



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 45 / 2011

privind soluționarea contestației formulate de
REGIA AUTONOMĂ .X. .X. R.A.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr.**908631/02.09.2010**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./01.09.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.908631/02.09.2010, cu privire la contestația formulată de **REGIA AUTONOMĂ .X. .X. R.A. (denumită în prezenta decizie .X. .X. R.A.)** cu sediul în .X., Str. X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J16/X/1999, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției .X.e de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.07.2010.

Contestația formulată de reprezentanții .X. .X. R.A. a fost depusă inițial și la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, fiind înregistrată sub nr.908491/13.08.2010, însă în conformitate cu prevederile pct.3.4 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a fost transmisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal, pentru a face aplicația pct.3.1 din același act normativ.

.X. .X. R.A. contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:
- impozit pe profit .X. lei;

- majorari de intarziere
afereinte impozitului pe profit .X. lei;
- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;
- majorari de intarziere afereinte TVA .X. lei ;
- penalități de întârziere afereinte TVA X. lei.

În raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010 de către .X. .X. R.A, respectiv 30.07.2010, potrivit mențiunii “*Am primit azi 30.07.2010*” de pe adresa nr..X./2.07.2010 de înaintare a deciziei de impunere contestată, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la data de 12.08.2010, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 si art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, .X. .X. R.A regăsindu-se la poziția X din Aexa 2 „Lista marilor contribuabili care vor mai fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011”, conform OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. .X. R.A.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției .X.e de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.07.2010, regia autonomă susține următoarele:

1. Referitor la pierderea lunară de energie conținută în apa caldă de consum și sub formă de încălzire ca urmare a discontinuității termoizolației conductelor montate în canale de protecții, a tasării acestora și a umectării cu apa provenită din infiltrații ale apei potabile, menajere sau pluviale .X. .X. R.A. susține că aceasta este mult mai mare în realitate, respectiv circa 22% în medie față de 11%, respectiv de 17,61% procente

aprobate și aplicate de regie în perioada verificării. Deși regia a făcut eforturi pentru a fi recunoscute de ANRSC .X. aceste pierderi tehnologice nu au fost acceptate la valorile reale, nu au fost luate în calculul tarifului de distribuție sau de producere iar bilanțul energetic întocmit conform prevederilor legale nu a fost avizat de ANRSC .X. pentru ca ulterior nivelul real al pierderilor tehnologice să fie aprobat de autoritatea locală.

De asemenea, contestatoarea susține că în perioada 2005 – 2009, agentul termic primar cumpărat de la .X. .X. și gazul natural de la .X. România nu se regăsește vândut în aceeași cantitate exprimată în numărul de Gcal facturate existând diferențe ca urmare a acestor pierderi tehnologice peste limitele procentuale aprobate(respectiv 11% și 17,61%).

Din acest motiv regia susține că nu este de acord cu colectarea TVA la Gcal nefacturată, respectiv pierdută, întrucât art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007, se referă la livrări de bunuri, respectiv bunuri lipsă în gestiune, ori furnizarea de energie termică reprezintă o prestare de serviciu și nu reprezintă o livrare de bunuri mobile corporale așa cum prevede actul normativ invocat, iar agentul termic nu este recepționat la cumpărare ca să fie vândut și să se stabilească lipsuri în gestiune.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală fac precizări în Raportul de inspecție fiscală cu privire la pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum (pag.18 din Raportul de inspecție fiscală), normele legale referitoare la acest aspect fiind în vigoare începând cu data de 01.01.2008, astfel că, nu înțelege din ce cauză s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată pe perioada 2005 – 2008 și impozit pe profit pe perioada 2007-2009 când legea nu are explicații clare, iar referitor la norma de consum regia susține că aceasta nu este specifică serviciului de prestare, încadrarea pierderilor tehnologice în această normă de consum fiind forțată și în consecință impozitul pe profit calculat nu este real.

Ca urmare, regia autonomă susține că nu datorează TVA în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

2. În ceea ce privește alocațiile primite de .X. .X. R.A., contestatoarea susține că i-a fost incredintata de catre Consiliul Local al Municipiului .X. organizarea licitatiilor publice pentru atribuirea contractelor de achizitie publica si sa urmareasca realizarea si executarea lucrarilor conform listei obiectivelor de investitii. Receptia lucrarilor finalizate si a utilajelor achizitionate s-a realizat de catre comisia de receptie numita in acest scop, bunurile rezultate fiind evidentiata in patrimoniul public pe baza proceselor verbale de receptie insusite de ordonatorul principal de credite. In evidenta

contabilă a regiei lucrările executate și utilajele recepționate au fost evidențiate în contul 212 "Mijloace fixe". Lucrările din anul 2007 au fost evidențiate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" și trecute în contul 212 "Mijloace fixe" ca urmare a întocmirii proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor. HG nr.1031/1999 privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor care alcatuiesc domeniul public al statului și al unităților administrativ teritoriale date în administrare regiilor autonome, prevede obligativitatea înregistrării în activ a bunurilor respective în conturi corespunzătoare de imobilizări, analitic distinct, iar în pasiv în creditul contului 1015.02 "Patrimoniul public", urmând ca în momentul înscrierii societății comerciale rezultată ca urmare a reorganizării regiei aceste bunuri să fie înregistrate în contabilitate ca predate administrației publice locale. Întrucât până la data prezentei regia nu s-a transformat în societate și neexistând un alt act normativ de obligare a scoaterii din bilanț a bunurilor aparținând domeniului public regia susține că nu a procedat la astfel de înregistrări contabile și consideră că în mod eronat echipa de inspecție fiscală a concluzionat obligativitatea înregistrării acestor bunuri extracontabil în perioada 2005 – 2009.

În derularea hotărârilor de guvern, în calitate sa de administrator al bunurilor de natura domeniului public .X. .X. R.A. împreună cu Primaria Municipiului .X. au organizat licitații pentru achiziția de echipamente și executarea de lucrări pentru care a încheiat contracte de lucrări și respectiv prestări de servicii. Contestatoarea susține că echipa de inspecție fiscală a înțeles eronat aceste acțiuni întrucât regia nu poate fi privită ca un intermediar între prestatorii - furnizori propriu-zisi de echipamente și lucrări și Consiliul Local al Municipiului .X.. Astfel, prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art.128 alin.2 se prevede că "*Se considera ca o persoana impozabila care actioneaza in nume propriu dar in contul altei persoane in calitate de intermediar intr - o livrare de bunuri a achizitionat si livrat bunurile respective ea insasi*" în condițiile stabilite prin norme, iar normele de aplicare ale Codului Fiscal precizează ca "*se considera livrare de bunuri atunci când **comisionarul** actioneaza in nume propriu dar in contul **comitentului** pe baza unui contract de comision*". Regia susține că acest contract de comision nu a fost încheiat între .X. .X. R.A. și Primaria Municipiului .X. și din acest motiv consideră precizarea inspecției fiscale cu privire la acest aspect ca fiind eronată.

De asemenea, contestatoarea susține că Normele la Codul Fiscal precizează că: "*emiterea de către mandatar a unei facturi în numele sau către cumparator pentru livrarea de bunuri intermediare nu este suficientă pentru a-l transforma în cumparator revânzător din punct de vedere al TVA.*" Astfel că, încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală este forțată și eronată întrucât regia nu a avut calitatea de mandatar.

Totodată, contestatoarea arată că în Precizările de închidere a exercitiilor financiare la bugetari (Monitorul oficial nr.11164 /22.12.2005, Monitorul oficial nr.1010/19.12.2006), precum și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a prevăzut obligativitatea reîntregirii TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în anul 2005, respectiv 2006, cu sume de la buget prin virarea de către agenții economici respectivi la bugetul local ca restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți. Contestatoarea susține că echipa de inspecție fiscală a reținut în mod eronat că regia a primit sume în avans și că returnarea TVA dedus dar neutilizat pentru același fel de investiții ar constitui returnarea avansului pe considerentul că sumele primite de la Primăria Municipiului .X. se acordau pe baza de facturi emise de furnizorii prestatori întrucât niciodată nu au fost primite sume în plus, iar sumele restituite de regie în valoare totală de .X.

lei nu reprezintă restituire de avans ci chiar TVA dedus returnat aferent perioadei 2005-2006. Regia susține că înțelege ca suma să fie considerată ca avans doar dacă față de valoarea contractată și executată generală .X. R.A. ar fi primit această sumă în plus.

De asemenea, contestatoarea invocă prevederile art.134 alin.2 lit b din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și susține că eronat se reține de către echipa de inspecție fiscală și se încadrează ca livrare de bunuri, bunurile publice asupra cărora s-au făcut investiții cu bani proveniți de la bugetul statului și consideră că prevederile Codului fiscal referitoare la livrarea de bunuri nu i se aplică deoarece regia administrează aceste bunuri proprietate publică iar investițiile efectuate la acestea nu pot reprezenta livrări de bunuri în domeniul public și prin urmare regia nu poate să factureze Primăriei Municipiului .X. și să colecteze TVA, încadrarea în articolele Codului fiscal menționate de echipa de inspecție fiscală fiind eronată.

Contestatoarea arată că pentru anul 2007, pentru TVA dedus în valoare de .X. lei a primit o comunicare de la Ministerul Finanțelor Publice pe care o anexează în copie. Până în prezent TVA dedus aferent acestui an nu a fost returnat.

Fata de cele prezentate regia contestă suma de .X. lei reprezentând TVA colectată stabilită de inspecția fiscală ca obligație a regiei față de Primăria Municipiului .X. precum și majorările de întârziere aferente TVA în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În concluzie, regia contestă obligația totală de plată în sumă de .X. lei stabilită de echipa de inspecție fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010 emisa de Directia generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.07.2010, astfel:

1. Prezentarea generala a activității desfășurate și a modului de organizare a sistemului public de alimentare centralizata cu energie termica a Municipiului .X., administrat de Regia Autonoma .X. .X. R.A.

.X. .X. R.A. asigura incalzirea și apa calda de consum la populație, agenți economici și instituții socio-culturale din Municipiul .X. prin intermediul a 105 puncte termice (care utilizeaza ca agent termic primar apa fierbinte furnizata de SC .X. .X. SA), 16 centrale termice de cvartal și 36 centrale termice la nivel de bloc (scara de bloc), care utilizeaza drept combustibil gazele naturale furnizate de .X. .X. Romania S.A.

Cele 105 puncte termice, 16 centrale termice de cvartal și 36 centrale termice de bloc asigura agentul termic secundar pentru incalzire și apa calda de consum pentru circa 68.000 apartamente, agenți economici amplasati la parterul blocurilor de locuinte, școli, gradinițe, spitale, camine de familiști, camine de batrâni, etc.

Sistemul centralizat de producere și distribuie energie termica din Municipiul .X. este alcatuit din doua subsisteme și anume:

- subsistemul de .X. urbana - puncte termice compus din:
 - unitatea de producție agent termic primar (centrala de cogenerare):
 - rețeaua de transport agent termic primar (apa fierbinte);
 - punctele termice urbane;
 - rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru incalzire.

Unitatea de productie agent termic primar și rețeaua de transport agent termic primar (apa fierbinte) sunt administrate de S. C. .X. .X. S. A.

Punctele termice urbane (105 obiective termice), impreuna cu rețeaua de distribuție a apei calde și a agentului termic secundar pentru incalzire aparțin domeniului public al Municipiului .X. și sunt administrate de .X. .X. R.A

Prepararea apei calde de consum și a agentului termic secundar pentru incalzire se face in schimbatoare de caldura cu placi inoxidabile existente in punctele termice, care preiau caldura continuta in apa fierbinte furnizata de S. C. .X. .X. S. A.

Prepararea apei calde de consum se face in schimbatoarele de caldura cu placi, care preiau caldura din apa fierbinte și o cedeaza apei potabile.

- Subsistemul centralelor termice de cartier sau bloc (scara) - compus din 52 de unități de producere și distribuție a energiei termice, format din:
- 16 centrale termice de cvartal, cu funcționare pe gaze naturale, furnizate de .X. .X. Romania S.A;
- 36 centrale termice de scara, cu funcționare pe gaze naturale.

Cazanele de apă caldă produc agentul primar necesar pentru încălzire și prepararea apei calde de consum.

Prepararea apei calde de consum se realizează în schimbatoare de căldură cu plăci inoxidabile agentul termic încălzitor fiind produs în cazane.

Lungimea conductelor termice din sistemul de distribuție este de 492 km.

Utilizatorii finali care beneficiază de apă caldă de consum și agent termic secundar pentru încălzire din sistemul public centralizat de alimentare cu energie termică din Municipiul .X., sunt:

- 2.914 blocuri de locuințe (4.686 scări), grupate în aproximativ 360 asociații de proprietari (locatari) ;
- aproximativ 460 agenți economici și instituții socio-culturale.

2. Referitor la modul de organizare și funcționare a Regiei Autonome .X. .X. R.A., la înregistrarea în evidența contabilă a bunurilor ce aparțin domeniului public al Municipiului .X. și la modul de administrare a sistemului de alimentare centralizată cu energie termică a Municipiului .X., echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

a. Regia este organizată și funcționează în baza Legii nr.15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale și s-a înființat prin H.C.L.M. nr.180/1998 privind reorganizarea Regiei Autonome .X. .X. .X. prin care s-a stabilit obiectul de activitate, patrimoniul denumirea și sediul principal.

Deși, O.U.G. nr.30/16.06.1997 privind reorganizarea regiilor autonome, prevede următoarele:

"Art. 1

(1) Regiile autonome organizate în temeiul Legii nr.15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, cu modificările și completările ulterioare, indiferent de autoritatea în coordonarea careia își desfășoară activitatea, se reorganizează în conformitate cu prevederile prezentei ordonanțe de urgență.

(2) Ministerele de resort și celelalte autorități ale administrației publice centrale sau locale sub autoritatea cărora sunt organizate și funcționează regii autonome au obligația ca în termen de 90 de zile de la intrarea în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, să definitiveze programele de reorganizare a regiilor autonome.

(3) Pe baza programelor de reorganizare prevazute la alineatul precedent, autoritatile administratiei publice centrale sau locale sub autoritatea carora își desfășoara activitatea regii autonome vor dispune, pentru fiecare dintre acestea, prin acte administrative individuale, masuri de reorganizare sau dizolvare și lichidare prin vânzare de active, dupa caz.

4) Regiile autonome care presteaza servicii de utilitate publica, precum și regiile autonome din alte domenii de activitate care inregistreaza pierderi, se includ cu prioritate în programele de reorganizare, in conformitate cu prevederile prezentei ordonante de urgenta.

Art. 2

Dupa elaborarea programelor prevazute la art.1 alin. (2), regiile autonome care nu sunt supuse procedurii de dizolvare și lichidare vor fi reorganizate ca societati comerciale in formele prevazute de lege la data reorganizarii.

Art.8

(1) Autoritățile administratiei publice centrale sau locale care au sub autoritate regii autonome vor proceda la reorganizarea acestora, in termen de 6 luni de la intrarea in vigoare a prezentei ordonante de urgenta. "

Art.53 și 56 din Legea serviciului public de alimentare cu energie termica nr.325/14.07.2006, prevad:

Art.53

“În termen de 12 luni de la data intrarii în vigoare a prezentei legi regiile de .X. se vor reorganiza, prin hotarâri ale autorităților administrației publice a in societati comerciale in conditiile legii.

Art 56

Prezenta lege intra in vigoare la data de 21 martie 2007”,

la data inspectiei fiscale contribuabilul este organizat si functioneaza ca și regie autonomă, nefiind facute demersurile de transformare in societate comerciala.

b) Bunurile ce alcatuiesc sistemele publice centralizate de alimentare cu energie termica ale Municipiului .X. sunt inregistrate la data inspectiei fiscale, in evidenta contabila a regiei in conturile de imobilizari corporale, desi acestea apartin proprietății publice, asa cum rezulta din urmatoarele acte normative:

- Legea nr.213/17.11.1998 - privind proprietatea publica și regimul juridic al acesteia, prevede ca:

Anexa III. Domeniul public local al comunelor, orașelor și municipiilor este alcatuit din urmatoarele bunuri:

[...].

4. rețelele de alimentare cu apa, canalizare, .X., statiile de tratare și epurare a apelor uzate, cu instalatiile, constructiile și terenurile aferente; »

- O.G. nr. 73/29.08.2002 - privind organizarea și functionarea serviciilor publice de alimentare cu energie termica produsa centralizat, prevede ca:

Art. 2

(1) Serviciile energetice de interes local se furnizeaza prin intermediul unor sisteme publice centralizate de alimentare cu energie termica, denumite in continuare sisteme energetice de interes local, destinate producerii, transportului, distributiei și furnizarii energiei termice pe teritoriul localitatilor.

*(-) Serviciile energetice de interes local se gestioneaza și se administreaza prin intermediul unor **agenti economici furnizori/prestatori de servicii energetice de interes local, specializati și licentiați in conditiile legii, denumiti in continuare operatori.***

Art.3

(1) Sistemele energetice de interes local fac parte din infrastructura tehnico-edilitară a localitatilor și apartin proprietatii publice a unitatilor administrativ-teritoriale.

[...]

(3)Sistemele energetice de interes local constituie un ansamblu tehnologic și funcțional unitar alcatuit din constructii, instalatii tehnologice, echipamente și dotari, care **cuprinde:**

-centrale termice și/sau centrale electrice de .X.:

- retele de transport;

c) puncte termice/statii termice;

d) retele de distribuție;

e) constructii și instalatii auxiliare

f) bransamente până la punctele de delimitare/separare

g)sisteme de masura control și automatizare .

- Legea nr 325/14.07.2006 - Legea serviciului public de alimentare cu energie termica, prevede ca.

«Art. 2

(1) Serviciul public de alimentare cu energie termica în sistem centralizat face parte din sfera serviciilor comunitare de utilitati publice și cuprinde totalitatea activitatilor privind producerea, transportul, distributia și furnizarea energiei termice desfașurate la nivelul unitatilor administrativ-teritoriale sub conducerea, coordonarea și responsabilitatea autoritatilor administratiei publice locale sau asociatiilor de dezvoltare comunitara, dupa caz, în scopul asigurarii energiei termice necesare încălzirii și prepararii apei calde de consum pentru populatie, institutii publice, obiective social culturale și operatori economici.

(2) Serviciul public de alimentare cu energie termica în sistem centralizat se realizeaza prin intermediul infrastructurii tehnico-edilitare specifice apatinând domeniului public sau privat al autoritatii administratiei publice locale ori asociatiei de dezvoltare comunitara, care formeaza

sistemul de alimentare centralizata cu energie termica al localitatii sau al asociatiei de dezvoltare comunitara, denumit în continuare SACET.

(3) În sensul prezentei legi, SACET este alcatuit dintr-un ansamblu tehnologic și functional unitar constând din constructii, instalatii, echipamente, dotari specifice și mijloace de masurare destinat producerii, transportului, distributiei și furnizarii energiei termice pe teritoriul localitatilor, care cuprinde:

a) centrale termice sau centrale electrice de .X.;

b) retele de transport;

c) puncte termice/statii termice;

d) retele de distributie;

e) constructii și instalatii auxiliare;

f) bransamente, pana la punctele de delimitare/separare a instalatiilor;

g) sisteme de masura, control și automatizare. "

- Legea nr. 51/08.03.2006 - Legea serviciilor comunitare de utilități publice, prevede ca:

"Art. 2

În înțelesul prezentei legi, termenii și notiunile de mai jos se definesc după cum urmează:

k) domeniu public - totalitatea bunurilor mobile și imobile dobândite potrivit legii, aflate în proprietatea publica a unitatilor administrativ-teritoriale, care, potrivit legii ori prin natura lor, sunt de folosinta sau interes public local ori judetean, declarate ca atare prin hotarare a consiliilor locale sau a consiliilor judetene și care nu au fost declarate prin lege bunuri de uz ori de interes public national;

Art. 26

(1) Bunurile proprietate publica din componența sistemelor de utilități publice sunt supuse inventarierii anuale și se evidentiază distinct extracontabil, în patrimoniul operatorilor, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului sau de organizarea, forma de proprietate, natura capitalului ori țara de origine a operatorilor.

(2) Bunurile proprietate publica a unităților admnistrativ-teritoriale aferente sistemelor de utilități publice nu pot fi aduse ca aport la capitalul social al societăților comerciale înființate de autoritățile administrației publice locale sau ca participare la constituirea unor societati comerciale cu capital mixt și nu pot constitui garantii pentru creditele bancare contractate de autoritățile administrației publice locale sau de operatori fiind inalienabile, imprescriptibile și insesizabile.

(3) Bunurile proprietate publica a unitatilor administrativ-teritoriale utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciilor de utilitati publice pot fi date în administrare sau pot fi concesionate operatorilor în conformitate cu prevederile legale[...]. »

c.) Referitor la trecerea bunurilor ce formeaza sistemul de utilitati publice, utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciilor publice de alimentare cu energie termica (care la infiintarea regiei au facut parte din patrimoniul acesteia), in proprietatea publica a unitatilor administrativ-teritoriale, legislatia in vigoare prevede obligativitatea intocmirii inventarului bunurilor din domeniul public de catre comisii special constituite, centralizarea acestuia, insusirea inventarului de catre consiliile locale, pentru ca, prin hotarare de guvern, sa se ateste apartenenta bunurilor la domeniul public de interes local si înregistrarea operatiunilor de modificare a regimului juridic al bunurilor din domeniul public al unitatilor administrativ-teritoriale.

Astfel, Legea nr. 213/17.11.1998 - privind proprietatea publica și regimul juridic al acesteia, prevede:

« Art. 19

(1) Inventarul bunurilor din domeniul public se întocmește în termen de 9 luni de la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(2) În termen de 45 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi, Departamentul pentru Administratie Publica Locala va elabora, pe baza propunerilor consiliilor judetene, ale Consiliului .X. al Municipiului .X. sau ale consiliilor locale, dupa caz, normele tehnice pentru întocmirea inventarului, pe care le va supune spre aprobare Guvernului.”

Potrivit prevederilor legale s-au constatat urmatoarele:

- Prin H.C.L.M. nr .X./29.07.1999 a fost aprobata comisia speciala pentru întocmirea inventarului bunurilor care alcatuiesc domeniul public al Municipiului .X.;
- Prin H.C.L.M. nr.147/31.08.1999 a fost însușit inventarul, întocmit de comisia speciala constituita potrivit Hotararii Consiliului Local al Municipiului .X. nr..X./1999, privind bunurile ce alcatuiesc domeniul public al Municipiului .X.;
- Prin H.G nr. 965/05.09.2002 a fost atestat domeniului public al judetului .X. precum și al municipiilor, orașelor și comunelor din judetul .X., care la pozitiile 3706 - 4261 cuprinde retelele de .X. si echipamentele aferente acestora, care se gasesc inregistrate si in evidenta contabila a Regiei Autonome .X. .X. R.A ca imobilizari corporale.

Rezulta ca, odata cu intrarea in vigoare a H.G. nr. 965/0509.2002, bunurile din componenta sistemelor de utilitati publice, utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciilor publice de alimentare cu energie termica in Municipiul .X., inregistrate in evidenta contabila a regiei ca imobilizari corporale, fac parte din domeniul public, Consiliul Local al Municipiului .X. fiind obligat sa faca inregistrarea operatiunilor de modificare a regimului juridic al bunurilor, ele putand fi date numai în administrare, concesionate sau inchiriate, în conditiile legii.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca, până la data inspecției fiscale, imobilizarile corporale reprezentând bunurile din componenta sistemului de utilități publice, utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciilor publice de alimentare cu energie termică în Municipiul .X., înregistrate în evidența contabilă a regiei și care fac parte din domeniul public, nu au fost transferate Consiliului Local al Municipiului .X., nu au fost scoase din evidența contabilă a regiei și nu au fost înregistrate extracontabil, așa cum prevede art.26 din Legea nr.51/2006 Legea serviciilor comunitare de utilități publice:

„ (1) Bunurile proprietate publică din componenta sistemelor de utilități publice sunt supuse inventarierii anuale **și se evaluează distinct, extracontabil**, în patrimonial operatorilor, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului sau de organizarea, forma de proprietate, natura capitalului ori țara de origine a operatorilor. ”

De asemenea, art.III, lit.b din Legea nr.259/19.07.2007 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, prevede ca:

“La data intrării în vigoare a prezentei legi, se abroga:

[...].

b) Lit.D și E din anexa nr. 3 la Normele metodologice privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor care alcatuiesc domeniul public al statului și al unităților administrative-teritoriale aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1031/1999, publicată în Monitorul Oficial al României Partea I nr. 620 din 17 decembrie 1999”.

Anexa nr 3 la H.G. nr.1031/1999 se referă la Monografia privind înregistrarea în contabilitate a bunurilor care alcatuiesc domeniul public al statului și al unităților administrative-teritoriale” și la lit. D prevede că

'D La regiile autonome

1. Evidența bunurilor aflate în administrare pe baza hotărârii Guvernului care atestă apartenența bunurilor la domeniul public al statului

208,211.212 = 1015.02

- intrarea în patrimoniu a bunurilor care, potrivit legii, alcatuiesc domeniul public al statului

208,211,212 = 1015.02

- ieșirea din patrimoniu a bunurilor care, potrivit legii, aparțin domeniului public al statului

1015.02=208,211.212”

Din prevederile legale prezentate anterior s-a constatat că regia trebuia să înregistreze în evidența contabilă ieșirea din patrimoniu a bunurilor care, potrivit legii aparțin domeniului public al statului și să le înregistreze extracontabil.

d.) Referitor la modul de administrare și exploatare a bunurilor aparținând domeniului public, în timpul inspecției fiscale a

fost prezentata H.C.L.M. nr.6/29.01.2009 prin care Consiliul Local al Municipiului .X. a aprobat «**darea in gestiune directa, catre Regia Autonoma de .X. .X., a serviciului public de alimentare cu energie termica in sistem centralizat, respectiv producerea, transportul, distributia si furnizarea energiei termice, in municipiul .X.** », astfel că aceasta hotarare (aparuta foarte tarziu - anul 2009), nu face nici o precizare privind bunurile ce formeaza infrastructura sistemului public de alimentare cu energie termica si nici precizari privind folosinta, posesia si dreptul de a dispune de bunurile respective, asa cum prevad urmatoarele actele normative:

- Legea nr. 213/17.11.1998 - privind proprietatea publica și regimul juridic al acesteia:

"Art. 5

A)Regimul juridic al dreptului de proprietate publica este reglementat de prezenta lege daca prin legi organice speciale nu se dispune altfel.

Art. 11

A)Bunurile din domeniul public sunt inalienabile, insesizabile și imprescriptibile, dupa urmeaza:

a) **nu pot fi înstrainate; ele pot fi date numai in administrare, concesionate sau închiriate in conditiile legii;**

Art.12

Bunurile din domeniul public pot fi date, dupa caz, in administrarea regiilor autonome, a prefecturilor, a autorităților administratiei publice centrale și locale, a altor institutii publice de interes national, judetean sau local.

SECTIUNEA a -2-a

Gestiunea directă

Art.29

(1) **Gestiunea directă** este modalitatea de gestiune în care autoritatile deliberative și executive, în numele unităților administrative teritoriale pe care le reprezinta, își asuma și exercită nemijlocit toate competențele și responsabilitatile ce le revin potrivit legii cuprivire la furnizarea/prestarea serviciilor de utilitati publice, respectiv la administrarea, funcționarea și exploatarea sistemelor de utilitati publice aferente acestora.

(2) Gestiunea directă se realizează prin intermediul unor operatori de drept public înființați la nivelul unităților administrative teritoriale în baza hotararilor de dare în administrare adoptate de autoritățile deliberative ale acestora; acești operatori pot fi:

c) servicii publice de interes local sau judetean, cu personalitate juridica, înfiintate șiorgabizate prin hotărâri ale autorităților deliberative ale unitatilor administrativ-teritoriale;

(3) Operatorii organizați ca servicii publice de interes local sau judetean, cu personalitate juridică au patrimoniu propriu, functioneaza pe baza de

gestiune economică și se bucură de autonomie financiară și funcțională; acești operatori sunt subiecte juridice de drept fiscal, sunt titulari ai codului unic de înregistrare fiscală și au conturi deschise la unitățile teritoriale ale trezoreriei sau la unitățile bancare și întocmesc, în condițiile legii buget de venituri și cheltuieli și situații financiare anuale.

(4) Operatorii care își desfășoară activitatea în modlitatea de gestiune directă furnizează/prestează servicii de utilități publice prin exploatarea și administrarea infrastructurii tehnico-edilitare aferente acestora, pe baza hotărârii de dare în administrare a serviciului și a sistemului de utilități publice aferent serviciului, adoptată de autoritățile deliberative ale unităților administrative-teritoriale, precum și pe baza licenței eliberate de autoritatea de reglementare competentă. **Prin hotărârea de dare în administrare se clarifică drepturile și obligațiile părților cu privire la furnizarea /prestarea serviciului, inclusiv la administrarea, funcționarea și exploatarea sistemului de utilități publice aferente acestuia**”

3. Constatari fiscale privind impozitul pe profit aferent perioadei 2007-2009.

3.1 Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 – 2009 .X. .X. R.A a cumparat/produs prin punctele termice (PT) si centralele termice (CT) ce apartin sistemului public centralizat de alimentare cu energie termica a Municipiului .X., o cantitate totala de energie termica de .X. Gcal, din care: .X. Gcal in PT si .X. Gcal in CT, astfel:

- in anul 2007, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2009 X Gcal din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT.

S-a constatat că regia factureaza catre consumatori contravaloarea energiei termice (exprimata in Gcal.) continuta de apa calda si nu volumul de apa. Pentru determinarea cantitatii de energie termica cumparata/produsa (exprimata in Gcal.) regia utilizeaza formule matematice de transformare a energiei termice continuta in agentul termic primar achizitionat de la S.C. .X. .X. S.A. si a energiei continuta in metru cub de gaz, avand in vedere cantitatile de agent termic achizitionat, puterea si randamentul instalatiilor termice (schimbatoare de caldura, respectiv cazane de incalzire), precum si formule matematice de transformare din .X. si .X. respectiv metru cub, in Gcal.

Cantitatea de energie termica cumparata/produsa, exprimata in Gcal., este evidentiata lunar in documentele "Calcul pentru agentul termic primar" si "Calcul pentru agentul termic secundar".

Costurile aferente cantitatii de energie termica cumparata/produsa au fost înregistrate in contabilitatea financiara in conturile de cheltuieli

corespunzatoare, regia considerând aceste cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal, iar în evidența contabilă de gestiune au fost colectate în contul 902 - "*Decontări interne privind producția obținută*".

Pentru aceeași perioadă, regia a facturat către consumatori o cantitate totală de energie termică de X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT, astfel:

- în anul 2007, X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT;
- în anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT;
- în anul 2009, X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT.

Cantitățile de energie termică facturate, se regăsesc în contabilitatea financiară conturile 704 - "*Venituri de lucrări executate și servicii prestate*", în suma .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă CT și .X. lei aferentă PT și 741 - "*Venituri din subvenții de exploatare*", în suma de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă CT și .X. lei aferentă PT.

S-a constatat că în această perioadă, există o diferență semnificativă între cantitatea de energie termică cumpărată (PT), respectiv produsă (CT), și cantitatea de energie termică facturată către consumatori. **Această diferență reprezintă pierderea pe care o înregistrează regia în rețeaua de distribuție a energiei termice, de la PT-uri, respectiv CT-uri până la bransamentele de condominii (scări de bloc), unde sunt montate echipamente de măsură a energiei termice.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că pierderile de energie termică înregistrate nu conțin și pierderile din rețeaua de transport (între locul de producere a agentului termic primar de către S.C. .X. .X. SA și punctele termice), acestea fiind suportate de producător (S.C. .X. .X. SA).

La intrarea agentului termic primar în punctele termice sunt montate echipamente de măsură (contoare), iar producătorul (S.C. .X. .X. S.A.) emite factura către regie în baza citirii acestor contoare.

Referitor la prețurile/tarifele practicate și pierderile tehnologice înregistrate în rețeaua de distribuție a energiei termice, s-a constatat că, autoritatea competentă pentru aprobarea acestora este unitatea administrativ-teritorială (Consiliul Local al Municipiului .X.), iar autoritatea de reglementare în domeniul energiei termice (care avizează pierderile tehnologice) este Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice (ANRSC) așa cum rezultă din art.11, 13 și 14 Legea nr.325/14.07.2006 Legea serviciului public de alimentare cu energie termică, care prevede:

La cap.8 art.40 din aceeași lege se prevede: "Prețurile locale se stabilesc și se ajustează sau se modifică pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competentă. În calculul acestora vor fi luate în considerare costurile justificate ale activităților de producere, transport distribuție și furnizare a energiei termice, inclusiv cheltuielile aferente dezvoltării și

modernizării SACET, pierderile tehnologice, cheltuielile pentru protecția mediului, precum și o cotă de profit dar nu mai mult de 5%”.

(3) Pierderile tehnologice se aproba de autoritatea administrației publice locale având în vedere o documentație elaborată pe baza bilanțului energetic, întocmită de operatorul care are și calitatea de furnizor și avizată de autoritatea competentă”

Organele de inspecție fiscală au constatat că în calitate de autoritate competentă Consiliul Local al Municipiului .X. a emis H.C.L.M. nr..X.31.10.2002 Anexa nr.10, care prevede -

“Art. 1. Se aprobă nivelul pierderilor de energie termică (P.T.. C.T) sistem de distribuție și transport la 11%.

Art 2 Direcția Administrație Publică Locală. Direcția Urbanism Amenajarea Teritoriului, Direcția Economico-Finanțară și R A .X. vor aduce la îndeplinire prevederile prezentei hotărâri”

și H.C.L.M. nr 94/28.02.2007, care prevede:

« Art. 1. Se aproba procentul de 17,61 % pierderi de energie termica in instalatiile termice de productie, transport și distribuție din municipiul .X., pentru perioada 2007-2008.

Art. 2. Pe data prezentei hotărâri, își încetează efectele Hotărârea Consiliului Local al Municipiului .X. nr..X.2002.

Art. 3. Serviciul Administrație Publică Locală, Direcția Servicii Publice și Regia Autonomă de .X. .X. vor aduce la îndeplinire prevederile prezentei hotărâri”

Ca urmare, s-a constatat că în perioada 2007-2009 regia a înregistrat un nivel al pierderilor de energie termică care depășește cu .X. Gcal.(.X. Gcal. prin CT și .X. Gcal. prin PT) limita aprobată de autoritatea competentă prin HCML nr. .X.2002 și HCML nr. 94/2007.

Pe ani, pierderile de energie termică înregistrate peste limita aprobată se prezintă, astfel:

- pentru anul 2007, .X. Gcal, din care: .X. Gcal. prin CT și .X. Gcal. prin PT;
- pentru anul 2008, .X. Gcal, din care: .X. Gcal. prin CT și .X. Gcal. prin PT;
- pentru anul 2009, .X. Gcal, din care: .X. Gcal. prin CT și .X. Gcal. prin PT.

Din analiza prețurilor și tarifelor aprobate și practicate și a pierderilor înregistrate în rețeaua de distribuție a energiei termice, s-au constatat următoarele:

- în perioada 2007-2009, prețurile și tarifele practicate au fost stabilite și ajustate pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competentă (ANRSC) luându-se în considerare costurile justificate ale activității de producere/distribuție a energiei termice inclusiv pierderile tehnologice care au fost aprobate de Consiliul Local al Municipiului .X., conform art.40 din Legea nr.325/14.07.2006 - Legea serviciului public de alimentare cu energie termică.

Pentru aceasta perioada, pierderile de energie termica au fost incluse in prețurile și tarifele aprobate de Consiliul Local al Municipiului .X., in baza documentelor elaborate si a bilanturilor energetice intocmite de regie si avizate de autoritatea de reglementare competenta (ANRSC), astfel :

-Pentru energia termica distribuita prin PT-uri, pierderile aprobate (HCLM nr..X.2002 - 11% si H.C.L.M. nr.94/2007 - 17,61%) sunt cuprinse in tariful practicat si aprobat, in baza fundamentarii intocmita de regie prin "*Structura pe elemente de cheltuieli pentru prețul energiei termice distribuită prin PT*" la randul 1 pct.c) - « *Energie termica cumparata de la terti energia pierduta pentru energia pierdută în transport/distribuție*»;

- Pentru energia termica produsa in CT-uri si distribuita consumatorilor pierderile aprobate (H.C.L.M. nr..X.2002 - 11% și HCLM nr. 94/2007 – 17,61%) sunt cuprinse în pretul aprobat de autoritatile competente în baza fundamentării întocmita de regie prin "*Structura pe elemente de cheltuieli pentru prețul energiei termice produsa în CT*" la rândul 1 pct.a) *Combustibil tehnologic- gaz metan*" prin majorarea cantitatii de gaz metan necesara producerii energiei termice cu procentul corespunzator de pierdere aprobat (11% respectiv 17, 61 %).

Ca urmare, s-a constatat ca pierderile aprobate au fost recunoscute (incluse) in preturile și tarifele aprobate, **iar pierderile ce depasesc nivelul aprobat de autoritatile competente nu sunt cuprinse in fundamentarea ce a stat la baza aprobarii preturilor și tarifelor practicate si in consecinta nu sunt incluse in norma de consum aferenta activitatii de productie si distribuție a energiei termice.**

Astfel, costurile aferente pierderilor aprobate se recupereaza prin preturile si tarifele aprobate si reprezinta cheltuieli care sunt aferente veniturilor obtinute, deci cheltuielile aferente pierderilor ce depasesc nivelul aprobat de autoritatile competente, nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri conform art.21 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli nefiind recunoscute in preturile si tarifele aprobate si neavand corespondenta in veniturile realizate de regie.

Ca urmare, **organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii acestor pierderi înregistrate in perioada 2007-2009 peste limita, in cantitate de .X. Gcal (din care: .X. Gcal in PT si .X. Gcal în CT), la care s-a aplicat prețul de cost mediu trimestrial, determinat ca medie a preturilor de cost lunare.** Pretul de cost lunar ce a fost luat in calcul pentru determinarea pierderilor ce depasesc limitele aprobate, este cel calculat de regie, conform situatiilor contabile privind pretul de cost ("*Situatia costului de productie privind activitatea - Puncte termice*" și "*Situatia costului de productie privind activitatea - Centrale termice*") si înregistrărilor efectuate in contabilitatea de gestiune a regiei.

Astfel, a rezultat o diferenta în suma de .X. lei din care: .X. lei aferenta CT si .X. lei aferenta PT, repartizata pe ani , astfel:

- anul 2007, .X. lei, din care: .X. lei aferenta CT si .X. lei aferenta PT;
- anul 2008, .X. lei, din care: .X. lei aferenta CT si .X. lei aferenta PT;
- anul 2009, .X. lei, din care: .X. lei aferenta CT si .X. lei aferenta PT;

În baza pct.23 lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificarile și completările ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2008, care explicitează pierderile tehnologice și având în vedere că pentru anul 2007, deși nu erau reglementate pierderile în mod expres in normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completările ulterioare, dar avand in vedere ca normele metodologice sunt date in aplicarea legii, facând corp comun cu aceasta si se aplica de la data intrarii in vigoare a legii, rezulta ca regia datorează impozitul pe profit aferent majorării bazei de impunere cu suma de .X. lei.

3.2. Prin Procesul verbal de constatare nr. .X./30.06.2009 încheiat de Curtea de Conturi a Romaniei - Camera de Conturi judetul .X. cu ocazia efectuării controlului privind situația evoluției și modului de administrare a patrimoniului public și privat al statului sau al unităților administrativ teritoriale pe anul 2008, s-au constatat următoarele:

“3. Referitor la cheltuieli

Prin nota contabila nr. 21/30 noiembrie 2007 [...]unitatea inregistreaza necuvenit în debitul ct 471 Cheltuieli inregistrate in avans prin creditul ct 212. Mijloace fixe constructii-patrimoniu public si ct.213. Mijloace fixe echipamente tehnologice - patrimoniu public suma totala de .X. (x lei + .X. lei) ca reprezentand contravaloarea(suma) imobilizarilor corporale (utilaje cazane) din domeniul public ramasa nerecuperata prin amortizare la data scoaterii din functiune determinata de lucrarile de retehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemelor centralizate de productie si distributie a energiei termice conform prevederilor OUG nr.48/2004 si Legea nr. 430/2004.

Au fost incalcate prevederile art.5 din Legea nr.15/24 martie 1994 republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale unde se precizeaza ca “Sunt considerate active corporale dar nu se supun amortizării mijloacele fixe aflate în proprietatea publica”

Consecinta economico-financiara a abaterii de la legalitate și regularitate s-a concretizat in majorarea nejustificata a cheltuielilor de exploatare in anul 2007 cu suma de .X. lei (1luna x .X. lei) iar in anul 2008 cu suma de .X. lei (12luni x .X. lei) unitatea stabilind ca repartizarea pe costuri a sumei de .X. lei înregistrata in ct 471 sa se faca pe o perioada de 5 ani deci cu o cota lunara de .X. lei [.X. lei :X (5 x 12luni) = .X. lei/luna]. ”

Organele de inspecție fiscală au stabilit consecințele fiscale a constatarilor Curtii de Conturi a Romaniei - Camera de Conturi judetul .X., ce a constatat in majorarea nejustificata a cheltuielilor de exploatare in trimestrul

IV al anului 2007 cu suma de .X. lei si a fiecarui trimestru al anului 2008 cu suma de .X. lei (.X. lei/4 trimestre).

Cu nota contabila nr.30 din 30.06.2009, regia a corectat înregistrările efectuate in mod eronat, stornand din cheltuieli suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei).

În baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin majorarea nejustificata a cheltuielilor de exploatare cu suma de .X. lei a fost a diminuat profitul impozabil aferent trimestrului IV 2007 cu suma de .X. lei si al fiecarui trimestru al anului 2008 cu suma de .X. lei si implicit impozitul pe profit aferent acestor perioade.

Potrivit constatărilor de la pct.1 și 2 și ținând cont de pierderea de recuperat din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina regiei **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei**, astfel:

- **pe anul 2007** s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent pierderilor tehnologice peste limita legală în sumă de .X. lei și aferent sumei de .X. lei stabilită prin procesul verbal al Curtii de Conturi a Romaniei - Camera de Conturi judetul .X.;

- **pe anul 2008** s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent pierderilor tehnologice peste limita legală în sumă de .X. lei și aferent sumei de .X. lei stabilită prin procesul verbal al Curtii de Conturi a Romaniei - Camera de Conturi judetul .X.;

- **pe anul 2009** s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent pierderilor tehnologice peste limita legală în sumă de .X. lei și aferent sumei de .X. lei (în roșu) stabilită prin procesul verbal al Curtii de Conturi a Romaniei - Camera de Conturi judetul .X..

Totodată, **au fost calculate majorari de intarziere datorate in suma totala de .X. lei**, in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Constatari fiscale privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2009

4.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar aferenta pierderilor de energie termica inregistrate peste limita aprobata de autoritatile competente, organele de inspectie fiscala au constatat că în perioada 2005 – 2009 .X. .X. R.A a cumparat/produs prin punctele termice (PT) si centralele termice (CT) ce apartin sistemului public centralizat de alimentare cu energie termica a Municipiului .X., o cantitate totala de energie termica de .X. Gcal, astfel:

- in anul 2005, .X. Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;

- in anul 2006, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2007, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2009 X Gcal din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT.

Pentru aceeași perioadă, regia a facturat către consumatori o cantitate totală de energie termică de X Gcal, astfel:

- in anul 2005, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2006, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- în anul 2007, X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT;
- în anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT;
- în anul 2009, X Gcal, din care: X Gcal aferentă PT și X Gcal aferentă CT.

S-a constatat că în această perioadă, regia a înregistrat un nivel al pierderilor peste limita aprobată de autoritatea locală prin HCLM nr..X.2002 și HCLM nr.94/2007, cu X Gcal, care, pe ani, se prezintă astfel:

- in anul 2005, X Gcal, din care: X Gcal in CT si X Gcal în PT;
- in anul 2006, X Gcal, din care: X Gcal in CT si X Gcal în PT;
- în anul 2007, X Gcal, din care: .X Gcal aferentă CT și .X Gcal aferentă PT;
- în anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal aferentă CT și .X Gcal aferentă PT;
- în anul 2009, X Gcal, din care: X Gcal aferentă CT și .X Gcal aferentă PT.

Întrucât regia a colectat taxa pe valoarea adăugată numai la cantitatea de energie termică facturată către consumatori organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pentru pierderile din rețeaua de distribuție peste limita legală aprobată de autoritățile locale, în cantitate de X Gcal, la care s-a aplicat prețul mediu lunar determinat prin raportarea valorii facturate de regie la cantitatea livrată de regie către consumatori. Astfel s-a stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei, repartizată astfel:**

- pentru anul 2005, baza de impozitare a TVA în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de X lei;
- pentru anul 2006, baza de impozitare a TVA în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de 1Xlei;
- pentru anul 2007, baza de impozitare a TVA în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de X lei;
- pentru anul 2008, baza de impozitare a TVA în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de X lei;
- pentru anul 2009, baza de impozitare a TVA în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de X lei.

Ca urmare organele de inspecție fiscală au constatat că pierderile din rețeaua de distribuție peste limita legală se încadrează în categoria bunurilor lipsă în gestiune conform prevederilor art.128 alin.2, alin.3 lit.e, art.128 alin.4 lit.d) și art.125¹ alin.1 pct.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât în perioada inspecției fiscale regia nu a făcut dovada cu documente din care să reiasă că se încadrează în excepțiile prevăzute la art.128 alin.9 lit.a și c, din același act normativ, s-a constatat că pentru pierderile ce au depășit limita prevăzută de actele normative emise de organele locale avea obligația să **colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**, aferentă bunurilor mobile constatate lipsă în gestiune, deoarece această operațiune reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată.

4.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor de investiții realizate la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada 2005 - 2006 la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X. au fost realizate obiective de investiții, în valoare totală de .X. lei pentru care **.X. .X. R A. a primit facturi de la executanții lucrărilor în suma totală de .X. lei** (din care baza de impozitare în suma de .X. lei și TVA în suma de .X. lei) și în calitate de agent economic specializat (operator) **și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de .X. lei**

În anul 2007, la același sistem (proprietate publică a Municipiului .X.) au fost realizate obiective de investiții, în suma totală de .X. lei, din care: Lucrări de construcții montaj în suma de .X. lei (pentru care executanții au aplicat taxarea inversă), echipamente în valoare de .X. lei, TVA pentru care regia **și-a exercitat dreptul de deducere fiind în suma de .X. lei** și sume achitate Inspectoratului Județean în Construcții, în valoare de .X. lei, pentru care regia nu a dedus TVA, întrucât aceste sume s-au achitat pentru operațiuni neimpozabile.

Obiectivele de investiții au constat în rețehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemului centralizat de producere și distribuție a energiei termice al Municipiului .X..

Obiectivele de investiții efectuate în perioada 2005-2006 au fost realizate în baza contractelor încheiate între Regia Autonomă .X. .X. RA., în calitate de beneficiar și diverși parteneri (S.C. .X. .X. S.RL., S.C. .X. SIB S.RL., S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. X S.A. și S.C. .X. .X. S.RL.), în calitate de executanți și au constat în lucrări de înlocuire a cazanelor de apă caldă de tip Metalică cu cazane moderne, inclusiv a echipamentelor de ardere, a schimbătoarelor de căldură pentru preparare apă caldă a sistemului de expansiune, a electropompelor de circulație, ale instalațiilor de dedurizare a apei, a aparaturii de măsură și control precum și de contorizare la un număr de 9 centralele termice din Municipiul .X., achiziționarea de schimbătoare de căldură cu plăci pentru încălzire și preparare apă caldă consum și lucrări pentru înlocuirea schimbătoarelor de căldură fasciculare pentru 75 de puncte

termice, achiziționarea de contoare de energie termică precum și lucrări de montare a

acestora la blocurile de locuințe din Municipiul .X..

Obiectivele de investiții realizate în anul 2007, au fost efectuate în baza contractelor încheiate între Regia Autonomă .X. .X. RA. în calitate de beneficiar și diverși parteneri (SC .X. .X. SA, SC .X. .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. S.A., SC .X. SRL, SC .X. SRL) în calitate de executanți și au constat în executare și finalizare de transformări centrale în puncte termice urbane din Municipiul .X., executare și finalizare de modernizări ale sistemului de distribuție a energiei termice la consumatorii finali din mun. .X., prestarea de "*Servicii de dirigentie santier*" pentru executia și finalizarea obiectivului privind modernizarea sistemului de distribuție a energiei termice la consumatorii finali din Municipiul .X., executare și finalizare lucrări suplimentare referitoare la modernizarea sistemului de distribuție a energiei termice la consumatorii finali din Municipiul .X..

S-a constatat că **obiectivele de investiții realizate au fost finanțate fie din surse aparținând bugetului de stat**, în suma totală de .X. mii lei, **fie din fonduri aparținând bugetului Consiliului Local**, suma de .X. mii lei, din care: .X. mii lei în anul 2005 și .X. mii lei în anul 2006.

Regia a efectuat reîntregirea contului de disponibilități al Primăriei - în anul 2006 pentru anul 2005, suma de .X. lei,
- în anul 2007 pentru anul 2006, suma de .X. lei.

În anul 2007, .X. .X. R.A. a încasat prin contul de virament 5070 - Disponibil din subvenții și transferuri, deschis la Trezoreria Municipiului .X., întreaga sumă de .X. lei datorată executanților (adică inclusiv TVA în suma de .X. lei) pe care a înregistrat-o în contul 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*". Taxa pe valoarea adăugată dedusă și încasată în anul 2007, de la Primăria Municipiului .X. care a rămas înregistrată în creditul contului 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*", este în suma totală de .X. lei.

S-a constatat că prin includerea sumei de .X. lei, reprezentând TVA dedusă și încasată în anul 2007, de la Primăria Municipiului .X., în creditul contului 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*" nu au fost respectate reglementările contabile în vigoare, deoarece conform reglementărilor contabile privind funcționarea acestui cont, creditul contului 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*" nu intră în corespondență cu contul 4426 "*TVA deductibilă*".

De asemenea, în situațiile anuale sumele înregistrate în contul 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*" au fost tratate ca și venit amânat, iar potrivit art.197 din OMFP nr.1752/2005 venitul anual amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea și casarea ori cedarea activelor.

Bunurile respective nu se amortizeaza iar casarea și cedarea lor se face în condiții restrictive determinate de faptul ca apartin proprietatii publice. Astfel, aceasta suma nu a fost cuprinsa în valoarea de intrare a bunurilor și în consecinta nu se poate înregistra în contul de profit și pierdere pe masura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Fata de cele prezentate s-a constatat ca:

Bunurile ce compun sistemul centralizat de alimentare cu energie termica a Municipiului .X. (desi sunt înregistrate in evidenta contabila a regiei ca imobilizari corporale) sunt proprietate publica, asa cum rezulta din prevederile art. 3 din Legea nr.213/1998, art 2 si 3 din O.G nr.7/2002, art. 2 din Legea nr 325/2006, art. 2 din Legea nr. 51/2006, iar obiectivele de investitii realizate la acest sistem, din surse publice nu sunt investitii proprii pentru regie ci sunt proprietate publica si apartin domeniului public al Municipiului .X. asa cum rezulta din prevederile art.44 din Legea nr.51/2006 - Legea serviciilor comunitare de utilitati publice, care precizeaza ca:

"Art. 44

(1) Finantarea și realizarea investițiilor aferente sistemelor de utilitati publice se fac cu respectarea legislatiei în vigoare privind initierea, fundamentarea, promovarea și aprobarea investițiilor publice.[...]

(3) Bunurile realizate in cadrul programelor de investitii ale unitatilor administrativ-teritoriale apartin domeniului public al unitatilor administrativ-teritoriale, daca sunt finantate din fonduri publice, sau revin în proprietatea publica a acestora, ca bunuri de retur, daca au fost realizate cu finantare privata în cadrul unor programe de investitii asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia."

Aceste bunuri proprietate publica se înregistreaza conform art.26 din Legea nr.51/2006: *"extracontabil, în patrimoniul operatorilor, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului sau de organizarea, forma de proprietate, natura capitalului ori tara de origine a operatorilor"*.

Ca urmare, s-a constatat că regia trebuia să înregistreze în evidența contabilă ieșirea din patrimoniu a bunurilor care, potrivit legii, aparțin domeniului public al statului și să le înregistreze extracontabil, iar obiectivele de investiții realizate la aceste bunuri din surse publice, care nu sunt investiții proprii pentru regie, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public nu trebuiau înregistrate în evidența contabilă a regiei ca imobilizări ci extracontabil.

Astfel, s-a constatat că pentru aceste obiective de investiții realizate din surse publice, care sunt proprietate publică și aparțin domeniului public, și pentru care regia a primit facturi de la executanți, le-a plătit și a dedus taxa pe valoarea adăugată regia **avea obligația să refactureze cu TVA Consiliului Local al Municipiului .X., respectiv să colecteze taxa pe valoarea**

adăugată ca apoi să le preia în administrare, să le înregistreze și să le evedențieze distinct extracontabil, în patrimoniul său.

Având în vedere că regia, în calitate de agent economic specializat, a elaborat strategii de dezvoltare și studii de fezabilitate, a organizat și adjucecat licitații publice și a coordonat și urmarit realizarea obiectivelor de investiții, până la finalizarea și punerea în funcțiune a acestora încheind contracte în nume propriu și primind facturi în nume propriu, că serviciile au constat în lucrări de rețehnologizare, modernizare și dezvoltare a sistemului centralizat de producere și distribuție a energiei termice al Municipiului .X. au fost prestate în baza hotărârilor Consiliului Local al Municipiului .X., iar prin hotărâri de Guvern au fost alocate sume de la bugetul de stat și au fost repartizate pe unități administrativ-teritoriale conform destinațiilor prevăzute în anexele la aceste hotărâri, s-a constatat că **regia s-a comportat ca un intermediar între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept - Consiliul Local al Municipiului .X., care are în patrimoniu aceste bunuri, acționând în nume propriu, dar în contul Consiliului Local al Municipiului .X..**

Incepând cu anul 2008, toate obiectivele de investiții realizate la același sistem centralizat de alimentare cu energie termică a Municipiului .X., s-au realizat de către Consiliul Local în calitate de beneficiar și diversi prestatori în calitate de antreprenori, fără ca regia să mai fie implicată în aceste prestări de servicii.

Deși regia a înregistrat sumele încasate pentru obiectivele de investiții, în contul 131 "*Subvenții guvernamentale pentru investiții*", **în anul 2005**, respectiv 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*", **incepând cu anul 2006, nu este beneficiara unor subvenții pentru investiții ci este beneficiara unor avansuri încasate în contul obiectivelor de investiții ce urmau a se realiza.**

De menționat este faptul că în Situațiile anuale aceste sume au fost tratate ca venit amânat, în condițiile în care bunurile nu se amortizează, iar casarea și cedarea se face în condiții restrictive determinate de faptul că aparțin proprietății publice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele primite de la Primăria .X. și înregistrate în conturile 131 "*Subvenții guvernamentale pentru investiții*", respectiv 138 "*Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții*", nu reprezintă venit amânat pentru că nu vor putea fi înregistrate în contul de profit și pierdere, **sumele respective având caracterul unor avansuri încasate în contul serviciilor de rețehnologizare, modernizare și dezvoltare a sistemului centralizat de producere și distribuție a energiei termice al Municipiului .X., iar serviciile de rețehnologizare, modernizare și dezvoltare a sistemului centralizat de producere și a distribuției energiei termice al Municipiului**

.X. reprezinta din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, livrare cu plată.

Ca urmare, s-a constatat că operațiunile taxabile ale regiei sunt cele privind producerea și distribuirea energiei termice, însă regia nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor destinate obiectivelor de investiții realizate de diversi executanți asupra sistemului public de alimentare centralizată cu energie termică SACET întrucât acesta nu aparține regiei ci este proprietate publică și respectivele servicii achiziționate, nu sunt destinate realizării operațiunilor sale taxabile, conform precizărilor din Circulara nr..X./15.05.2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice –A.N.A.F. în vederea aplicării unitare a prevederilor OUG nr.34/2009, care face referire la aplicabilitatea măsurilor privind cheltuielile publice prevăzute la art.26 din OUG nr.34/2009, conform căroră:

“[...] Așa cum rezulta din cadrul legal menționat, prevederile se refera la persoanele care au drept de deducere și vizează TVA dedusă efectiv potrivit legii, respectiv în conformitate cu regulile .X.e de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147 din Codul fiscal.

*Pentru a evita aplicarea eronată a acestor prevederi, subliniem ca investițiile proprii sunt cele care se constituie drept active corporale fixe aparținând persoanei impozabile. **Nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiectiv de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investiții efectuate de regii sau alți agenți economici care intra în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare”.***

Astfel, s-a constatat că regia a acționat în nume propriu (încheind contracte în nume propriu și primind facturi întocmite pe numele său) și a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public, evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, regia comportându-se ca un cumpărător revanzator din punct de vedere al TVA pentru aceste obiective de investiții (care sunt finanțate de la bugetul de stat, respectiv din bugetul local) și se poate considera ca a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în calitate de agent economic specializat.

Trecerea în domeniul public a bunurilor din patrimoniul regiei (persoana impozabilă), în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, poate fi considerată livrare de bunuri cu plată conform Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, regia trebuia să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local al Municipiului .X., la

finalizarea lucrarilor si la punerea lor in functiune, deoarece la finalizare aceste obiective de investitii intra in proprietate publica si concomitent se transmit in administrare regiei în vederea desfășurării activității sale economice.

Avand în vedere ca regia a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de executanti pentru obiectivele de investitii efectuate și a încasat avansuri pentru aceste lucrari de la Primaria Municipiului .X., exigibilitatea taxei intervine la momentul încasarii avansului, deoarece conform prevederilor art. 134, alin. (5), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la pana la 31.12.2006, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data încasării avansului dacă se încaseaza avansuri înaintea livrării de bunuri sau prestării de servicii conform prevederilor art.134¹ alin.1 și 4 și ale art.134² alin.1 și 2 lit.b începând cu data de 01.01.2007 coroborat cu prevederile art.155 alin.1 din același act normativ.

Prin urmare, **regia avea obligatia de a emite facturi cu TVA pentru avansurile încasate de la Primaria Municipiului .X.**, conform prevederilor art. 155, alin.(1) din Codul fiscal, respectiv până în cea de a 15 a zi a lunii urmatoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa (incepand cu 01.01.2007).

La data finalizarii obiectivelor de investitii, adica data receptiei, dării în folosinta sau punerii în functiune, regia trebuia sa procedeze la stornarea avansurilor incasate si sa factureze cu TVA obiectivele de investitii respective, catre Consiliul Local al Municipiului .X., deoarece la finalizare aceste obiective de investitii intra in proprietate publica si concomitent se transmit in administrare regiei in vederea desfasurarii activitatii sale economice.

În baza art.129 alin. (2) lit.e) și alin.5, art.134 alin.5 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2006, ale pct.8 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ale art.129 alin.2, art.134¹ alin.1 și 4 coroborate cu art.134² alin.1și alin.2 lit.b), ale art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007 și ale pct.6 alin.2 și pct.7 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au constatat că regia a efectuat operațiuni asimilate prestărilor de servicii pentru obiectivele de investiții realizate la sistemul public centralizat de alimentare cu energie termică al Municipiului .X. și pentru care a încasat avansuri în sumă de .X. lei , compusă din :

- .X. lei - baza impozabila, reprezentând echipamente și lucrari de constructii montaj aferente perioadei 2005-2006 în valoare de .X. lei (.X. lei în anul 2005 și .X. lei în anul 2006) și echipamente achizitionate în valoare de .X. lei,

pentru care regia si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

- .X. lei, reprezentand operatiuni neimpozabile aferente platilor efectuate catre Inspectoratul Judetean în Constructii;
- .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata dedusa;
- .X. lei reprezentand lucrari de constructii montaj achizitionate în anul 2007 pentru care executantii au aplicat masurile de simplificare (taxare inversa).

Referitor la suma de .X. lei regia a incasat avansuri in suma de .X. lei, pentru obiective de investitii realizate în perioada 2005-2007, in valoare de .X. lei, pentru care avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au procedat, la determinarea TVA ce trebuia colectata cu ocazia incasarii avansurilor, **aceasta fiind in suma de .X. lei** (.X/119). La data finalizarii obiectivelor de investitii, (data la care aceste obiective de investitii intra in proprietate publica), regia trebuia sa procedeze la stornarea avansurilor incasate si sa factureze cu TVA obiectivele de investitii respective, catre Consiliul Local al Municipiului .X..

Referitor la suma de .X. lei, reprezentand avansuri incasate pentru achitarea sumelor datorate catre Inspectoratu Judetean In Constructii, regia avea obligatia sa inregistreze TVA colectata (determinata cu procentul de 15,97% - suta micșorata) aferenta avansurilor incasate, iar cu ocazia punerii in functiune a obiectivelor de investitii, sa storneze aceste sume si sa le factureze catre Consiliul Local al Municipiului .X., cu TVA (cu cota de 19%) aplicata la valoarea de .X. lei, intrucat regia este inregistrata in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au procedat, la determinarea TVA ce trebuia colectata (cu procentul de 15,97%) aferenta avansurilor încasate pentru pentru achitarea sumelor datorate catre Inspectoratul Judetean in Constructii, in suma de .X. lei (.X/119), iar cu ocazia punerii in funcțiune a obiectivelor de investitii, a procedat la determinarea TVA ce trebuia colectată (cu cota de 19%) cu aceasta ocazie, **in suma de .X. lei** (.X. lei X 19%).

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând lucrări de constructii montaj achizitionate in anul 2007, pentru care executantii au aplicat masurile de simplificare (taxare inversa), rezultă că în anul 2007, regia a primit de la executanti facturi pentru lucrari de constructii montaj, pentru care s-au aplicat masurile de simplificare (taxare inversa) conform art.160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Întrucât beneficiarul acestor servicii (Consiliul Local al Municipiului .X.) nu este inregistrat în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, regia nu putea aplica cu ocazia facturarii masurile de simplificare astfel încât trebuia să factureze cu TVA aceste lucrari.

S-a constatat că regia a încasat avansuri la nivelul facturilor emise de executanți (care nu conțin TVA) data încasării avansului determinând data exigibilității TVA.

La data finalizării obiectivelor de investiții, adică data recepției, darii în folosință sau punerii în funcțiune, regia avea obligația emiterii facturilor (cu TVA) către Consiliul Local al Municipiului .X., deoarece la finalizare aceste obiective de investiții intra în proprietate publică și concomitent se transmit în administrare regiei.

Lucrarile de construcții-montaj în suma totală de .X. lei, efectuate în anul 2007, au fost puse în funcțiune, astfel:

- în luna decembrie 2007 - lucrări în valoare de .X. lei;
- în luna iunie 2008 - lucrări în valoare de .X. lei.

Ca urmare, pentru lucrarile de construcții-montaj în suma totală de .X. lei efectuate în anul 2007, regia avea obligația să înregistreze TVA colectată (determinată cu procentul de 15,97% - suta micșorată) aferentă avansurilor încasate, la data încasării acestora, iar cu ocazia punerii în funcțiune a obiectivelor de investiții, să storneze aceste sume și să înregistreze TVA colectată determinată cu cota de 19% aplicată la valoarea facturilor emise de executanții lucrărilor.

Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea TVA ce trebuia colectată (cu procentul de 15,97%) aferentă avansurilor încasate pentru lucrarile de construcții-montaj, în suma de .X. lei ($.X. \times 19/119$), suma compusă din .X. lei ($.X. \text{ lei } X/119$) și .X. lei ($.X. \text{ lei } X/119$), iar cu ocazia punerii în funcțiune a obiectivelor de investiții (luna Decembrie 2007 pentru suma de .X. lei, respectiv luna Iunie 2008 pentru suma de .X. lei), **a procedat la determinarea TVA ce trebuia colectată (cu cota de 19%) cu această ocazie, în suma de .X. lei ($.X. \text{ lei } X 19\%$)**, suma compusă din .X. lei ($.X. \text{ lei } \times 19\%$) și .X. lei ($.X. \text{ lei } \times 19\%$).

Astfel, s-a constatat că **regia avea obligația să colecteze TVA în suma totală de .X. lei** ($.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei} + .X. \text{ lei}$), aferentă obiectivelor de investiții realizate pe perioada 2005 - 2007 la sistemul centralizat de alimentare cu energie termică a Municipiului .X..

5. Consecințe fiscale ale constatarilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada supusă inspecției fiscale 2005 – 2009

5.1. Pe perioada 2005 – 2007, taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar este în sumă de .X. lei, din care :

- aferentă pierderilor de energie termică peste limita admisă în sumă de .X. lei;
- aferentă obiectivelor de investiții realizate la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X. în sumă de .X. lei .

Consecința fiscală a fost diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei pe perioada 2005 – iulie 2007. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată s-a constatat că regia a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei astfel că datorează bugetului suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

5.2 Pe perioada 01.08.2007 – 31.12.2009, taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar este în sumă de .X. lei, din care:

- aferentă pierderilor de energite termică peste limita admisă în sumă de .X. lei;

- aferentă obiectivelor de investiții realizate la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X. în sumă de .X. lei .

Consecința fiscală a fost diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de .X. lei pe perioada 2005 – iulie 2007. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată .X. lei.

Ca urmare, **a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, din care .X. lei pe perioada ianuarie 2005 – iulie 2007 și suma de .X. lei pentru perioada august 2007 – decembrie 2009, precum și **majorări de întârziere în sumă de .X. lei precum și penalități de întârziere în sumă .X. lei.**

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

A. IMPOZIT PE PROFIT,

În ceea ce privește impozitul pe profit, se reține că urmare a inspecției fiscale efectuată la .X. .X. R.A., organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății **suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - **impozit pe profit;**
- .X. lei - **majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.**

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu pierderile tehnologice peste limita legală aprobată de organele competente și majorările de întârziere în sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte dacă pierderile

tehnologice reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care acestea au depășit limitele legale stabilite de organele locale și avizate de organele competente și nu au fost cuprinse în prețul/tariful facturat pentru producerea și distribuția energiei termice către consumatori.

Perioada verificată: perioada 01.01.2007- 31.12.2009.

În fapt, în perioada 2007 – 2009 .X. .X. R.A a cumparat/produs prin punctele termice (PT) si centralele termice (CT) ce apartin sistemului public centralizat de alimentare cu energie termica a Municipiului .X., o cantitate totala de energie termica de .X. Gcal, din care: .X. Gcal in PT si .X. Gcal in CT, astfel:

- in anul 2007, X Gcal, din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT;
- in anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal in PT si XGcal în CT;
- in anul 2009 X Gcal din care: X Gcal in PT si X Gcal în CT.

Regia a facturat catre consumatori contravaloarea energiei termice (exprimata in Gcal.) continuta de apa calda si nu volumul de apa. Pentru determinarea cantitatii de energie termica cumparata/produsa (exprimata in Gcal.) regia utilizeaza formule matematice de transformare a energiei termice continuta in agentul termic primar achizitionat de la S.C. .X. .X. S.A. si a energiei continuta in metrul cub de gaz, avand in vedere cantitatile de agent termic achizitionat, puterea si randamentul instalatiilor termice (schimbatoare de caldura, respectiv cazane de incalzire), precum si formule matematice de transformare din .X. si .X. respectiv metru cub, in Gcal.

Astfel, pentru aceeasi perioada, regia a facturat catre consumatori o cantitate totala de energie termica de 1.391.033 Gcal, din care: 1.278.240 Gcal aferenta PT si X Gcal aferenta CT , astfel:

- în anul 2007, X Gcal, din care: X Gcal aferenta PT si X Gcal aferentă CT;
- în anul 2008, X Gcal, din care: X Gcal aferenta PT și X Gcal aferenta CT;
- în anul 2009, X Gcal, din care: X Gcal aferenta PT si X Gcal aferenta CT.

S-a constatat ca exista o diferenta semnificativă între cantitatea de energie termică cumpărată (PT), respectiv produsă (CT), și cantitatea de energie termică facturată către consumatori. **Aceasta diferenta reprezinta pierderea pe care o inregistreaza regia în rețeaua de distribuție a energiei termice, de la PT-uri, respectiv CT-uri până la bransamentele de condominii (scari de bloc), unde sunt montate echipamente de masura a energiei termice.**

Ca urmare, în perioada 2007-2009 regia a înregistrat un nivel al pierderilor de energie termica care depaseste limita aprobata de autoritatea competenta cu .X. Gcal.(.X. Gcal. prin CT si .X. Gcal. prin PT), limite ce au fost stabilite la 11%, respectiv 17,6 % prin HCML nr. .X.2002 si HCML nr. 94/2007.

Pe ani, pierderile de energie termica inregistrate peste limita aprobata de organele competente se prezinta, astfel:

- pentru anul 2007, .X. Gcal, din care: .X. Gcal. prin CT si .X. Gcal. prin PT;
pentru anul 2008, .X. Gcal, din care: .X. Gcal. prin CT si .X. Gcal. prin PT;
pentru anul 2009, .X. Gcal, din care: .X. Gcal. prin CT si .X. Gcal. prin PT.

În perioada 2007-2009, preturile si tarifele practicate au fost stabilite si ajustate pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competenta (ANRSC) luându-se in considerare costurile justificate ale activitatii de productie/distributie a energiei termice, inclusiv pierderile tehnologice care au fost aprobate de Consiliul Local al Municipiului .X..

Pentru aceasta perioada, pierderile de energie termica aprobate de organele competente au fost incluse in prețurile și tarifele aprobate de Consiliul Local al Municipiului .X., in baza documentelor elaborate si a bilanturilor energetice întocmite de regie si avizate de autoritatea de reglementare competenta (ANRSC), astfel :

-Pentru energia termica distribuita prin PT-uri, pierderile aprobate (HCLM nr..X.2002 - 11% si HCLM nr.94/2007 - 17,61%) sunt cuprinse in tariful practicat si aprobat, in baza fundamentarii întocmita de regie prin "*Structura pe elemente de cheltuieli pentru prețul energiei termice distribuită prin PT*" la rândul 1 pct.c) - « *Energie termica cumparata de la terti energia pierduta pentru energia pierdută în transport/distribuție*»;

- Pentru energia termica produsa in CT-uri si distribuita consumatorilor pierderile aprobate (HCLM nr..X.2002 - 11% și HCLM nr. 94/2007 – 17,61%) sunt cuprinse în pretul aprobat de autoritatile competente In baza fundamentării întocmita de regie prin "*Structura pe elemente de cheltuieli pentru prețul energiei termice produsa în CT*" la rândul 1 pct.a) *Combustibil tehnologic- gaz metan*" prin majorarea cantitatii de gaz metan necesara producerii energiei termice cu procentul corespunzator de pierdere aprobat (11% respectiv 17, 61 %).

Ca urmare, s-a constatat ca pierderile aprobate au fost incluse in preturile și tarifele aprobate, iar **pierderile ce depasesc nivelul aprobat de autoritatile competente nu sunt cuprinse in fundamentarea ce a stat la baza aprobarii preturilor și tarifelor practicate si in consecinta nu sunt incluse in norma de consum aferenta activitatii de productie si distribuție a energiei termice.**

Astfel, costurile aferente pierderilor aprobate se recupereaza prin preturile si tarifele aprobate si reprezinta cheltuieli care sunt aferente veniturilor obtinute, deci cheltuielile aferente pierderilor ce depasesc nivelul aprobat de autoritatile competente, nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri conform art.21 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii acestor pierderi înregistrate în perioada 2007-2009 peste limita admisă, în cantitate de .X. Gcal (din care: .X. Gcal în PT și .X. Gcal în CT), la care s-a aplicat prețul de cost mediu trimestrial, determinat ca medie a preturilor de cost lunare. Pretul de cost lunar ce a fost luat în calcul pentru determinarea pierderilor ce depășesc limitele aprobate, este cel calculat de regie, conform situațiilor contabile privind pretul de cost ("*Situația costului de producție privind activitatea - Puncte termice*" și "*Situația costului de producție privind activitatea - Centrale termice*") și a înregistrărilor efectuate în contabilitatea de gestiune a regiei.

Astfel, a rezultat o diferență în suma de .X. lei, din care: .X. lei aferenta CT și .X. lei aferenta PT, repartizată pe ani, astfel:

- anul 2007, .X. lei**, din care: .X. lei aferenta CT și .X. lei aferenta PT;
- anul 2008, .X. lei**, din care: .X. lei aferenta CT și .X. lei aferenta PT;
- anul 2009, .X. lei**, din care: .X. lei aferenta CT și .X. lei aferenta PT;

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

„22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Începând cu data de 28.07.2007 sunt în vigoare prevederile pct.23 lit.e) din HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit căroră:

„23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

[...]

e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai cheltuielile efectuate pentru activitatea economică care au generat astfel de venituri impozabile, iar

pierderile tehnologice sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri numai dacă sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestare unui serviciu.

Ca urmare, tratamentul fiscal al cheltuielilor cu pierderile tehnologice este diferit pe perioada 01.01.2007 – 27.12.2007, (HG nr.1574/2007 publicată în Monitorul Oficial nr.94 din 28 decembrie 2007), analiza acestora efectuându-se din punct de vedere al deductibilității cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile iar pe perioada 28.12.2007 – 31.12.2009 există prevederi exprese cu privire la pierderile tehnologice prevăzute de normele de consum proprii stabilite de fiecare agent economic pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu. .

Astfel, .X. .X. R.A., în calitate de utilizator al sistemului public centralizat de alimentare cu energie termică a Municipiului .X. stabilește prețurile de producție și tarifele de distribuție a agentului termic **pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competentă**, care cuprind: costurile justificate ale activităților de producere, transport distribuție și furnizare a energiei termice, inclusiv cheltuielile aferente dezvoltării și modernizării SACET, cheltuielile pentru protecția mediului, o cotă de profit dar nu mai mult de 5%, **precum și pierderile legale stabilite de Consiliul Local al Municipiului .X.** prin hotărâri ale consiliului local, prețuri/tarife ce sunt avizate de Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice (ANRSC).

Având în vedere susținerile contestatoarei conform cărora pierderile tehnologice sunt în realitate mult mai mari decât procentul legal admis de organele competente, respectiv Autoritatea Națională de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice (ANRSC), respectiv „[...] *circa 22% în medie față de 11%, respectiv de 17,61% procente aprobate și aplicate de regie în perioada verificării*” organul de soluționare a contestației reține că regia autonomă recunoaște faptul că există pierderi tehnologice peste limita legal aprobată de organele locale și avizată de organele competente.

Mai mult, regia susține că *”a făcut eforturi pentru a fi recunoscute de ANRSC .X.”* prin depunerea bilanțului energetic care însă nu a fost avizat de această autoritate, iar în ceea ce privește susținerea potrivit căreia bilanțul energetic a fost aprobat de către autoritatea locală nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că autoritatea locală, respectiv Consiliul Local al Municipiului .X. a emis HCML nr..X.31.10.2002, Anexa nr. 10, care prevede -

”Art. 1. Se aprobă nivelul pierderilor de energie termică (P.T.. C.T) sistem de distribuire și transport la 11%.

Art.2 Directia Administratie Publica Local, Directia Urbanism Amenajarea Teritoriului, Directia Economico-Financlara și R.A. .X. vor aduce la indeplinire prevederile prezentei hotarâri”,

precum si HCML nr 94/28.02.2007, care prevede:

« **Art. 1. Se aproba procentul de 17,61 % pierderi de energie termica in instalatiile termice de productie, transport și distributie din municipiul .X., pentru perioada 2007-2008.**

Art. 2. Pe data prezentei hotarari, își inceteaza efectele Hofararea Consiliului Local al Municipiului .X. nr..X.2002.

Art. 3. Serviciul Administratie Publica Locala, Directia Servicii Publice și Regia Autonoma de .X. .X. vor aduce la indeplinire prevederile prezentei hotarari”.

Astfel, se reține că în perioada 2007-2009, preturile/tarifele practicate au fost stabilite si ajustate pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competenta, respectiv Autoritatea Nationala de Reglementare pentru Serviciile Comunitare de Utilități Publice (ANRSC), luându-se in considerare costurile justificate ale activitatii de productie/distributie a energiei termice **inclusiv pierderile tehnologice care au fost aprobate de Consiliul Local al Municipiului .X.**, conform prevederilor art.40 din Legea nr.325/14.07.2006 - Legea serviciului public de alimentare cu energie termica, care prevăd :

“Prețurile locale se stabilesc, se ajusteaza sau se modifica pe baza metodologiilor aprobate de autoritatea de reglementare competenta. In calculul acestora vor fi luate în considerare costurile justificate ale activitatilor de productie, transport distributie și furnizare a energiei termice, inclusiv cheltuielile aferente dezvoltarii ș modernizarii SACET, pierderile tehnologice, cheltuielile pentru protectia mediului, precum și o cotă de profit dar nu mai mult de 5%”.[...]

(3) Pierderile tehnologice se aproba de autoritatea administratiei publice locale avand în vedere o documentatie, elaborata pe baza bilantului energetic, întocmită de operatorul care are și calitatea de furnizor și avizata de autoritatea competenta”.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la norma de consum ce reprezintă „*forma de exprimare si de comensurare a nevoilor de consum productiv care reflecta cantitatea maxima de combustibil, energie etc. ce se poate consuma pentru fabricarea unei unitati de produs sau pentru executarea unei lucrari, in anumite conditii de productie - particularitatile constructive si tehnologice ale produselor etc.* „ în sensul că nu este specifică serviciului de prestare nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât însăși definiția se referă la „*executarea unei lucrări*” astfel că există normă de consum și în cazul serviciilor de distribuție a agentului termic, normă ce cuprinde și pierderile tehnologice de la CT și PT

către consumatori. De menționat este faptul că aceste pierderi tehnologice nu cuprind și pierderile din rețeaua de transport (între locul de producere a agentului termic primar către .X. SA și punctele termice) .

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit pierderi tehnologice peste limita legal aprobată de Consiliul Local al Municipiului .X. ce nu au fost incluse în costul de producție, respectiv în tariful de transport de la CT și PT până la bransamentele de condominii (scari de bloc), unde sunt montate echipamente de masura a energiei termice, astfel că, aceste cheltuieli nefiind cuprinse în norma de consum și pe cale de consecință în prețul de producție/tarifal de transport, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De altfel, începând cu data de 28.12.2007, aceste cheltuieli cu pierderile tehnologice ce nu sunt cuprinse în norma de consum, au fost reglementate în mod expres astfel că nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește constatarea privind cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe din domeniul public, stabilite prin Procesul verbal de constatare nr..X./30.06.2009 încheiat de Curtea de Conturi a României - Camera de Conturi județul .X., și preluate în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că regia autonomă nu aduce argumente pentru acest capăt de cerere.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei** aferent acestor cheltuieli cu pierderile tehnologice peste limita legală aprobată de organele locale și avizată de organul competent.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, acestea au fost calculate de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând accesorii aferente debitului principal.

Având în vedere că pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei a fost respinsă contestația ca neîntemeiată în baza principiului de drept conform căruia „*accesoriul urmează principalul*” **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere în sumă de .X. lei.**

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - **taxa pe valoarea adăugată ;**
- .X. lei - **majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- .X. lei - **penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă pierderilor tehnologice peste limita legală aprobată de organele locale și avizată de organul competent, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra obligației regiei de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru pierderile tehnologice peste limita legală aprobată de organele locale în condițiile în care, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, energia termică este considerată bun corporal mobil, iar bunurile lipsă în gestiune rezultate ca urmare a nefacturării către consumatori a diferenței pierderilor peste limita legală aprobată sunt considerate livrări de bunuri cu plată și/sau asimilate livrărilor de bunuri cu plată, pentru care exigibilitatea intervine la data livrării.

Perioada verificată: perioada 01.01.2005 - 31.12.2009.

În fapt, s-a constatat ca în perioada verificată, regia a înregistrat un nivel al pierderilor tehnologice peste limita aprobată de autoritatea locală prin HCML nr..X.2002 și HCML nr.94/2007, cu .X. Gcal.

Întrucât regia a colectat taxa pe valoarea adăugată numai la cantitatea de energie termică facturată către consumatori organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pentru pierderile din rețeaua de distribuție peste limita legală aprobată de autoritățile locale, în cantitate de .X. Gcal, la care s-a aplicat prețul mediu lunar determinat prin raportarea valorii facturată de regie la cantitatea livrată de regie către consumatori. Astfel, s-a stabilit **taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.**

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pierderile din rețeaua de distribuție peste limita legală se încadrează în categoria bunurilor lipsă în gestiune conform prevederilor art.128 alin.2, alin.3

lit.e, art.128 alin.4 lit.d) și art.125¹ alin.1 pct.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât în perioada inspecției fiscale regia nu a făcut dovada cu documente din care să reiasă că se încadrează în excepțiile prevăzute la art.128 alin.9 lit.a și c, din același act normativ, s-a constatat că pentru pierderile ce au depășit limita prevăzută de actele normative emise de organele locale avea obligația să **colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, aferentă bunurilor mobile constatate lipsă în gestiune, deoarece această operațiune reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) În înțelesul prezentului titlu, **prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.**”*

Potrivit art.125¹ alin.1 pct.6 din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

6. bunuri reprezintă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile;”

Totodată, la art.128 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 :

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

c) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).

[...]

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;[...]”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.128 alin.4 lit.d) din același act normativ, potrivit cărora:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;[...].”

Totodată, potrivit art.134 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2005:

“(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Și ale art. 134² din același act normativ, care prevede:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că energia termică este considerată, prin lege, bun mobil corporal.

Ca urmare, pierderile tehnologice de energie termică peste limitele legale aprobate de autoritățile locale, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt considerate livrări de bunuri mobile cu plată sau asimilate livrărilor cu plată, dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, respectiv dacă reprezintă bunuri distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, sau perisabilități în limitele legale.

Întrucât pierderile tehnologice nu reprezintă bunuri de natura bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, de asemenea nu reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, iar în ceea ce privește perisabilitățile potrivit prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: **„Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu”**, se reține că acestea pierderi tehnologice peste limita legală

aprobată de autoritatea locală reprezintă livrări de bunuri cu plată și/sau asimilate livrărilor cu plată.

Ca urmare, pentru livrările de bunuri cu plată și operațiunile asimilate livrărilor de bunuri cu plată, faptul generator intervine la data livrărilor, iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, respectiv data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite taxa pe valoarea adăugată, intervine la data faptului generator.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia în mod eronat a fost asimilată furnizarea de energie termică ca fiind livrare de bunuri mobile întrucât aceasta reprezintă prestare de serviciu, aceasta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată energia termică este considerată bun corporal mobil iar bunurile lipsă ca urmare a nefacturării către consumatori a diferenței pierderilor tehnologice a energiei termice (lipsuri de bunuri mobile) sunt considerate livrări de bunuri cu plată și/sau asimilate livrărilor de bunuri cu plată.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sarcina societății, astfel că, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată **pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă investițiilor la bunurile proprietate publică

2.a) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă regia care acționează ca un cumpărător-revânzător are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru investițiile efectuate din fonduri publice în condițiile în care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în scopul realizării de investiții la bunurile din domeniul public evidențiată în facturile emise de executanții lucrărilor de investiții.

Perioada verificată: 2005 – 2007.

În fapt, în perioada 2005 – 2006, la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X., care este proprietate publică și este dat în administrarea .X. .X. R.A., s-au efectuat investiții în valoare de .X. lei pentru care regia a primit facturi de la executanții lucrărilor în sumă de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei. **.X. .X. R.A., în calitate de agent economic specializat (operator) a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

În anul 2007, de asemenea, au fost realizate obiective de investiții la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X. în sumă totală de .X. lei, din care:

-lucrări de construcții – montaj în sumă de .X. lei (pentru care executanții au aplicat taxare inversă);

-echipamente în valoare de .X. lei (pentru care regia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei) ;

-sume achitate Inspectoratului Județean în Construcții în valoare de .X. lei pentru care regia nu a dedus TVA, aceste sume fiind defectuate pentru operațiuni neimpozabile.

Obiectivele de investiții au constat în re tehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemului centralizat de producere și distribuție a energiei termice al Municipiului .X..

Aceste obiective de investiții au fost realizate astfel:

Prin HCL nr..X./30.03.2005, nr..X./13.12.2006, nr..X./30.06.2005, nr..X./27.02.2006, nr..X./27.02.2006, nr..X./13.11.2006, nr..X./28.03.2007 au fost aprobate: strategia locală privind alimentare cu energie termică în sistem centralizat, strategia de dezvoltare a sistemului centralizat de alimentare cu energie termică, studiile de fezabilitate, modernizarea punctelor termice urbane din Municipiul .X., etapa a -III- a și prin care s-au stabilit că Serviciul Administrație Publică Locală, Direcția Servicii Publice și .X. .X. R.A. vor duce la îndeplinire prevederile acestor hotărâri.

Totodată, prin Hotărâri de Guvern s-au aprobat repartizarea pe unități administrative teritoriale a sumelor defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru re tehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemelor centralizate de producere și distribuție a energiei termice, potrivit cărora:

- beneficiarii acestor sume sunt unitățile administrativ-teritoriale;

-fondurile alocate sunt destinate finanțării lucrărilor de re tehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemelor centralizate de producere și distribuție a energiei termice;

-fondurile vor fi administrate de consiliile locale și consiliile județene.

În urma licitațiilor au fost întocmite *“Rapoarte ale procedurii de atribuire a contractelor de achiziție publică”* și au fost încheiate contracte de execuție între .X. .X. R.A. și firmele care au câștigat licitația.

Astfel, **obiectivele de investitii efectuate in perioada 2005-2006** au fost realizate in baza contractelor incheiate intre Regia Autonoma .X. .X. RA., in calitate de beneficiar si diversi parteneri -S.C. .X. .X. .X. S.RL., S.C. .X. SIB S.RL., S.C. .X. .X. .X. S.A., S.C. .X. .X. S.A. si S.C. .X. .X. S.RL., in calitate de executanti, si au constat in lucrari de inlocuire a cazanelor de apa calda de tip Metalica cu cazane moderne, inclusiv a echipamentelor de ardere, a schimbatoarelor de caldura pentru preparare apa calda a sistemului de expansiune, a electropompelor de circulatie, ale instalatiilor de dedurizare a apei, a aparaturii de masura si control precum si de contorizare la un numar de 9 centralele termice din Municipiul .X., achizitionarea de schimbătoare de căldură cu plăci pentru încălzire si preparare apa calda consum si lucrari pentru inlocuirea schimbatoarelor de caldura fasciculare pentru 75 de puncte termice, achizitionarea de contoare de energie termică precum si lucrari de montare a acestora la blocurile de locuinte din Municipiul .X..

Obiectivele de investitii realizate in anul 2007, au fost efectuate in baza contractelor incheiate intre .X. .X. R.A. in calitate de beneficiar și diverși parteneri - SC .X. .X. SA, SC .X. .X. SRL, SC .X. SA, SC .X. S.A., SC .X. SRL, SC .X. SRL, și au constat în executare și finalizare de transformări centrale în puncte termice urbane din Municipiul .X., executare și finalizare de modernizări ale sistemului de distributie a energiei termice la consumatorii finali din mun. .X., prestarea de "*Servicii de dirigenție santier*" pentru executia si finalizarea obiectivului privind modernizarea sistemului de distributie a energiei termice la consumatorii finali din Municipiul .X., executare si finalizare lucrari suplimentare referitoare la modernizarea sistemului de distributie a energiei termice la consumatorii finali din Municipiul .X..

Obiectivele de investitii realizate au fost finantate fie din surse apartinand bugetului de stat, în suma totala de .X. mii lei, fie din fonduri apartinand bugetului Consiliului Local, suma de .X. mii lei, din care: .X. mii lei in anul 2005 si .X. mii lei in anul 2006.

Fata de cele prezentate s-a constatat ca bunurile ce compun sistemul centralizat de alimentare cu energie termica a Municipiului .X. (desi sunt inregistrate in evidenta contabila a regiei ca imobilizari corporale) sunt proprietate publica, iar obiectivele de investitii realizate la acest sistem, din surse publice nu sunt investitii proprii pentru regie ci sunt proprietate publica si a apartin domeniului public al Municipiului .X. potrivit prevederile art.44 din Legea nr.51/2006 - Legea serviciilor comunitare de utilitati publice, aceste bunuri proprietate publica inregistrându-se extracontabil, în patrimoniul operatorilor, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului sau de organizarea, forma de proprietate, natura capitalului ori tara de origine a operatorilor. Astfel, **obiectivele de investiții realizate la aceste bunuri din**

surse publice, care nu sunt investiții proprii pentru regie, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public, **nu trebuiau înregistrate în evidența contabilă a regiei ca immobilizări ci extracontabil.**

Ca urmare, având în vedere că regia în calitate de agent economic specializat, a elaborat strategii de dezvoltare și studii de fezabilitate, a organizat și adjudecat licitații publice și a coordonat și urmarit realizarea obiectivelor de investiții, până la finalizarea și punerea în funcțiune a acestora încheind contracte în nume propriu, a primit facturi în nume propriu, iar prin Hotărâri de Guvern au fost alocate sume de la bugetul de stat și au fost repartizate pe unități administrativ-teritoriale conform destinațiilor prevăzute în anexele la aceste hotărâri, s-a constatat că **regia s-a comportat ca un intermediar între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept - Consiliul Local al Municipiului .X., care are în patrimoniu aceste bunuri, acționând în nume propriu, dar în contul Consiliului Local al Municipiului .X..**

De altfel, începând cu anul 2008, toate obiectivele de investiții realizate la același sistem centralizat de alimentare cu energie termică a Municipiului .X., s-au realizat de către Consiliul Local în calitate de beneficiar și diverși prestatori în calitate de antreprenori, fără ca regia să mai fie implicată în aceste prestări de servicii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele primite de la Primaria .X. și înregistrate în conturile 131 "Subvenții guvernamentale pentru investiții", respectiv 138 "Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții", au caracterul unor avansuri încasate în contul serviciilor de rețehnologizare, modernizare și dezvoltare a sistemului centralizat de producere și distribuție a energiei termice al Municipiului .X., care reprezintă, din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, livrare cu plată.

Astfel, s-a constatat că operațiunile taxabile ale regiei sunt cele privind producerea și distribuția energiei termice, însă regia nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor destinate obiectivelor de investiții realizate de diverși executanți asupra sistemului public de alimentare centralizată cu energie termică SACET întrucât acesta nu aparține regiei, ci este proprietate publică, și respectivele servicii achiziționate nu sunt destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, regia trebuia să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local al Municipiului .X., la finalizarea lucrărilor și la punerea lor în funcțiune, întrucât la finalizare aceste obiective de investiții intra în proprietate publică și concomitent se transmit în administrare regiei în vederea desfășurării activității sale economice.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că regia a efectuat operațiuni asimilate prestărilor de servicii pentru obiectivele de investiții realizate la sistemul public centralizat de alimentare cu energie termică al Municipiului .X. și pentru care a încasat avansuri în sumă de .X. lei , compusă din :

- **.X. lei - reprezentând investiții aferente perioadei 2005-2006** (.X. lei în anul 2005 și .X. lei în anul 2006) pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;

- **.X. lei – reprezentând echipamente achiziționate în anul 2007**, pentru care regia si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei.

Referitor la suma de .X. lei regia a incasat avansuri in suma de .X. lei, pentru obiective de investitii realizate în perioada **2005-2007** in valoare de .X. lei, pentru care avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au procedat, la determinarea TVA ce trebuia colectata cu ocazia incasarii avansurilor, **aceasta fiind in suma de .X. lei** (.X. + .X.). La data finalizarii obiectivelor de investitii, (data la care aceste obiective de investitii intra in proprietate publica), regia trebuia sa procedeze la stornarea avansurilor incasate si sa factureze cu TVA obiectivele de investitii respective, catre Consiliul Local al Municipiului .X..

În drept, potrivit art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Și ale art.128 alin.1 și alin.3 lit,c) din același act normativ, în vigoare pe perioada 2005 – 2006:

“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

[...]

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri;”

Începând cu data de 01.01.2007 prevederile acestui articol se modifică după cum urmează:

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]*

(3) *Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):*

[...];

c) *trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.”*

Totodată, conform prevederilor art.129 alin.2 lit.e) și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.[...]

(5) Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.”

Pct.8 alin.3 HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.129 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(3) Emiterea unei facturi în numele său de către orice comisionar care acționează în numele și în contul comitentului vânzător, în momentul vânzării către cumpărător, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct.5. De asemenea, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.”

Începând cu data de 01.01.2007 prevederile acestui articol devin:

“(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.[...]

(6) În cazul în care mai multe persoane impozabile, care acționează în nume propriu, intervin prin tranzacții succesive în cadrul unei prestări de servicii, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se

impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

De asemenea, începând cu data de 01.01.2007, sunt în vigoare prevederile pct.7.1 și pct.6.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.129 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“7. (1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) - (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.

6.(2) În sensul art.128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitent, procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său, și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.”

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, pe perioada 2005 - 2006, potrivit prevederilor art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Începând cu 01.01.2007 sunt aplicabile prevederile privind faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii prevăzute la art. 134¹ alin.(1) și art. 134² alin.1_ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Art.155 alin.(1) privind facturarea, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.[...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor legale menționate mai sus rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Se reține că bunurile ce compun sistemul centralizat de alimentare cu energie termică a Municipiului .X. (deși sunt înregistrate în evidența contabilă a regiei ca imobilizări corporale) sunt proprietate publică, iar obiectivele de investiții realizate la acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru regie ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al Municipiului .X., potrivit prevederilor art.44 din Legea nr.51/2006 - Legea serviciilor comunitare de utilități publice, care precizează ca:

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

(3) Bunurile realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice, sau revin în proprietatea publică a acestora, ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia.

Bunurile proprietate publică se înregistrează conform art.26 din Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr.51/2006: “[...] **extracontabil, în patrimoniul operatorilor, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului sau de organizarea, forma de proprietate, natura capitalului ori țara de origine a operatorilor**” astfel că, regia trebuie să înregistreze în evidența contabilă ieșirea din patrimoniu a bunurilor care, potrivit legii, aparțin domeniului public al statului și să le înregistreze extracontabil, **iar obiectivele de investiții realizate la aceste bunuri din surse publice, care nu sunt investiții**

proprii pentru regie, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public nu trebuiau înregistrate în evidența contabilă a regiei ca imobilizări ci extracontabil.

Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de executanți pe numele regiei, pentru lucrările de reabilitare a sistemului public de .X., se reține că într-o speță similară, Direcția de legislație în domeniul TVA - direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizează prin adresa nr..X./23.03.2009, aflată la dosarul cauzei:

“În opinia noastră, acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:

1. Societatea poate să considere că lucrările de reabilitare a sistemului de .X., facturate cu TVA de prestatori, nu sunt destinate realizării sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi.

În opinia noastră, această soluție este cea mai simplă din punct de vedere al TVA, prezintă și avantaje pentru societate și în sensul fluxului de numerar și în sensul obligațiilor administrative, dar, totodată este și corectă prin prisma TVA.

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

Astfel, potrivit art.127 alin.(2) din Codul fiscal, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Conform art.128 alin.(1) din Codul fiscal, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

La alin.(3) lit.c) din cadrul aceluiași articol, se precizează că sunt considerate livrări de bunuri trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acestuia, în schimbul unei despăgubiri.

Potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiunile sale taxabile.[...]”

Având în vedere cele prezentate, precum și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, rezultă că regia autonomă care își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități

publice nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de executanții lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate realizării activității sale taxabile, însă în situația în care deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de executanții lucrărilor de investiții regia se comportă ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii **trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local al Municipiului .X..**

Ca urmare, regia **avea obligația să refactureze Consiliului Local al Municipiului .X. lucrările executate de prestatori, cu TVA, respectiv să colecteze taxa pe valoarea adăugată în limita taxei pe valoarea adăugată dedusă din facturile primite de la executanți, urmând ca, ulterior, să le preia în administrare, să le înregistreze și să le evidențieze distinct extracontabil, în patrimoniul său.**

În același sens, în spețe similare, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal prin Deciziile nr.1155/03.03.2009, nr.1975/02.04.2009 și nr.1976/02.04.2009, anexate la dosar.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală **au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora: *“Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei.**

2.b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la obligația regiei autonome de a colecta taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a avut în vedere că executanții lucrărilor de investiții au emis facturi pentru lucrări de construcții montaj pentru care au aplicat taxarea inversă și nici

faptul că executanții au emis facturi de achiziții pentru operațiuni neimpozabile, respectiv operațiuni netaxabile.

Perioada verificată: anul 2007 și iunie 2008.

În fapt, în anul 2007 au fost realizate obiective de investiții la sistemul public de alimentare centralizată cu energie termică al Municipiului .X. constând în lucrări de construcții – montaj în sumă de .X. lei (pentru care executanții au aplicat taxare inversă și sume achitate Inspectoratului Județean în Construcții în valoare de .X. lei pentru care regia nu a dedus TVA, aceste sume fiind efectuate pentru operațiuni neimpozabile.

Obiectivele de investiții au constat în re tehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemului centralizat de producere și distribuție a energiei termice al Municipiului .X..

Bunurile ce compun sistemul centralizat de alimentare cu energie termică al Municipiului .X. (deși sunt înregistrate în evidența contabilă a regiei ca immobilizări corporale) **sunt proprietate publică**, iar obiectivele de investiții realizate la acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru regie ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al Municipiului .X., aceste bunuri proprietate publică înregistrându-se extracontabil, în patrimoniul operatorilor, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului sau de organizarea, forma de proprietate, natura capitalului ori țara de origine a operatorilor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că **regia s-a comportat ca un intermediar între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept - Consiliul Local al Municipiului .X., ce deține în patrimoniu aceste bunuri, acționând în nume propriu, dar în contul Consiliului Local al Municipiului .X..**

Astfel, operațiunile taxabile ale regiei sunt cele privind producerea și distribuirea energiei termice, astfel că regia nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate obiectivelor de investiții realizate de diversi executanți asupra sistemului public de alimentare centralizată cu energie termică întrucât acesta nu aparține regiei ci este proprietate publică și respectivele servicii achiziționate nu sunt destinate realizării operațiilor sale taxabile.

Întrucât regia a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de executanți pentru obiectivele de investiții efectuate și a încasat avansuri pentru aceste lucrări de la Primăria Municipiului .X., exigibilitatea taxei intervenind la momentul încasării avansului, organele de inspecție fiscală constatând că regia autonomă avea obligația ca la finalizarea

obiectivelor de investiții, respectiv la data recepției acestora, dării în folosință sau punerii în funcțiune, să procedeze la stornarea avansurilor încasate și **să factureze cu TVA obiectivele de investiții către Consiliul Local al Municipiului .X..**

S-a constatat că regia a efectuat operațiuni asimilate prestărilor de servicii pentru obiectivele de investiții realizate la sistemul public centralizat de alimentare cu energie termică al Municipiului .X. și pentru care a încasat avansuri în sumă de .X. lei , compusă din :

- **.X. lei**, reprezentând operațiuni neimpozabile constând în sume achitate Inspectoratului Județean în Construcții;
- **.X. lei** reprezentând lucrări de construcții montaj achiziționate în anul 2007 pentru care executanții au aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă).

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând avansuri încasate pentru achitarea sumelor datorate către Inspectoratul Județean în Construcții, organele de inspecție fiscală au constatat că **regia autonomă avea obligația să înregistreze TVA colectată** (determinată cu procentul de 15,97% - suta micșorată) aferentă avansurilor încasate, iar cu ocazia punerii în funcțiune a obiectivelor de investiții, **sa storneze aceste sume și sa le factureze către Consiliul Local al Municipiului .X., cu TVA (cu cota de 19%) aplicată la valoarea de .X. lei**, întrucât regia autonomă este înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, **s-a procedat la determinarea TVA ce trebuia colectată** (cu procentul de 15,97%) aferentă avansurilor încasate pentru pentru achitarea sumelor datorate către Inspectoratul Județean în Construcții, **în suma de .X. lei** ($.X. \times 19/119$), iar cu ocazia punerii în funcțiune a obiectivelor de investiții, a procedat la determinarea TVA ce trebuia colectată (cu cota de 19%) cu această ocazie, **în suma de .X. lei** ($.X. \text{ lei} \times 19\%$).

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând lucrări de construcții montaj achiziționate în anul 2007, pentru care executanții au aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă), s-a constatat că întrucât beneficiarul acestor servicii, respectiv Consiliul Local al Municipiului .X. nu este înregistrat în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal **regia nu putea aplica cu ocazia facturării măsurile de simplificare astfel încât trebuia să factureze cu TVA aceste lucrări.**

Regia a încasat avansuri la nivelul facturilor emise de executanți (care nu contin TVA) data încasării avansului determinând data exigibilității TVA.

La data finalizării obiectivelor de investiții, adică data recepției, dării în folosință sau punerii în funcțiune, regia avea obligația emiterii facturilor (cu TVA) către Consiliul Local al Municipiului .X., deoarece la finalizare aceste

obiective de investitii intra in proprietate publica si concomitent se transmit in administrare regiei.

Lucrarile de constructii-montaj in suma totala de .X. lei, efectuate in anul 2007, au fost puse in functiune, astfel:

- in luna decembrie 2007 - lucrari in valoare de .X. lei;
- in luna iunie 2008 - lucrari in valoare de .X. lei.

În consecinta, pentru lucrarile de constructii-montaj in suma totala de .X. lei efectuate in anul 2007, s-a constatat că regia avea obligatia sa inregistreze TVA colectata (determinata cu procentul de 15,97% - suta micșorata) aferenta avansurilor incasate, la data incasarii acestora, iar cu ocazia punerii in functiune a obiectivelor de investitii, sa storneze aceste sume si sa inregistreze TVA colectata determinata cu cota de 19% aplicata la valoarea facturilor emise de executantii lucrarilor.

Pentru anul 2007, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea TVA ce trebuia colectata (cu procentul de 15,97%) aferenta avansurilor încasate pentru lucrarile de constructii-montaj, in suma de .X. lei (.X. x 19/119), suma compusa din .X. lei (.X. lei x 19/119) si .X. lei (.X. lei x 19/119), iar cu ocazia punerii in functiune a obiectivelor de investitii (luna decembrie 2007** pentru suma de .X. lei, respectiv luna **iunie 2008** pentru suma de .X. lei), a procedat la **determinarea TVA ce trebuia colectata (cu cota de 19%) cu aceasta ocazie, in suma de .X. lei** (.X. lei x 19%), suma compusa din .X. lei (.X. lei x 19%) si .X. lei (.X. lei x 19%).**

Fata de cele prezentate regia avea obligatia sa colecteze TVA in suma totala de .X. lei (.X. lei + .X. lei), aferenta obiectivelor de investitii realizate în anul 2007 la sistemul centralizat de alimentare cu energie termica a Municipiului .X..

În drept, potrivit art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;

c) lucrările de construcții-montaj;

d) bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către persoanele aflate în stare de faliment declarată prin hotărâre definitivă și irevocabilă;

e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...](5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)."

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, **pentru lucrările de construcții montaj atât furnizorii, cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare**, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii, **pentru facturile primite, vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.**

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuți responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, **caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia**, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.9 al punctului 82 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă în anul 2007, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a nerespectării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorului/prestatorului, cât și a beneficiarului la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar la alin.10 al aceluiași punct:

„În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.[...]”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, **neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificării efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acestora, vor obliga beneficiarul la stornarea taxei deduse prin contul de furnizori, efectuând înregistrarea contabilă 4426 TVA deductibilă = 4427 TVA colectată și înregistrând în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândul de regularizări.**

Mai mult, prin art.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„În condițiile și limitele prevăzute la art.160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct. 82 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de

construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

De asemenea, la art.2 al aceluiași act normativ, se prevede:

„(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.”

Din raportul de inspecție fiscală reiese că regia a primit facturi de la executanții lucrărilor de construcții-montaj efectuate la bunurile din domeniul public pentru care au aplicat taxarea inversă.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză, se reține că în cazul prestării de servicii constând în lucrări de construcții montaj prestatorul avea obligația de a aplica măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv ca atât prestatorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal, **deci prestatorii aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv de a înscrie mențiunea „taxare inversă” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

Din analiza raportului de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală deși au constatat că pentru lucrările de construcții-montaj executate s-a aplicat taxarea inversă de către prestatori, **au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară pentru lucrările finalizate și care trebuiau facturate către Consiliul Local al Municipiului .X., fără a avea în vedere că beneficiarii, în cazul în speță regia autonomă, pentru facturile primite, vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar,** de unde reiese că .X. .X. R.A. trebuie să țină seama de acest aspect la refacturarea lucrărilor către Consiliul Local al Municipiului .X..

Totodată, se reține că deși prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că **suma de .X. lei reprezintă cheltuieli efectuate pentru**

operațiuni neimpozabile, respectiv netaxabile, furnizorii/executanții emițând facturi fiscale către regia autonomă fără taxă pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. R.A. trebuia să refactureze aceste cheltuieli Consiliului Local al Municipiului .X. cu taxa pe valoarea adăugată și să colecteze taxa, aceasta în condițiile în care regia nu a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru astfel de cheltuieli.

Conform prevederilor art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)

[...]

9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) **operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144¹;

c) **operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) **importuri și achiziții intracomunitare**, scutite de taxă, conform art. 142;

e) **operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere**, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că operațiunile impozabile pot fi operațiuni taxabile, operațiuni scutite fără drept de deducere a taxei, operațiuni scutite cu drept de deducere, etc., astfel că operațiunile neimpozabile sunt și operațiuni netaxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată pentru aceste sume contravine faptului că regia autonomă își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice și nu are drept

de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate realizării activității sale taxabile însă, în situația în care deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții regia se comportă ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Ca urmare, pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, regia trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local, or, în cazul în speță regia nu a dedus taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare și în temeiul art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”* coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede: *“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010 pentru **taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze taxa pe valoarea adăugată colectată în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să facă aplicațiunea prevederilor legale incidente situației de fapt.

3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând

- **.X. lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
 - **.X. lei - penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea,** a
- cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului majorărilor și penalităților de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat în condițiile în care a fost desființată parțial decizia de impunere contestată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina .X. .X. R.A. majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III, lit.B pct.1 și pct.2.a) din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, iar pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Totodată, potrivit art.120 din același act normativ, în vigoare pe anul 2005:

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor", respectiv penalități de întârziere cu cota de 0,6% începând cu data de 26.09.2005, data Monitorului Oficial prin care s-a republicat OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor legale se reține că penalitățile de întârziere au fost calculate la debitul stabilit suplimentar pe anul 2005 pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată astfel că, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei întrucât nu se poate defalca cuantumul majorărilor de întârziere care se datorează bugetului aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei), pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată ce

constituie bază de calcul pentru majorările de întârziere, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.12.7 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: *“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010, pentru aceste majorări de întârziere.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.1 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) și pct.12.7 din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de .X. .X. R.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010 ca neintemeiată pentru suma de **.X. lei**, **reprezentând :**

- | | |
|---|-----------|
| - impozit pe profit | .X. lei; |
| - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit | .X. lei |
| - taxa pe valoarea adăugată | .X. lei ; |
| - penalități de întârziere aferente TVA | .X. lei. |

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.07.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, pentru **suma de .X. lei**, reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL