



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

DECIZIA nr.59/10.07.2006
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 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../07.06.2006 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, Piața nr....., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr...../22.05.20066 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 18.05.2006, acte administrative întocmite de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Suma contestată este de lei, reprezentând:

- lei, TVA respinsă la rambursare
- lei, TVA de plată
- lei, majorări întârziere TVA.
- lei, penalități întârziere TVA:

Contestația a fost introdusă de împuternicitul societății, Cabinetul de avocatură IONESCU IOANA, în baza împuternicirii avocațiale nr..... din data de 30.05.2006, 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.(4) din același act normativ, fiind înregistrată S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr...../30.05.2006.

Constatându-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 în 2005, 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 30.05.2006, societatea CONSTANTA S.R.L. prin împuternicit, formulează contestație împotriva măsurii constând în respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită prin Decizia de impunere nr...../22.05.2006 precum și împotriva Raportului de inspecție din data de 18.05.2006, ambele acte încheiate de SAF - ACF Constanța.

În susținerea contestației, petenta invocă nulitatea deciziei de impunere ca urmare a încălcării unor dispoziții procedurale.

Astfel, contestatară invederează faptul că această decizie de impunere a fost emisă ca urmare a efectuării unei reverificări, în temeiul Deciziei nr.146/28.11.2005, emisă de D.G.F.P. Constanța - Serviciul Soluționare Contestații.

◆ Prima deficiență de procedură invocată de către contestatară se referă la încălcarea prevederilor art.183 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *"prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac"*.

Totodată, se invocă pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 aprobate prin OMFP 519/2005, potrivit căruia,

"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Argumentele prezentate se referă la faptul că, prin decizia de impunere emisă în urma reverificării s-au stabilit în sarcina societății *"debite mult mai mari decât cele desființate anterior, respectiv:*

- majorări întârziere:..... ron, față de ron stabilite prin D.I./2005;

- penalități întârziere:..... ron, față de ron stabilite prin D.I./2005;

- TVA respins la deducere în plus față de D.I. anterioară ron."

Contestatară apreciază că pentru încălcarea dispozițiilor legale imperative sus menționate, se impune anularea Deciziei de impunere nr...../22.05.2006.

◆ Contestatară mai solicită anularea Deciziei de impunere având în vedere faptul că, pentru luna iulie 2005 modul de întocmire al acesteia era reglementat de O.M.F.P. 1109/2004, iar organele fiscale au întocmit decizia de impunere în conformitate

cu O.M.F.P. nr.1378/2005, aplicabil pentru deconturile aferente lunii octombrie 2005.

◆ O altă deficiență semnalată de petentă se referă la faptul că decizia de impunere contestată a fost emisă fără respectarea precizărilor Deciziei 146/28.11.2005 a D.G.F.P. Constanța, potrivit căreia pentru speța în cauză, este obligatorie emiterea atât a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare cât și a deciziei de rambursare TVA.

◆ În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de RON cu consecința respingerii dreptului la rambursare a sumei de RON, petenta susține că prin luarea acestei măsuri organul fiscal a dovedit incoerență și acordarea unui tratament diferit în situații identice.

Această afirmație este justificată de contestatară prin aceea că, în condiții de fapt și de drept identice, organele fiscale au aprobat societății până în luna aprilie 2004, cererile de rambursare a taxei aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea instalațiilor sistemului de iluminat stradal, construcției de fântâni arteziene, reparațiilor efectuate la instalațiile de iluminat ornamental, pentru ca ulterior, fără să intervină nici o modificare de ordin legislativ, acest drept să-i fie refuzat.

Petenta mai apreciază că prin tratamentul fiscal adoptat, organele fiscale au încălcat principiul privind aplicarea aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare, prevăzut la art.3 lit.c) din Legea nr.7/2004 privind Codul de conduită etică al funcționarilor publici, precum și dispozițiile art.12 alin.(3) din același act normativ, privind promovarea unor soluții identice sau similare raportate la aceeași categorie de situații de fapt.

Pe fond, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție, în ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a T.V.A. în cuantum de RON și corelativ, a dreptului de rambursare a sumei de, având în vedere următoarele considerente:

a) îndeplinește condițiile legale prevăzute la art.145 alin.3 din Codul fiscal pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestei taxe, respectiv:

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

-realizează operațiuni impozabile din care obține venituri supuse T.V.A., provenind din:

► contractul de închiriere nr...../31.05.2002 ce are ca obiect închirierea sistemului public de iluminat reabilitat Consiliului Local Constanța ;

► convenția încheiată cu Primăria mun.Constanța ce are 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.

- pentru realizarea acestor operațiuni taxabile societatea înregistrează cheltuieli și în aceste condiții poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate.

În plus, petenta subliniază că, având în vedere că sursa realizării(?) cheltuielilor o constituie sumele acordate de la bugetul local sub forma majorării de capital, legiuitorul a prevăzut în mod expres posibilitatea deducerii T.V.A.-ului aferent acestor cheltuieli.

b) constatările și soluțiile oferite de organul de inspecție se bazează pe o înțelegere greșită a situației de fapt și de drept.

Astfel petenta apreciază ca fiind eronate aprecierile potrivit cărora gestiunea delegată a drumurilor publice și a sistemului de iluminat a fost acordată societății în baza Convenției nr...../25.03.2004 încheiată cu Primăria Constanța sau pe baza unor contracte de cesiune de creanță și că au fost încălcate dispozițiile O.G. nr.71/2002 care reglementează instituția gestiunii delegate.

În acest sens, susține că gestiunea delegată a fost acordată prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001, în baza Legii nr.326/2001 și nu în baza O.G. nr.71/2002 care a intrat în vigoare ulterior, în data de 31.08.2002 și care prevedea că delegările efectuate anterior intrării în vigoare a acestei ordonanțe rămân valabile și își produc efectele.

De asemenea, mai susține că, convenția încheiată cu Primăria Constanța și contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța sunt contracte economice în baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

c) petenta consideră ca fiind total eronată și aprecierea organelor de inspecție cu privire la faptul că bunurile deținute în gestiune delegată nu sunt producătoare de venituri, susținând că dovada obținerii unor astfel de venituri o constituie chiar Contractul de închiriere și Convenția sus menționate, acte juridice a căror natură a fost schimbată, din necunoaștere și contrar legii, de organul fiscal.

d) totodată, contestatara critică și aprecierea organelor de inspecție cu privire la modul de finanțare a cheltuielilor efectuate și la inaplicabilitatea dispozițiilor art.145 alin.(3) și (13) din Codul fiscal, argumentând prin aceea că, potrivit dispozițiilor art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor publice de

gospodărie comunală se asigură din bugetele proprii ale operatorilor prin:

- încasarea de la utilizatori a contravalorii serviciilor furnizate (în speță, încasarea de la Consiliul Local și de la Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate);

- în completare, din alocații bugetare din bugetele locale (în speță, prin majorarea capitalului social al societății, de către Consiliul Local).

În aceste condiții, contestatara solicită să se constate faptul că societatea își recuperează în totalitate cheltuielile efectuate și obține venituri ca urmare a gestiunii delegate, drept pentru care are dreptul la deducerea T.V.A.-ului aferent.

Referitor la dispozițiile art.11 din Legea nr.571 privind Codul fiscal invocate de către organul de control, petenta apreciază că acestea nu au nici o incidență în speță deoarece operațiunile realizate de societate au un scop economic, obținându-se venituri din prestările de servicii constând în administrarea pe baza gestiunii delegate a sistemului public de iluminat, a tramei stradale, a trotuarelor, aleilor, a parcărilor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere, prin punerea acestora la dispoziția Primăriei mun.Constanța.

Petenta justifică faptul că relația cu Primăria mun.Constanța are un caracter comercial și un scop economic prin aceea că *"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 Primăria mun.Constanța"*.

Totodată, contestatara apreciază că nu-i pot fi aplicabile 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, în speță:

- 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 condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(3) întrucât, ca urmare a acestor *investiții proprii* societatea își realizează obligația de gestiune delegată, iar, ca urmare a îndeplinirii acestei obligații societatea realizează venituri din contractele încheiate cu Primăria mun.Constanța.

Petenta mai susține că nu-i pot fi aplicabile nici dispozițiile art.129 alin.(5) invocate de către organul fiscal întrucât 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 ulterior la dispoziția autorităților locale a patrimoniului administrat cu îmbunătățirile efectuate.

De asemenea, consideră ca fiind falsă aprecierea organului fiscal potrivit căreia societatea ar avea obligația să factureze Consiliului Local serviciile efectuate argumentând prin aceea că serviciile sunt finanțate sub formă de majorare de capital, permisă sau chiar impusă de lege, în speță devenind incidente dispozițiile art.145 alin.(13) din Codul fiscal.

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

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 18.05.2006 a fost întocmit ca urmare a Deciziei nr.146/28.11.2005 a Serviciului Soluționare Contestații, prin care s-a desființat Decizia de impunere și Decizia de rambursare nr...../16.09.2006, precum și Raportul de inspecție fiscală din data de 16.09.2005, dispunându-se reverificarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. rezultată din decontul lunii iulie 2005, cu respectarea strictă a considerentelor deciziei de soluționare.

Urmare controlului s-a constatat că din totalul T.V.A. deductibilă în cuantum de lei înregistrată de societate, taxa în sumă de lei este aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea sistemului de iluminat stradal și pentru lucrări de modernizare și reabilitare a tramei stradale care sunt în gestiunea delegată în baza H.C.L.M. nr.351/2001 emisă de Consiliul Local al mun.Constanța, în baza Legii nr.326/2001 și a căror sursă de finanțare o reprezintă alocarea de sume din bugetul local prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul Local al mun.Constanța, în calitate de asociat unic al societății.

Invocând dispozițiile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 conform căroră orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A. are dreptul să deducă taxa dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile precum și cele ale art.11 alin.(1) din același act normativ potrivit căroră, la stabilirea unui impozit sau a unei taxe 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 acesteia, organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de lei aferentă

cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea drumurilor, întreținerea și repararea sistemului de iluminat stradal.

Punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală este că societatea CONSTANTA S.R.L. ar putea să deducă T.V.A. aferentă operațiunilor efectuate numai în situația în care ar primi facturile de la firmele prestatoare și ar refactura la rîndul său cu T.V.A. colectată Consiliului Local al mun.Constanța care face și plata acestor facturi.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societatea verificată, 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 și parcajelor aflate în patrimoniul mun.Constanța a fost preluată de la Primăria mun.Constanța în baza Convenției nr..../25.03.2004, convenție care nu respectă prevederile O.G. nr.71/2002 și ale H.G. nr.955/2004 pentru aprobarea reglementărilor-cadru de aplicare a O.G. nr.71/2002, în ceea ce privește modul de tarifare și încasare a serviciilor prestate;

- prețul stabilit de părți pentru prestațiile de delegare se referă în exclusivitate la marja operatorului și nu la costul complet al prestațiilor, care cuprinde și cheltuielile efectuate de terți pentru reabilitarea și întreținerea străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.. Prețul se recuperează lunar prin emiterea unei facturi către Primăria Constanța;

- în jurnalul de cumpărări pentru activitatea „Drumuri publice” au fost evidențiate achiziții ce au fost înregistrate în contabilitate în conturi de imobilizări: 212 - fântâni și 231 - lucrări asfaltice, precum și în conturi de cheltuieli: 628 - servicii de consultanță și asistență tehnică pentru lucrări asfaltice și 666 - dobânzi fântâni arteziene.

- activele înregistrate ca imobilizări sunt considerate bunuri proprietate publică și nu se amortizează, respectiv valoarea acestora nu se recuperează de la Consiliul Local al mun.Constanța, ca un element de cost al contractului de delegare a gestiunii;

- societatea nu a putut justifica care este destinația achizițiilor înregistrate în conturile de cheltuieli, respectiv dacă acestea sunt legate de contractul de gestiune a străzilor și dacă se regăsesc în quantumul prestației de delegare facturată către Consiliul Local al mun.Constanța;

- prin înregistrarea în categoria mijloacelor fixe a lucrărilor de investiții publice societatea a încălcat prevederile art.7 pct.16 din Legea nr.571/2003, coroborat cu prevederile

secțiunii IV, pct.4.25 din O.M.F.P. nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificată, deoarece activele înregistrate în contul 212 nu sunt susceptibile de a produce beneficii economice, respectiv de a fi utilizate în producția proprie de bunuri/prestarea de servicii/sau în scopuri administrative;

- străzile, aleile, trotuarele, sistemul de indicatoare/semafoare, fântânile arteziene sunt bunuri proprietate publică și sunt destinate spre a satisface interese generale, respectiv pentru a realiza servicii publice administrative și nu servicii publice comerciale;

- serviciile publice administrative sunt servicii fără plată și, în consecință, aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a T.V.A. pentru că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 din Codul fiscal, potrivit cărora în sfera de aplicare a taxei se cuprind operațiuni care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată;

- societatea și-a dedus T.V.A. aferentă achizițiilor destinate acestor investiții 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;

- situației de fapt nu-i sunt aplicabile nici prevederile art.145 alin.(13) din Codul fiscal, deoarece, pe de o parte 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. iar în al doilea rând, prin modul de reflectare în contabilitate, contribuabilul însuși nu a considerat că obiectivele de investiții sunt finanțate din alocații bugetare, în contabilitate nefiind înregistrată vreo sumă drept alocație sau subvenție bugetară;

- societatea nu justifică îndeplinirea condițiilor de deducere a T.V.A.pentru achizițiile de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli (628, 611, 658) deoarece nu se demonstrează că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri, atâta timp cât în structura prețului/tarifului de delegare facturat de contribuabil nu sunt incluse și aceste costuri iar aceste servicii nu sunt utilizate în folosul realizării unor operațiuni taxabile(cu plată).

Drept urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu justifică îndeplinirea condițiilor de deducere prevăzute la art.145 alin.(3) din Codul fiscal pentru T.V.A. în sumă de lei .

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 Consiliului Local al mun.Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, prețul închirierii pentru anul 2005 fiind stabilit la lei, inclusiv T.V.A.. Societatea nu a prezentat organelor de inspecție documente din care să rezulte modul de calcul al acestei chirii. Societatea facturează o chirie fixă de lei, din care T.V.A. este de lei.

În evidențele contabile, serviciile de întreținere a SIP și a semafoarelor în sumă de lei cu T.V.A. în sumă de lei au fost înregistrate în contul de cheltuieli 611 iar ratele lunare pentru reabilitarea SIP și a sistemului de semaforizare în sumă de lei cu T.V.A. aferentă în cuantum de lei au fost evidențiate în conturile de imobilizări 23131 și 23138;

Din analiza comparativă 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, ci numai cheltuielile proprii, respectiv marja operatorului.

Pe de altă parte, deși nu există un contract de delegare a gestiunii pentru SIP, 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 dar s-a închiriat, practic proprietarului, dreptul de folosință a acestor bunuri destinate satisfacerii unor nevoi publice generale.

- 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 a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art.145 alin.(3) din Codul fiscal.

Având în vedere faptul că tranzacțiile dintre CONSTANTA S.R.L. și Consiliul Local Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate, în urma cărora societatea și-a subdimensionat constant prețul/tariful tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic, pierderea contabilă realizată fiind acoperită prin diminuarea capitalului social precum și faptul că natura economică a operațiunilor denumite generic „Drumuri publice” și „SIP” nu corespunde cu natura juridică a convențiilor încheiate cu acesta, 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.

În consecință, s-a considerat că operatorul CONSTANTA nu este decât un intermediar între prestatorii efectivi ai lucrărilor de reparații, rehabilitări, întreținere a bunurilor din domeniul public delegate spre administrare și Consiliul Local deoarece nici un cost al serviciilor/livrărilor efectuate de acești prestatori nu se regăsește în structura tarifului stabilit prin contract și convenție cu Consiliul Local. Drept urmare 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. De asemenea, 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 rehabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public și semafoare și, pe cale de consecință, nici de rambursare a TVA în sumă de lei.

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 S.R.L. ar avea dreptul de deducere a T.V.A. aferentă tuturor achizițiilor efectuate în nume propriu dar pe contul Consiliului Local Constanța, dar și obligația de a factura aceste servicii cu T.V.A.

către cumpărătorul Consiliul Local, 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 în timpul controlului, organele fiscale au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii iulie 2005, rezultând TVA de plată în sumă de lei, taxă ce a avut termen scadent la 25 08.2005.

Pentru neachitarea în termen a TVA de plată s-a procedat la calcularea accesoriilor aferente în cuantum total de lei, din care:

- majorări de întârziere în sumă de lei,
- penalități de întârziere în sumă de lei.

În baza raportului de inspecție fiscală din 18.05.2006 S.A.F. - A.C.F. Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr...../22.05.2006 în care a fost completată caseta "Obligații fiscale suplimentare" cu suma de lei reprezentând taxa constatată a fi fără drept de deducere precum și TVA de plată stabilit suplimentar ca urmare a neîndeplinirii condițiilor de deducere. Din caseta "Soluționarea deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare" rezultă că societății nu i s-a admis T.V.A. solicitată la rambursare în sumă de lei.

Decizia de impunere/rambursare a taxei pe valoarea adăugată și Raportul de inspecție fiscală au fost comunicate contestatoarei cu adresa nr...../23.05.2006, înregistrată la societate în data de 24.05.2006.

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 Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..... din data de 22.05.2006 întocmită de S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție din 18.05.2006 ca urmare a reverificării solicitării de rambursare a soldului sumei negative de T.V.A. rezultată din decontul lunii iulie 2005, a fost emisă cu respectarea prevederilor legale aplicabile perioadei reverificate.

În fapt, prin Decizia nr.146/28.11.2005 emisă de Serviciul Soluționare Contestatăii a fost soluționată contestația formulată

de petență împotriva Raportului de inspecție fiscală din data de 16.09.2005 și a Deciziei de impunere, respectiv rambursare nr..... din 16.09.2005 întocmite de SAF - ACF constanța, **în sensul desființării acestor acte pentru următoarele sume:**

- TVA respins la rambursare în sumă de lei;
- TVA de plată în sumă de lei;
- Dobânzi în sumă de lei;
- Penalități de întârziere în sumă de lei.

Urmare acestei soluții S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a procedat la reverificarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată rezultat din decontul lunii iulie 2005, întocmind Raportul de inspecție fiscală din data de 18.05.2006 precum și Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../22.05.2006.

Prin contestația înregistrată la organul emitent sub nr..../30.05.2006 petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr..... invocând motive de ordin procedural.

Astfel, analizând actul administrativ atacat, organul de soluționare constată că acesta a fost încheiat fără respectarea atât a prevederilor Deciziei de soluționare a contestației nr. 146 din 28.11.2005, cât și a celor de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA aferente lunii iulie 2005.

În drept, metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare începând cu luna iulie 2005 a fost aprobată prin O.M.F.P. nr.967/2005, publicat în M.O. din 03.08.2005.

Astfel, potrivit prevederilor Cap.C, pct.3 din O.M.F. nr.967/2005:

„Dacă, în urma controlului fiscal, se stabilesc diferențe, care afectează suma solicitată la rambursare, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale emite Decizia de rambursare, pe care o comunică plătitorului. Modelul și conținutul acestei decizii se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

Întrucât organele de inspecție au stabilit diferențe care au afectat suma solicitată la rambursare, acestea aveau obligația emiterii deciziei de rambursare, în conformitate cu prevederile mai sus invocate.

Modelul deciziei de rambursare cuprinde două rubrici, respectiv: T.V.A. solicitată la rambursare și T.V.A. aprobată la rambursare, diferența dintre acestea reprezentând în fapt T.V.A. respinsă la rambursare.

Prin urmare, modelul deciziei de rambursare nu corespunde situației în care, în urma efectuării controlului fiscal, se respinge în totalitate rambursarea T.V.A. solicitată și în plus, se stabilește o taxă suplimentară de plată de către contribuabili.

În acest caz, devin incidente dispozițiile art.83 coroborate cu cele ale art.84 din Codul de procedură fiscală, republicat în 2005, respectiv se emite decizie de impunere de către organul de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată de plată constatată suplimentar la control.

Totodată, obligativitatea emiterii deciziei de impunere în cazurile în care TVA deductibilă sau colectată se modifică este prevăzută și la Cap.2 pct.5, alin.(1) din O.M.F. nr.967/2005.

În speță, se reține că organele de inspecție din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța trebuiau să emită decizie de impunere pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată de lei și decizie de rambursare pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de lei.

Ori, organele de inspecție au emis "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" în conformitate cu O.M.F.P. nr.1378/2005 publicat ulterior lunii iulie 2005, respectiv în M.O. din 26.09.2005, care, potrivit precizărilor art.3, dacă este 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.

Se reține că pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de T.V.A. începând cu luna iulie 2005 se aplică dispozițiile O.M.F.P. nr.967/2005.

Cum în speța de față, prin Decizia D.G.F.P. nr.146/28.11.2005 s-a dispus desființarea Raportului de inspecție fiscală din 16.09.2005 întocmit de S.A.F. - A.C.F. Constanța și a Deciziei de rambursare respectiv impunere nr...../16.09.2005, **prin reverificarea efectuată s-a reanalizat aceeași perioadă, respectiv luna iulie 2005.**

În aceste condiții, textele de lege aplicabile acestei spețe sunt cele avute în vedere la prima verificare, respectiv O.M.F.P. nr.967/1995, dat fiind faptul că, potrivit art.13 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, *interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*

De asemenea, trebuie avut în vedere că, deși, de regulă, legea civilă nu retroactivează, principiul ultractivității legii civile existent în doctrina juridică presupune *aplicarea pentru încă un timp oarecare a legii vechi, deși a intrat în vigoare legea nouă, pentru situații determinate în mod expres de legea nouă.*

Ori, în cauza de față, textul de lege aplicabil este cel al O.M.F.P. nr.967/1995.

Deci, în vederea soluționării decontului cu sumă negativă a taxei aferent lunii iulie 2005 sunt incidente prevederile O.M.F.P. nr.967/1995, situație în care potrivit Cap.C, pct.3, **compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale emite Decizia de rambursare**, pe care o comunică plătitorului.

În speță, se reține că în urma reverificării decontului aferent lunii iulie 2005 **organul de inspecție fiscală, eronat a emis decizie de impunere cu rol de decizie de rambursare după modelul aprobat prin O.M.F.P. nr.1378/2005, de către organul de inspecție fiscală.**

Pentru motivele expuse, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../22.05.2006, urmând ca organele de inspecție din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, să procedeze în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.967/1995, respectiv să emită decizie de impunere pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată de lei și decizie de rambursare pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de lei.

◆ Referitor la calculul majorărilor de întârziere în sumă de lei și a penalităților de întârziere în sumă de lei, se rețin următoarele:

Așa cum am mai precizat, prin Decizia D.G.F.P. nr.146/28.11.2005 s-a dispus desființarea Raportului de inspecție fiscală din 16.09.2005 întocmit de S.A.F. - A.C.F. Constanța, a Deciziei de rambursare respectiv impunere nr...../16.09.2005 și reverificarea societății pentru aceeași perioadă.

În drept, pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 aprobate prin O.M.F.P. 519/2005, prevede:

"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Totodată, potrivit art.183 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, *"prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac"*.

Astfel, se reține că în urma reverificării s-au stabilit în sarcina societății debite mai mari privind accesoriile decât cele desființate prin Decizia nr.146/28.11.2005, după cum urmează:

- majorări întârziere: ron, față de ron stabilite prin D.I...../2005;

- penalități întârziere: ron, față de ron stabilite prin D.I./2005.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se va admite contestația pentru diferența de accesorii calculate suplimentar, urmând ca acestea să facă obiectul unui alt act administrativ fiscal.

Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art.183 și 186 alin.(1) și (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Admiterea parțială a contestației pentru suma de lei, reprezentând:

- lei, majorări de întârziere,
- lei, penalități de întârziere,

și anularea capitolului din Raportul de inspecție fiscală din 18.05.2006 privind calculul accesoriiilor aferente TVA de plată.

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../22.05.2006, urmând ca organele de inspecție din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, să procedeze în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.967/1995, respectiv să emită decizie de impunere pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată de lei și decizie de rambursare pentru TVA respinsă la rambursare 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**

**M.L./5ex
06.06.2006**