



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

DECIZIA nr.11/30.01.2007
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...../21.12.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../21.12.2006 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...../02.11.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 30.08.2006, documente emise de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Cuquantumul sumei contestate este în valoare totală de lei, cu următoarea componență:

-..... lei - taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;

-..... lei - taxă pe valoarea adăugată de plată;

-..... lei - majorări de întârziere TVA;

Verificând respectarea condițiilor de procedură, organul de soluționare reține că acțiunea în cauză a fost introdusă cu respectarea prevederilor art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 republicată în M.O. nr.86/26.09.2005 privind Codul de procedură fiscală.

Dosarul cauzei conține Împuternicirea avocațială nr..... seria AV/04.01.2007 (în original), prin care S.C. CONSTANTA S.R.L. a împuternicit pe av. POPESCU IOANA să redacteze, să semneze și să susțină contestația împotriva Deciziei de impunere nr...../02.11.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din 30.08.2006.

Referitor la termen, se constată că aceasta a fost depusă în termenul prevăzut la art.177(1) din același act normativ.

Astfel, Decizia nr...../02.11.2006, a fost transmisă către S.C. CONSTANTA SRL, cu adresa nr...../30.11.2006, iar contestația

formulată în acest sens a fost înregistrată la S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal sub nr...../19.12.2006.

În speță, sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.176 și 179(1)lit.a) din O.G. nr.92/2003 republicată în 2005 privind Codul de procedură fiscală, astfel încât 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. - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../21.12.2006, iar la D.G.F.P. Constanța sub nr...../21.12.2006, S.C. CONSTANTA S.R.L. prin împuternicit avocațial, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr...../02.11.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 30.08.2006, prin care organul fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și a stabilit suplimentar un debit total de lei (..... lei TVA respinsă la rambursare fără drept de preluare și lei TVA de plată stabilită suplimentar), precum și accesorii aferente constând în majorări de întârziere în sumă de lei

În susținerea contestației sale, petenta invocă următoarele motive:

-înființată în baza Legii nr.31/1990, a Legii nr.69/1991 privind administrația publică locală, având ca asociat unic Consiliul Local Constanța, S.C. CONSTANTA S.R.L. este societate înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată din data de 01.07.2003;

-prin H.C.L.M. Constanța nr.351/2001 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. și totodată s-a stabilit ca bunurile de mai sus să fie înregistrate în patrimoniul societății, separat, ca bunuri aparținând domeniului public;

-societatea obține venituri din activitatea derulată în baza Contractului de închiriere nr...../31.05.2002, înregistrat la Primăria Municipiului Constanța sub nr...../31.05.2002, care are ca obiect acordarea unui drept de folosință Consiliului Local Constanța asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat, iar potrivit Convenției încheiate cu Primăria Municipiului Constanța, au fost efectuate prestări servicii legate de gestiunea delegată a străzilor, aleilor și parcajelor, sistemul de semaforizare și sistemul de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța;

-în vederea obținerii acestor venituri, societatea înregistrează cheltuieli acoperite prin alocarea unor sume din bugetul Municipiului Constanța prin majorarea capitalului social;

-prin Decontul TVA aferent lunii martie 2006, înregistrat la A.F.P. Constanța sub nr...../18.04.2006, a fost solicitată rambursarea sumei negative reprezentând taxă pe valoarea adăugată în valoare de lei;

-verificarea efectuată în acest sens de organele fiscale și finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală din 30.08.2006 și emiterea Deciziei de impunere nr...../30.08.2006, împotriva căroră, societatea a formulat contestația nr...../15.09.2006 soluționată prin Decizia nr.120/17.10.2006. Prin această decizie a fost admisă contestația și a fost anulată decizia de impunere contestată, urmând a se emite o nouă decizie de impunere.

În aceste condiții a fost emisă Decizia de impunere nr...../02.11.2006 împotriva căreia societatea a formulat contestația înregistrată la SAF - ACF Constanța sub nr...../19.12.2006, prin care solicită anularea deciziei.

1. În ceea ce privește respingerea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de lei, stabilirea unei sume suplimentare de plată în valoare de lei, a majorărilor de întârziere de lei, stabilite prin Decizia de impunere nr...../02.11.2006, petenta susține că acestea sunt măsuri nelegale, pe care organul fiscal le justifică prin invocarea dispozițiilor art.11(1) din Codul fiscal și aplicarea prevederilor art.137(3) lit.e) și art.129(5) din Codul fiscal.

Invocând dispozițiile art.145 alin.(3) coroborat cu cele ale art.145 alin.(13) din Codul fiscal, petenta susține că are drept de deducere a TVA în sumă de lei din următoarele motive:

- societatea îndeplinește condițiile prevăzute de art.145 alin.(3) din Codul fiscal întrucât este persoană impozabilă înregistrată la organele fiscale care realizează operațiuni impozabile;
- pentru obținerea veniturilor impozabile societatea realizează investiții finanțate din bugetul local, pentru care legiuitorul a acordat drept de deducere integral conform art.145 alin.(13);
- motivele invocate de către organul fiscal în respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă gestiunii delegate nu pot fi primite pentru motivele invocate anterior;

- în aceleași condiții de fapt și de drept organele de control au acordat anterior drept de deducere a TVA-ului aferent investițiilor realizate.

Astfel, potrivit Raportului de inspecție fiscală, din suma totală de TVA dedusă, doar suma de lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată deductibilă, pentru diferența de lei s-a respins dreptul de deducere. În condițiile în care, taxa pe valoarea adăugată colectată are valoarea de lei, societatea se află în situația de plată a TVA în sumă de lei.

2. Prin cererea formulată, contestatara solicită constatarea nulității Deciziei de impunere nr...../02.11.2006 pentru faptul că la emiterea acesteia s-au respectat prevederile O.M.F. nr.972/2006, când pentru perioada martie 2006, procedura de soluționare a deconturilor cu opțiunea de rambursare este reglementată prin O.M.F.P. nr.338/2004 și Codul de procedură, iar modul de întocmire al deciziei de impunere este reglementat prin O.M.F.P. nr.1378/2005.

3. Pe fond, petenta precizează în contestație că are dreptul să beneficieze de deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei deoarece îndeplinește condițiile instituite de legiuitor prin art.145 alin.3 și 13 din Codul fiscal și solicită admiterea contestației, anularea Deciziei atacate în ceea ce privește respingerea dreptului de deducere în sumă de lei și implicit acordarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată solicitate în sumă de lei.

Prin respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a TVA în sumă de lei, petenta susține că organul fiscal a dovedit incoerență și a acordat un tratament diferit în situații identice. Afirmația este susținută de faptul că în aceleași condiții de fapt și de drept, în perioada mai - decembrie 2002, în anul 2003 și în perioada ianuarie - martie 2004, societății i-a fost recunoscut dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor realizate cu gestiunea delegată.

Contestatara invocă prevederile Legii nr.7/2004 privind Codul de conduită etică a funcționarilor publici, potrivit căroră un principiu fundamental în conduita funcționarilor publici o reprezintă egalitatea în tratament în fața autorităților și instituțiilor publice, respectiv aplicarea aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare și susține că prin tratamentul fiscal aplicat, au încălcat acest principiu.

În contestație petenta susține că, sunt indeplinite condițiile prevăzute la art.145(3) din Codul fiscal pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

-este persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată;

-realizează operațiuni supuse TVA (taxabile);

-pentru realizarea operațiunilor taxabile societatea înregistrează cheltuieli situație în care poate să deducă TVA-ul aferent realizării de operațiuni taxabile sau aferent investițiilor proprii finanțate din bugetele locale folosite pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Contestatară precizează că realizează alături de alte operațiuni și operațiuni impozabile constând în prestări servicii către Consiliul Local Constanța și Primăria Constanța, iar că sursa realizării cheltuielilor o constituie sumele acordate de la bugetul local, sub forma majorării de capital, iar toate cheltuielile aferente gestiunii delegate sunt efectuate cu respectarea prevederilor art.8 (2) din *Legea nr.326/2001 Legea serviciilor publice de gospodărie comunală*, gestiunea delegată fiind acordată conform acestui act normativ.

Referitor la convenția încheiată cu Primăria Constanța și la Contractul de închiriere încheiat cu Consiliul Local Constanța, S.C. CONSTANTA SRL menționează că organul fiscal a adoptat o soluție care nu corespunde situației de fapt și de drept.

În fapt, aceste acte juridice nu sunt contracte de acordare a gestiunii delegate, ci contracte pe baza cărora societatea obține venituri impozabile ca urmare a gestiunii delegate.

Pentru aceste considerente, petenta susține că organul fiscal a apreciat în mod eronat situația de drept și de fapt.

Prin cererea formulată S.C. CONSTANTA SRL contestă măsura organului fiscal de a nu lua în considerare veniturile obținute de către societate de la Primăria Municipiului Constanța, pe considerentul că acestea ar fi mult mai mici decât cheltuielile efectuate pentru obținerea acestora, precum și înțelegerea greșită a situației de fapt și de drept de către acesta.

Contestatară susține de asemenea că veniturile sunt obținute din activitatea de prestări servicii care constă în administrarea, pe baza gestiunii delegate, a sistemului public de iluminat, a tramei stradale, a trotuarelor, aleilor, a parcurilor, a sistemului de semaforizare și indicatoare rutiere, iar cu ocazia facturării serviciilor prestate, nu pot fi facturate și cheltuielile cu investițiile, deoarece acestea sunt finanțate, potrivit art.8(2) din *Legea nr.326/2001*.

În opinia petentei, potrivit temeiului legal mai sus invocat, finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor

publice de gospodărie comunală, se poate asigura atât prin încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (în cazul în speță prin încasarea de la Consiliul Local și de la Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate cu aceste instituții), cât și prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul Local, potrivit art.12(3), lit.e) din Legea nr.326/2001.

Menționând că în situația unei astfel de finanțări permise de lege, modalitatea de justificare a operațiunii este reglementată prin dispoziții legale speciale, contestatara susține că nu poate fi emisă factură fiscală, deoarece în situația în care sumele primite ca investiții prin majorarea capitalului social ar fi refacturate, ar însemna să se încaseze o sumă dublă, atât prin majorare de capital, cât și prin refacturarea ulterioară.

Contestatara precizează că relația desfășurată de S.C. CONSTANTA S.R.L. cu Consiliul Local și Primăria Municipiului Constanța, are un caracter comercial și un scop economic întrucât prin cheltuielile efectuate și recuperate integral din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public, în baza contractelor încheiate cu aceste instituții.

Precizând că speței nu îi sunt aplicabile prevederile art.137(3), lit.e) și ale art.129(5) din Codul fiscal, ci dispozițiile art.145(13) din același act normativ, conform cărora se acordă dreptul de deducere a TVA aferentă obiectivelor de investiții finanțate de la bugetul local, petenta susține că beneficiază de dreptul de deducere al TVA în sumă de lei.

Pentru motivele expuse, contestatara solicită ca în temeiul art.185 din Codul de procedură fiscală, să fie admisă contestația, cu consecința desființării în totalitate ca nelegale a actelor atacate, precum și acordarea dreptului de rambursare pentru TVA în sumă de lei.

I. 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...../18.04.2006, organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța au procedat la verificarea operațiunilor desfășurate în luna martie 2006 de societate, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală din data de 30.08.2006 și în baza acestuia, Decizia de impunere nr...../02.11.2006, prin care au respins în totalitate rambursarea taxei solicitate și în plus, au stabilit obligații de plată suplimentare în cuantum de lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 30.08.2006, s-a constatat că în luna martie 2006 societatea a dedus T.V.A. totală în sumă de lei, din care T.V.A. în cuantum de lei se compune din :

- lei, T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări - analitic "Drumuri publice", aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în luna martie 2006, destinate investițiilor 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 în luna martie 2006 pentru această activitate.

Din verificarea efectuată s-au constatat următoarele aspecte:

➤ În luna martie 2006, societatea a realizat operațiuni taxabile la care se aplică cota standard de 19% în conformitate cu art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003, pentru activitățile desfășurate la intern, respectiv activități proprii - prestări de servicii, comerț, alimentație publică;

➤ Pe lângă activitățile menționate mai sus, societatea a mai realizat activități în gestiune delegată, conform contractului de delegare a gestiunii, aprobat în baza HCLM nr.351/2001, emisă de Consiliul Local al municipiului Constanța în baza Legii nr.326/2001, respectiv reabilitarea sistemului de iluminat stradal, modernizarea și reabilitarea tramei stradale. Sursa de finanțare a acestor cheltuieli o reprezintă alocarea de sume din bugetul local prin majorarea capitalului social S.C. CONSTANTA SRL Constanța, respectiv viramente efectuate cu titlu de capital social de către Consiliul Local al Municipiului Constanța la capitalul social al S.C. CONSTANTA SRL.

Prin raportul de inspecție din 30.08.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit că iluminatul public și administrarea domeniului public reprezintă servicii publice de gospodărie comunală, care aparțin domeniului public (conform prevederilor art.2, alin.(1), lit.f) și i) și art.3, alin.(2) din Legea 326/2001), fiind servicii fără plată. Rezultă că aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (art.126 din Legea 571/2003).

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 și parcajelor 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 în ceea ce privește modul de tarifare și încasare a serviciilor prestate;

- prețul prestației pentru anul 2006 a fost stabilit de părți prin protocolul nr..../2006 la convenția nr...../25.02.2004 în sumă de lei.

Pentru luna martie 2006, S.C. CONSTANTA SRL a emis factura fiscală seria CT nr...../29.03.2006, către Primăria Constanța în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei;

- în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "Drumuri publice" au fost evidențiate achiziții de bunuri și servicii pentru această activitate în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei.

- societatea și-a dedus în mod eronat T.V.A. aferentă achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare), 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;

- 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 deoarece aceste prestații nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii.

În concluzie, 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;

- în jurnalul de cumpărări pentru activitatea "iluminat public" au fost evidențiate achiziții pentru această activitate în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei.

Din verificarea efectuată a rezultat că societatea comercială nu a realizat, în luna martie 2006, venituri aferente cheltuielilor pentru serviciul de iluminat public conform balanței de verificare din această lună.

- În consecință organele de inspecție fiscală au stabilit că nici pentru această activitate nu se justifică exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform art.145 alin.(3) din Codul fiscal.

3. Cu privire la T.V.A. în sumă de lei, reprezentând TVA colectată suplimentar în timpul controlului:

-La data de 28.02.2006, S.C. CONSTANTA SRL a emis factura fiscală seria CT nr....., reprezentând prestări servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, prin care stornează factura fiscală CT nr...../25.01.2006 în valoare totală de lei din care suma de lei TVA, datorită faptului că la data de 31.12.2005 își încetează valabilitatea Contractul de închiriere nr...../31.05.2002.

În fapt, contractul s-a derulat în continuare, în sensul că prestațiile pentru care a fost încheiat au avut loc, conform Actului adițional nr....., înregistrat la Primăria Municipiului Constanța sub nr..... și la S.C. CONSTANTA SRL sub nr..... la data de 12 mai 2006.

Ulterior, la data de 15 mai 2006, societatea a emis factura fiscală seria CT nr..... în sumă totală de lei, reprezentând chirie pentru folosirea SIP reabilitat, pentru perioada ianuarie-mai 2006.

Ținând cont de faptul că prestația a avut loc și că în conformitate cu prevederile art.155, alin.(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, S.C. CONSTANTA SRL avea obligația facturării chiriei până la finele lunii în care a avut loc prestarea efectuată, organul de inspecție fiscală a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii martie 2006 în sumă de lei.

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, 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.

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 (..... lei + lei) aferentă plăților efectuate în numele Consiliului Local Constanța pentru reabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public și semafoare.

Prin recalcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii martie 2006, a rezultat următoarea situație:

-TVA colectată: lei;

-TVA deductibilă: lei;

-TVA de plată: lei.

Pentru suma de lei TVA de plată datorată de societate la data de 31.03.2006, în timpul controlului s-au calculat majorări de întârziere conform O.G. nr.92/2003, până la data de 24.05.2006 (data depunerii decontului TVA aferent lunii aprilie 2006), 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 servicii se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii"*.

Potrivit acestor prevederi, cumpărătoarea CONSTANTA S.R.L. 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 are drept de deducere a T.V.A. aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu dar în contul C.L. Constanța dar totodată are și obligația să factureze aceste servicii către C.L. Constanța și să colecteze

T.V.A. aferentă, contrapartida obținută neputând fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate. Procedând în acest mod, la finele lunii nu ar mai fi rezultat T.V.A. de rambursat.

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, organele de inspecție au procedat la recalcularea T.V.A. colectată în sumă de lei (..... + + +), față de taxa în sumă de lei dedusă de societate în luna martie 2006. A rezultat că, urmare verificării societatea datorează T.V.A. de plată în sumă de lei. Aferent acestui debit au fost calculate obligații accesorii (majorări de întârziere) în quantum total de lei.

În baza raportului de inspecție fiscală din 30.08.2006 S.A.F. - A.C.F. Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare cu rol de decizie de rambursare nr...../02.11.2006, în care a fost completată rubrica „Soluționarea deconturilor cu sume negative de T.V.A. cu opțiune de rambursare”, în coloana „TVA stabilită suplimentar” suma totală de lei, reprezentând taxa dedusă eronat și „T.V.A. stabilită suplimentar de plată” în quantum de lei (rd.1), precum și obligații accesorii (majorări de întârziere) în sumă de lei

Decizia de impunere/rambursare a taxei pe valoarea adăugată a fost comunicată contestatarii prin adresa nr...../30.11.2006.

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 legalitatea măsurii privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în quantum de lei cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei și stabilirea taxei de plată în sumă de lei.

În fapt, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../18.04.2006, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferent lunii martie 2006 în sumă de lei, rezultat ca diferență între taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei și taxa colectată în quantum de lei.

În baza acestei solicitări organele de inspecție fiscală din cadrul A.C.F. Constanța au efectuat o verificare finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție din data de 30.08.2006, urmare căreia au constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea sistemului de iluminat stradal și pentru modernizarea și reabilitarea tramei stradale, temeiul de drept invocat fiind art.145 alin.(3) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

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 alin.(13) din Codul fiscal, deoarece 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 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.

În sprijinul acțiunii sale petenta invocă faptul că, în perioada mai 2002 - martie 2004, în aceleași condiții de fapt și de drept organele fiscale au acordat societății dreptul 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, fără ca ulterior să intervină vreo modificare de ordin legislativ care să interzică acest lucru.

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”.

În baza 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 s-a adoptat H.C.L.M. Constanța nr.351/02.10.2001 prin care 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..

În această hotărâre, la art.4, se stipulează că bunurile „vor fi evidențiate în patrimoniul societății separat, **ca bunuri aparținând domeniului public, neputând fi înstrăinate sau schimbată destinația acestora”.**

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. I.L. 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, **căroră 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**".

• **În speță**, singurul document (act) în formă scrisă încheiat între C.L.M 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.71/29.08.2002** privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local, în convenția încheiată ulterior acesteia, respectiv în 25.03.2004, nu se face nici o referire la acest act normativ.

Astfel, 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, se reține că:

➤ petenta nu probează încheierea unui contract de delegare de gestiune potrivit prevederilor Legii nr.326/2001 și H.C.L.M. nr.351/2001, care să conțină clauze cu privire la condițiile de acordare a gestiunii serviciilor publice, de administrare și exploatare a bunurilor din domeniul public precum și cu privire la tariful stabilit pentru serviciile prestate de CONSTANTA S.R.L., în calitate de operator de servicii publice, nefiind respectate prevederile art.19 din Legea nr.326/2001 potrivit cărora:

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

➤ **Convenția nr.....** 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.

În speță, se reține că hotărârea prin care s-a aprobat delegarea gestiunii de către C.L. Constanța este HCLM nr.351/2001, dar, 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.

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

Analizând Convenția, se constată că aceasta a fost încheiată **fără respectarea prevederilor art.39, alin.1 și 4 din O.G. nr.71/2002** prin care se instituie obligativitatea fundamentării prețurilor/ tarifelor pentru plata serviciilor prestate, după cum urmează:

Art.39:

"(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; [...]"

• 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 1).*"

- Prețul inițial al prestației a fost stabilit la nivelul sumei de lei iar prin Protocolul nr...../2006 la convenția nr...../25.03.2004 s-a majorat la nivelul sumei de lei, conform fundamentării prezentate de CONSTANTA SRL, prin Anexa nr.1.

- Din Anexa nr.1 la protocol, rezultă natura cheltuielilor cu prestațiile de servicii generate de gestiunea delegată, respectiv: autorizații și inspecții în construcții, taxe Registrul Comerțului pentru majorare capital, agent termic, energie electrică, consum apă, telefon, transport persoane, reparații auto, comisioane și dobânzi bancare, amortizare birotică, cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente personalului.

- Analizând natura acestor cheltuieli, reiese faptul că acestea **se referă exclusiv la cheltuielile proprii efectuate de CONSTANTA SRL** generate de activitatea de administrare, nefiind incluse nici un fel de cheltuieli cu prestațiile efectuate de terți pentru reabilitarea și întreținerea efectivă a străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

- În concluzie, prețul prestației stabilit de părți pentru serviciile de delegare a gestiunii acoperă numai cheltuielile

administrative proprii ale operatorului fără a acoperi și costurile de întreținere și reparații ale bunurilor din domeniul public preluate în gestiune, 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 luna martie 2006, pentru activitatea denumită generic "Drumuri publice" sunt înregistrate achiziții în valoare totală de lei, din care T.V.A. lei, achiziții ce au fost înregistrate în conturile de cheltuieli.

Cheltuielile nu se regăsesc în Anexa 1 a Convenției/2004, fiind cu mult peste nivelul prețului prestației convenit de părți, și de asemenea, nu se regăsește nici cota pentru crearea resurselor necesare efectuării investițiilor la Drumurile publice.

Finanțarea acestor achiziții este realizată din sumele provenite din majorarea capitalului social de către asociatul unic al societății - Consiliul Local Constanța iar cheltuielile și cota parte a investițiilor efectuate la bunurile aparținând domeniului public nu se recuperează 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 și autoritatea administrației publice locale de care aparțin și care asigură finanțarea acestora prin majorare de capital social al operatorului de servicii publice.

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

În fapt, prin Contractele cu nr...../22.02.2001,/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...../12.12.2001, respectiv/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 dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, iar prin Protocolul nr...../2006 la

convenția nr...../25.03.2004, pentru anul 2006 prețul închirierii a fost stabilit la lei/an inclusiv TVA.

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

➤ Deși delegarea de gestiune a S.I.P. către CONSTANTA S.R.L. a fost aprobată prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001 în temeiul Legii nr.326/2001, **petenta nu demonstrează că a și încheiat contractul de delegare de gestiune a serviciului public**, așa cum impun prevederile art.18 și 19 din lege și art.6 din hotărâre;

➤ Prin contractele de cesiune din 12.12.2001 CONSTANTA S.R.L. a preluat drepturile și obligațiile **prevăzute în contractele de delegare a S.I.P. încheiate în 22.02.2001**, anterior apariției Legii nr.326/04.07.2001 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";

➤ Contractul de închiriere a S.I.P. din 31.05.2002 încheiat cu Consiliul Local Constanța (în calitate de proprietar și beneficiar ??? al 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 cărui **administrare a fost aprobată** a fi delegată societății CONSTANTA SRL, *"neputând fi înstrăinată sau schimbată destinația acestuia"*;

- Sistemul public de iluminat este un serviciu de folosință, interes sau utilitate publică ai cărui **utilizatori** sunt cetățenii comunității și nu autoritatea administrației publice locale și pentru care **nu se percepe plată** din partea utilizatorilor, finanțarea acestuia fiind asigurată în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din lege; pentru aceste considerente societatea CONSTANTA S.R.L. nu are dreptul și nu este autorizată să realizeze operațiuni impozabile constând în închirierea S.I.P.;

- societatea CONSTANTA S.R.L. 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, în speță neexistând un contract de delegare de gestiune.

➤ După apariția O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local (31.08.2002), 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 quantumul acesteia, dar din analiza comparativă a cheltuielilor efectuate lunar de societate cu administrarea SIP și a sistemului de semafoare cu valoarea chiriei încasate, rezultă că operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru această activitate.

Astfel, în luna martie 2006 societatea nu a realizat venituri din chirii, iar totalul achizițiilor pentru activitatea S.I.P. este în sumă de lei, din care TVA lei, acestea fiind înregistrate în contul de cheltuieli.

În concluzie, având în vedere cele expuse, se reține că nici o achiziție de bunuri si 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.

De asemenea, se rețin a fi contradictorii și argumentele invocate în contestație referitoare la faptul că:

- 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, se recunoaște că acoperirea cheltuielilor pentru întreținerea și administrarea domeniului public se face prin "*alocații bugetare, sub forma majorărilor succesive de capital social*", din care se acoperă pierderile inerente ale exercițiilor financiare.

Se reține că, sub aspect financiar, modul de administrare a patrimoniului public și privat nu răspunde cerințelor impuse de principiul unei gestiuni eficiente.

◆ **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 comună 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 comună nu au fost stabilite printr-un contract încheiat în conformitate cu prevederile Legii nr.326/2001 sau O.G. nr.71/2002.

→ delegarea de gestiune a 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, 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 căreia 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 față de 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[...]"

În temeiul art.127 "Persoane impozabile și activitatea economică", este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

♦ **Primăria fiind instituție publică nu este persoană impozabilă potrivit art.127 alin.(4) din Codul Fiscal,** conform căruia "**instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități**

publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți.”

Potrivit prevederilor legale invocate, aceste operațiuni menționate sunt atribute ale Primăriei în calitate de autoritate publică, iar un contract de delegare a gestiunii nu poate schimba natura acestora.

Rezultă că, în speță, în situația în care firmele prestatoare ar fi facturat direct Primăriei (persoană neimpozabilă) lucrările pentru reabilitarea și efectuarea de investiții la sistemul de iluminat public și la sistemul de drumuri publice, aceasta nu ar fi putut deduce și solicita la rambursare taxa pe valoarea adăugată, aferentă facturilor emise de furnizorii de specialitate.

◆ **Măsura constând în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor aparținând domeniului public** a fost dispusă de organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor **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.

◆ **Susținerile 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 în sumă totală de lei constând în reparații și investiții (extinderi) efectuate la sistemele de drumuri publice și la iluminatul public nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, deoarece:

- aceste sisteme la care s-au efectuat investiții și lucrări de întreținere și reparații 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 S.R.L., 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 S.R.L. are dreptul la perceperea unui tarif, ce trebuia stabilit în conformitate cu prevederile O.G. nr.71/2002, care 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).

- contractul de închiriere a S.I.P. nu are susținere legală și temei de drept deoarece, pe de o parte petenta nu justifică calitatea de „titular” al acestui sistem, neexistând un contract de delegare de gestiune a acestuia iar pe de altă parte, închirierea dreptului de folosință a S.I.P. contravine Legii nr.326/2001 și O.G. nr.71/2002, acesta fiind un bun de interes public general, aparținând domeniului public al mun. Constanța pentru a cărui utilizare nu se percep venituri. Din acest motiv, susținerea petentei potrivit căreia realizează venituri impozabile din închirierea S.I.P., nu este întemeiată legal.

- achizițiile de servicii facturate de societățile prestatoare pentru activitatea „Drumuri publice” 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 C.L. Constanța iar finanțarea acestor achiziții s-a efectuat în totalitate din bugetul C.L., sub forma majorărilor de capital și nu din bugetul propriu al operatorului de servicii. În această situație,

CONSTANTA S.R.L. acționează ca un intermediar între prestatorii efectivi de servicii de reparații și investiții 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**, pe motiv că investițiile realizate sunt finanțate în totalitate din bugetul local sub forma majorării de capital.

Conform prevederilor art.145 alin.(13) din Cod:

*" Taxa pe valoarea adăugată **afărentă 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"**.*

Se reține că, prevederile legale invocate nu-și au aplicabilitate pentru speța în cauză, 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.

→ Investițiile în cauză aparțin domeniului public de interes general și deci nu pot fi „obiective de investiții proprii” ale CONSTANTA SRL destinate realizării de operațiuni taxabile, fapt acceptat chiar de către contestatară, care, deși a înregistrat o parte din achizițiile de servicii în conturile de imobilizări, (231,212) nu a procedat la calculul amortizării legale a acestora, deoarece le-a considerat a fi bunuri proprietate publică.

→ 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, 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.

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

SC 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 S.R.L. 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. De asemenea, 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 cărora 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 ocazionale 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, respectându-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 Primăriei 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 livrare bunuri sau 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.

SC 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 C.L.M. 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 numele C.L. Constanța pentru întreținerea, administrarea, dezvoltarea și modernizarea bunurilor aparținând domeniului public.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de în sumă de lei colectată suplimentar de organul de inspecție fiscală

Din cuprinsul contestației rezultă că nu sunt precizate motivele de fapt și de drept pentru care petenta contestă această măsură, situație în care se va respinge ca nemotivată acțiunea formulată pentru acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, societatea nu are drept de rambursare a T.V.A. solicitată în cuantum de lei și, în plus datorează

taxa stabilită suplimentar de organele de inspecție, în cuantum 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:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulată de SC CONSTANTA SRL împotriva Deciziei de impunere nr...../02.11.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală din data de 30.08.2006 întocmite de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța, pentru suma de lei, reprezentând:

- lei, TVA respinsă la rambursare;
- lei - T.V.A.de plată;
- lei - majorări de întârziere;

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**

P.F./5ex
22.01.2007