții în curs de execuție (ct.231 și 214).

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

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

Deasemenea, se rețin a fi contradictorii și argumentele invocate în contestație deoarece:

- pe de o parte, petenta susține că efectuează “*acte de comerț corespunzătoare obiectului de activitate în condiții de eficiență, deci în condițiile obținerii de profit*”.

- iar pe de altă parte, afirmă că acoperirea cheltuielilor pentru întreținerea și administrarea domeniului public se face prin “*alocații bugetare, sub forma majorărilor succesive de capital social*”.

În speță, datorită faptului că cheltuielile cu lucrările de reparații și reabilitări la sistemele de drumuri și iluminat public nu se recuperează prin tariful facturat autorității publice locale, petenta înregistrează lunar pierderi considerabile și nicidecum profit, aprecierea potrivit căreia desfășoară activitate în condiții de eficiență fiind nefondată.

În ceea ce privește destinația capitalului social care a fost majorat succesiv de asociatul unic, în realitate se constată că acesta a fost utilizat pentru acoperirea pierderii contabile realizată din activitatea desfășurată.

◆ **În esență**, având în vedere prevederile din legislația în domeniul serviciilor publice (Legea nr.326/2001, O.G. nr.71/2002), constituirea societății CONSTANTA SRL precum și modul de derulare a operațiunilor și tranzacțiilor desfășurate de aceasta, se reține că:

→ Organizarea, conducerea, administrarea, gestionarea și controlul funcționării serviciilor publice de gospodărie comunală sunt atribute ale autorităților administrației publice locale, în speță Consiliului Local al Municipiului Constanța, încredințate conform legii pentru gestionare societății CONSTANTA SRL în calitate de operator de servicii, gestionare pentru care Consiliul Local asigură mijloacele financiare din bugetul local prin majorare succesivă a capitalului social al operatorului.

→ Bunurile aflate în administrare, sunt bunuri care fac parte din domeniul public al municipiului Constanța, de folosință generală, pentru care nu se percepe plată din partea membrilor comunității care utilizează aceste bunuri.

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

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

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

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

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

În consecință, aceste operațiuni **nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, pentru că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la **Titlul VI “Taxa pe valoarea adăugată”, art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, potrivit cărora în sfera de aplicare a TVA se cuprind operațiuni care „constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată”.

Pentru a se înțelege și mai bine caracterul acestor operațiuni raportat la prevederile legale privind TVA, se impune definirea noțiunilor de „operațiune impozabilă”, respectiv „operațiune taxabilă”.

Potrivit art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunile impozabile trebuie să îndeplinească “cumulativ următoarele condiții:

- a) **Să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată;**
- b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1);*
- d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).”*

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

Conform art.126 alin.(3)-(4),

„(3) *Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

(4) **Operațiunile impozabile pot fi:**

- a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140;
- b) *operațiuni scutite cu drept de deducere[...];*
- c) *operațiuni scutite fără drept de deducere[...];*
- d) *operațiuni de import scutite de taxă pe valoarea adăugată[...].”*

◆ **Măsura constând în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate lucrărilor de reparații și reabilitări a sistemelor publice aparținând domeniului public**, a fost dispusă de organele de inspecție fiscală ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute la **art.145 alin.(3) din Codul fiscal**, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

◆ Petenta contestă măsura aplicată de organele de inspecție susținând că întrunește condițiile de deducere a taxei în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(3) și art.145 alin.(13) din Codul fiscal, respectiv realizează operațiuni taxabile constând în acordarea unui drept de folosință Consiliului Local asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat și efectuează prestări servicii către Primăria Constanța legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța.

◆ **Sușinerile petentei nu pot fi reținute ca motivații legale în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele considerente:**

- **În drept**, potrivit dispozițiilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Dacă bunurile și serviciile **achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) **taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor ce i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă**”.

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

- aceste sisteme nu pot fi exploatate în scopul obținerii de venituri impozabile efectuate cu plată, în sensul legislației în materie de TVA, deoarece sunt bunuri de interes public general iar CONSTANTA SRL, în calitate de operator de servicii publice are numai obligația de a le întreține și administra, fără a avea posibilitatea de a le înstrăina sau de a le schimba destinația (HCLM 351/2001) și fără a percepe tarife de la utilizatorii acestora întrucât, prin natura lor, serviciile privind iluminatul public și drumurile publice sunt servicii fără plată; În schimbul prestării acestor servicii de administrare, CONSTANTA SRL are dreptul la perceperea unui tarif, ce trebuia stabilit în conformitate cu prevederile O.G. nr.71/2002, astfel încât să acopere inclusiv costurile generate de întreținerea și administrarea bunurilor publice, cu modernizarea și dezvoltarea acestora și nu numai costurile proprii administrative (utilități, dobânzi, salarii, autorizații).

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

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

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

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

În drept, conform prevederilor art.145 alin.(13) din Cod:

“ **Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, stocurilor de produse cu destinație specială, finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, se deduce potrivit prevederilor legale. Cu taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții se vor reîntregi obligatoriu disponibilitățile de investiții. Sumele deduse în cursul anului fiscal pentru obiectivele proprii de investiții pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La**

încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice”.

În speță, se reține că prevederile legale invocate nu-și au aplicabilitate, din următoarele considerente:

→ Legiuitorul se referă **strict la obiectivele proprii de investiții, finanțate de la bugetul de stat sau bugetele locale**, pentru care alocațiile/subvențiile se acordă pe obiective de investiții și se înregistrează distinct în evidențele contabile, respectiv în contul 131 „*Subvenții pentru investiții*”. Ori, petenta nu face dovada că a beneficiat de subvenții/alocații bugetare aprobate prin hotărâre a Consiliului Local, în evidența contabilă nefiind evidențiate sume de această natură. Mai mult, însăși petenta recunoaște că finanțarea achizițiilor efectuate pentru bunurile din domeniul public s-a realizat din sumele primite de la bugetul local sub formă de „*majorări de capital*”.

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

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

→ Chiar și în cazul „*realizării obiectivelor proprii de investiții*”, taxa pe valoarea adăugată „*se deduce potrivit prevederilor legale*”, respectiv cu condiția ca aceste investiții să contribuie la realizarea de venituri impozabile, prevăzute de art.145, alin.(3).

Ori, potrivit legii, nu se poate deduce T.V.A. aferentă unor obiective de investiții destinate realizării unor servicii publice administrative care nu se cuprind în sfera de aplicare a T.V.A. și prin urmare nu îndeplinesc condițiile de operațiuni taxabile iar în cauză petenta nu demonstrează că aceste obiective de investiții aparținând patrimoniului public au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

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

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

Potrivit art.11 alin.(2) din Codul fiscal,

„În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”.

Pentru considerentele expuse, și întrucât societatea nu a putut justifica că achizițiile efectuate în scopul întreținerii, administrării, dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitare a domeniului public sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(3) din lege, organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la aplicarea prevederilor **art.11 alin.(1) din Codul fiscal**, potrivit cărora,

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Contestatarea nu-și însușește aplicarea de către organele fiscale a dispozițiilor art.11 din Codul fiscal, motivând că relația desfășurată de societate cu Primăria Constanța are un caracter comercial și un scop economic întrucât, *prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții.*

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

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

Faptul că asociatul unic al societății este parte în relațiile comerciale, nu trebuie să schimbe natura operațiunilor derulate, și, mai ales din punct de vedere fiscal, valoarea tranzacțiilor între cele două părți.

Ori, în fapt, părțile au derulat operațiunile și au stabilit prețul tranzacțiilor de o manieră care să conducă la înregistrarea sistematică de pierderi și la deducerea nelegală a TVA, sau la neplata TVA de către C.L.M. Constanța, după caz.

Prin interpunerea CONSTANTA SRL între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept - C.L. Constanța, nu se poate schimba esența operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată, din neimpozabile în impozabile (taxabile).

◆ **Pentru motivele expuse, organele fiscale au apreciat corect că situației de fapt îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal** potrivit căroră, nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată *“sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia”*, furnizorul sau prestatorul fiind societatea CONSTANTA SRL iar clientul - Consiliul Local Constanța.

Potrivit pct.22 alin.(2) din H.G. nr.44/2003,

„ Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea „factură de decontare-pentru plăți în numele clientului”, însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. Deasemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 „Creditori diverși”, inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza căroră a fost întocmită.”

◆ **Coroborând** legislația specială în domeniu privind organizarea și funcționarea serviciilor publice cu legislația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, se desprind următoarele:

Referitor la finanțarea cheltuielilor curente de funcționare și exploatare a serviciilor de administrare a domeniului public și privat, art.18 lit.b) din O.G. nr.71/2002 prevede modul de asigurare al acestora:

“b) din bugetele de venituri și cheltuieli ale operatorilor, dacă serviciile de administrare a domeniului public și privat sunt organizate și se realizează prin delegare de gestiune.”

Dacă Primăria ar fi încheiat cu CONSTANTA SRL contract de delegare a gestiunii serviciilor de administrare a domeniului public și privat cu respectarea cadrului legal conturat de legile care reglementează operațiunile de acest gen, s-ar fi asigurat operarea corectă a celor două componente ale activității, respectiv:

1) servicii și lucrări publice finanțate în totalitate de la buget, care sunt operațiunile Primăriei ce decurg din atribuțiile ei ca autoritate publică locală, operațiuni ce nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Acestea sunt încredințate societății CONSTANTA SRL în delegare de gestiune, doar pentru administrare.

Acesta este primul tip de operațiuni ce se desfășoară în administrarea domeniului public: operațiunile Primăriei suportate de la buget, operațiuni neimpozabile, care nu influențează rezultatele CONSTANTA SRL dar nici TVA deductibilă a societății.

2) prestația societății CONSTANTA SRL în gestionarea lucrărilor și serviciilor publice pentru care societatea, înregistrând venituri din facturarea serviciului de administrare către Primărie, înregistrează și cheltuieli aferente, cheltuieli ocazionate de administrarea serviciilor publice.

Acesta este al doilea tip de operațiuni.

Conform prevederilor legale referitoare la contractul de delegare a gestiunii, societatea înregistrează venituri din facturarea prestației sale (serviciile de administrare a domeniului public și privat) către Primăria Constanța, ce sunt acoperite tot din bugetul Primăriei.

Fiind operațiuni taxabile, facturile conțin TVA colectată, respectatându-se prevederile art.126(1).

Aceste operațiuni sunt taxabile, iar pentru cheltuielile aferente acestora (cheltuieli cu salariile, transport, utilități, cheltuieli de exploatare a infrastructurii edilitar urbane necesare realizării serviciilor publice), CONSTANTA SRL are drept de deducere și după caz, de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cheltuieli.

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

În speță, se constată că **societatea tratează inconsecvent cele două tipuri de operațiuni definite mai sus, la punctele 1) și 2), astfel:**

- la deducerea taxei pe valoarea adăugată, le consideră operațiuni proprii pe toate, iar
- la recuperarea cheltuielilor prin emiterea facturilor către Primărie le consideră operațiuni proprii numai pe acelea referitoare la activitatea de administrare a bunurilor încredințate de către Primărie în delegare de gestiune.

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

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

- Aport masiv de capital din bugetul local la capitalul social al CONSTANTA SRL, capital ce este diminuat apoi pentru acoperirea pierderii create, operațiune care excede contractului de delegare a gestiunii, nerespectându-se cadrul legal prevăzut de actele normative în materie.

- Urmare acestui mod de operare, operațiunile sunt tratate de către CONSTANTA SRL ca operațiuni taxabile, fiind asimilate operațiunilor proprii. Numai că aceste operațiuni nu sunt ale CONSTANTA SRL, ele sunt operațiuni care intră în atribuțiile Primăriei și conform prevederilor legale citate în cuprinsul deciziei, sunt operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Drept urmare, se reține că:

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

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

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

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

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

În concluzie, prin simularea naturii unor tranzacții între cele două persoane afiliate, tranzacții ce exced raporturilor juridice decurgând din operațiunea de delegare de gestiune, nu se poate justifica de către CONSTANTA SRL exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru servicii destinate exclusiv și nemijlocit reabilitării și modernizării bunurilor aparținând domeniului public și nu se poate eluda plata taxei pe valoarea adăugată de către Consiliul Local Municipal Constanța pentru achizițiile de bunuri și servicii care sunt aferente gestionării/administrării domeniului public, chiar dacă administrarea nu se face de către proprietarul acestui domeniu în nume propriu, ci prin intermediari-operatori de servicii publice, respectiv prin CONSTANTA SRL.

♦ **În ceea ce privește considerațiile petentei referitoare la modul de soluționare a cererilor de rambursare până în luna martie 2004**, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestui argument întrucât, pe de o parte, această perioadă nu face obiectul actelor contestate, iar pe de altă parte, nu se cunosc condițiile, respectiv starea fiscală de fapt care a condus la aprobarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere argumentele expuse, se reține că societatea CONSTANTA SRL nu întrunește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă achizițiilor efectuate în lunile aprilie-iulie 2004, septembrie și noiembrie 2004 și ianuarie 2005 pentru întreținerea și reabilitarea bunurilor aparținând domeniului public, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

Consecința acestui fapt este că petenta datorează bugetului de stat T.V.A. suplimentară stabilită de organele de control în cuantum de lei, precum și obligații accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei.

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

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației având ca obiect constatarea nulității absolute a deciziei de impunere nr..... din 30.03.2007 întocmită de S.A.F. - A.C.F. Constanța.

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva măsurii privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei, cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei și a stabilirii taxei suplimentare de plată în cuantum de lei precum și a obligațiilor accesorii în sumă de lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, conform art.188 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

C.S.