



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

DECIZIA nr.37/31.03.2006
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...../.....03.2006 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, Piața nr....., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă T.V.A. în sumă de lei respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..... din data de 26.01.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din 24.01.2006.

Contestația a fost introdusă de împuternicitul societății, Cabinetul de avocatură IONESCU IOANA, în baza împuternicirii avocațiale nr..... din data de 02.03.2006, 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 la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr...../.....03.2006.

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 02.03.2006, societatea CONSTANTA prin împuternicit, formulează contestație împotriva măsurii constând în respingerea

rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită prin Decizia de impunere/rambursare nr...../.....01.2006 precum și împotriva Raportului de inspecție din data de 24.01.2006, ambele acte fiind comunicate prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de 01.02.2006.

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

Astfel contestatara invederează că, potrivit prevederilor art.84 din Codul de procedură fiscală, republicat, decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art.42 și, în plus, trebuie să cuprindă categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă **datorată bugetului general consolidat**, subliniind faptul că, în cazul soluționării deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare, dispozițiile O.M.F.P. nr.967/2005 modificate prin O.M.F.P. nr.1330/2005 prevăd faptul că decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală are rol de decizie de rambursare de T.V.A., modelul acesteia și modul de completare fiind cel reglementat de O.M.F.P. nr.1378/2005.

Interpretând aceste dispoziții, petenta este de părere că, în cazul în care ca urmare a inspecției efectuate, T.V.A. colectată sau T.V.A. deductibilă se modifică, dar pe ansamblu rezultă T.V.A. de rambursat, se completează doar rubrica "Soluționarea deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare" cu suma solicitată la rambursare, suma respinsă ca urmare a modificării T.V.A. colectată și deductibilă precum și suma admisă la rambursare, fără a mai completa rubrica "Obligații fiscale suplimentare" întrucât nu există T.V.A. de plată (obligații fiscale suplimentare).

Ori, contestatara susține că, în cazul său, deși pe ansamblu a rezultat T.V.A. de rambursat, Decizia de impunere a fost completată incorect cu sume de plată nedatorate, constând în:

- RON T.V.A. respinsă la deducere
- RON T.V.A. colectată care nu poate fi stabilită ca obligație suplimentară deoarece se compensează cu T.V.A. cu drept de deducere acordat de către organul fiscal.

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

Argumentele prezentate se referă la faptul că, inițial decontul de T.V.A. al lunii martie 2005 a fost soluționat prin Decizia de rambursare nr...../14.07.2005 emisă de A.F.P. Constanța prin care s-a aprobat rambursarea sumei de RON din

totalul de RON solicitată iar urmare desființării acesteia a fost emisă Decizia de impunere nr...../.....01.2006 prin care s-a aprobat rambursarea numai pentru suma de RON.

Contestatară mai solicită anularea Deciziei de impunere având în vedere și lipsa mențiunilor obligatorii privind denumirea corectă a organului fiscal emitent și denumirea organului fiscal la care se poate depune contestația, elemente prevăzute la art.42 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În acest sens, petenta invederează faptul că în cuprinsul deciziei de impunere atacate nu există nici o dată de identificare a organului fiscal emitent (indicarea localității și a adresei organului emitent), motiv pentru care nu sunt respectate nici dispozițiile privind obligativitatea indicării organului fiscal la care se poate depune contestația.

În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de RON cu consecința respingerii dreptului la rambursarea acestei sume, 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 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 acestei sume, 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 necunoaștință 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 și 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 302.711 lei.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de01.2006 a fost întocmit ca urmare a Deciziei nr.160/19.12.2005 a Serviciului Soluționare Contestații prin care s-a desființat Decizia de rambursare nr...../14.07.2005 emisă de A.F.P. Constanța și Raportul de inspecție fiscală din data de 01.07.2005 și s-a dispus reverificarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. rezultată din decontul lunii martie 2005, pentru suma de lei, respinsă la rambursare.

Urmare reverificării s-a constatat că T.V.A. în sumă de lei dedusă și solicitată la rambursare se compune din :

-..... lei, T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări - analitic "Drumuri publice", aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate construcției de fântâni arteziene, lucrări asfaltice luna febr.2005 și servicii de consultanță și asistență tehnică pentru lucrări traumă stradală;

-..... lei, T.V.A. înscrisă în jurnalul de de cumpărări, analitic "Sistem de iluminat public" (S.I.P.) aferentă achizițiilor constând în rată reabilitare și servicii întreținere S.I.P. - luna febr.2005, lucrări reabilitare și lucrări întreținere sistem semaforizare.

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.1757/25.03.2004, 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 cuantumul 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 simplificate, 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. Lunar, se facturează Consiliului local o chirie fixă de lei, plus T.V.A. aferentă;

- cumpărările reflectate în luna martie 2005 în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "Sistem de iluminat public" (S.I.P.) se referă la :

- rată reabilitare SIP și servicii de întreținere SIP pentru luna februarie 2005, facturate de S.C. L..... S.A. Timișoara;
- rată reabilitare SIP și servicii de întreținere SIP pentru luna februarie 2005, facturate de S.C. F..... S.A. București;
- lucrări de reabilitare sistem de semaforizare și lucrări de întreținere semafoare, facturate de S.C. M..... S.R.L. București.

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 quantum de lei au fost evidențiate în conturile de imobilizări 23131 și 2146;

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 S.R.L. nu este decât un intermediar între prestatorii efectivi ai lucrărilor de reparații, reabilitări, 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 reabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public și semafoare și, pe cale de consecință nici de rambursare a acestei taxe.

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.

În baza raportului de inspecție fiscală din 24.01.2006 S.A.F. - A.C.F. Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare cu rol de decizie de rambursare, nr...../26.01.2006 în care a fost completată caseta "Obligații fiscale suplimentare" cu suma de lei reprezentând taxa constatată a fi fără drept de deducere precum și taxa colectată suplimentar, precum și caseta "Soluționarea deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare" din care rezultă că societății i s-a admis parțial T.V.A. solicitată la rambursare .

Decizia de impunere/rambursare a taxei pe valoarea adăugată și Raportul de inspecție fiscală au fost comunicate contestatoarei prin scrisoare recomandată în data de 01.02.2006, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul contestației.

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/rambursare nr..... din data de 26.01.2006 întocmită de S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție din 24.01.2006 ca urmare a reverificării solicitării de rambursare a soldului sumei negative de T.V.A. rezultată din decontul lunii martie 2005, a fost emisă de organul fiscal competent.

În fapt, prin Decizia nr.160/19.12.2005 emisă de Serviciul Soluționare Contestații a fost soluționată contestația formulată de petentă împotriva Raportului de inspecție fiscală din data de 01.07.2005 și a Deciziei de rambursare nr..... din 14.07.2005 emisă de A.F.P. Constanța, în sensul desființării acestor acte pentru suma de lei, reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare.

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 martie 2005, întocmind Raportul de inspecție fiscală din data de 24.01.2006 precum și Decizia de impunere/rambursare nr...../26.01.2006.

Prin contestația înregistrată la organul emitent sub nr..... din 02.03.2006 petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr..... invocând motive de ordin procedural dar și de fond.

Analizând actul administrativ atacat, organul de soluționare constată existența unei excepții de fond cu privire la neкомпetența organului care a încheiat acest act.

În drept, metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare a fost aprobată prin O.M.F.P. nr.967/2005, publicat în M.O. din 03.08.2005, modificat prin O.M.F.P. nr.1330/2005, publicat în M.O. din 03.10.2005.

Conform lit.C pct.3 din acest ordin:

*"dacă în urma inspecției fiscale se stabilesc diferențe care afectează suma solicitată la rambursare, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale emite **decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, care are rol și de decizie de rambursare a T.V.A., pe care o comunică plătitorului**".*

Prin O.M.F.P. nr.1378/2005 publicat în M.O. din 26.09.2005 a fost aprobat modelul și conținutul formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", care, potrivit precizărilor art.3, dacă este 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.

Conform prevederilor art.2 din O.M.F.P. nr.967/2005, metodologia de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată se aplică începând cu deconturile aferente lunii iulie 2005 iar potrivit art.3:

"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.III 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.

Din textele ordinelor mai sus prezentate 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, în timp ce pentru soluționarea deconturilor aferente anului 2004 și primului semestru al anului 2005 sunt aplicabile cele ale O.M.F.P. nr.338/2004. Diferența dintre aceste ordine se referă la actul care se emite în urma soluționării cererilor de rambursare T.V.A. precum și la organul care are competența materială de a emite aceste acte.

Cum în speța de față, prin Decizia D.G.F.P. nr.160/19.12.2005 s-a dispus desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală din 01.07.2005 întocmit de S.A.F. - A.C.F.Constanța și a Deciziei de rambursare nr..... din 14.07.2005 întocmită de A.F.P. Constanța pentru suma de lei T.V.A. respinsă la rambursare, prin reverificarea efectuată s-a reanalizat aceeași perioadă, respectiv luna martie 2005.

În aceste condiții, textele de lege aplicabile acestei spețe sunt cele avute în vedere la prima verificare, respectiv O.M.F.P. nr.338/2004, 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.338/2004, întrucât chiar dispozițiile legale în vigoare la acest moment (O.M.F.P. nr.967/2005, modificat prin O.M.F.P. nr.1330/2005) prevăd în mod expres că, pentru deconturile aferente anului 2004 și semestrului I al anului 2005, metodologia de soluționare a acestora este cea stabilită prin O.M.F.P. nr.338/2004.

Deci, în vederea soluționării decontului cu sumă negativă a taxei aferent lunii martie 2005 sunt incidente prevederile

O.M.F.P. nr.338/2004, situație în care **Decizia de rambursare se emite de compartimentul de specialitate, potrivit pct.4 cap.3 din acest act normativ.**

În consecință, Raportul de inspecție fiscală trebuia înaintat de către organele de inspecție fiscală către compartimentul de specialitate din cadrul A.F.P. Constanța în vederea emiterii de către acest compartiment a Deciziei de rambursare, în trei exemplare.

În speță, se reține că reverificarea decontului aferent lunii martie 2005 s-a efectuat după metodologia prevăzută în O.M.F.P. nr.967/2005, respectiv s-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.

Potrivit art.183 din O.G. nr.92/2003 republicată, *organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar în cazul în care constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.*

În conformitate cu pct.9.4 din O.M.F.P. nr.519/2005 dat în aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, constituie, printre altele **excepție de fond, necompetența organului care a încheiat actul contestat** iar, potrivit pct.12.3 din același act normativ, *contestația se va admite și actul administrativ atacat va fi anulat în situația constatării unei excepții de fond sau de procedură.*

Deoarece în dispozițiile dreptului comun excepția necompetenței materiale a organului care a emis actul administrativ atacat este una absolută iar în speță s-a reținut că Decizia de impunere/rambursare nr...../26.01.2006 a fost emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța fără a avea competență materială în acest sens, în temeiul dispozițiilor mai sus citate se va admite contestația formulată de petentă împotriva acestui act cu consecința anulării în totalitate a acestuia.

Urmare acestei soluții, S.A.F. - Activitatea de control fiscal Constanța va proceda în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.338/2004, respectiv va înainta Raportul de inspecție fiscală din 24.01.2006 compartimentului de specialitate din cadrul Administrației Finantelor Publice Constanța în vederea emiterii Deciziei de rambursare și a ducerii astfel la îndeplinire a dispozițiilor date prin Decizia nr.160/19.12.2005 a D.G.F.P. Constanța - Serviciul Soluționare Contestații.

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

procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct.12.3 din O.M.F.P. nr.519/2005, se

DECIDE:

Admiterea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere/rambursare nr..... din 26.01.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța pentru T.V.A. respinsă la rambursare în sumă de lei, cu consecința anulării în totalitate a acestui act ca fiind emis de un organ fără a avea competență materială în acest sens.

Urmare acestei soluții, S.A.F. - Activitatea de control fiscal Constanța va proceda în conformitate cu dispozițiile O.M.F.P. nr.338/2004, respectiv va înainta Raportul de inspecție fiscală din 24.01.2006 compartimentului de specialitate din cadrul Administrației Finantelor Publice Constanța în vederea emiterii Deciziei de rambursare și a ducerii astfel la îndeplinire a dispozițiilor date prin Decizia nr.160/19.12.2005 a D.G.F.P. Constanța - Serviciul Soluționare Contestații.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

C.S.