



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 72

din 10.06.2010

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.A. din localitatea, județul,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului
sub nr.din 13.05.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr./10.05.2010, înregistrată sub nr.din 13.05.2010, cu privire la soluționarea contestației formulată de **S.C. S.A.** din localitatea, județul, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./24.02.2010, emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin adresa nr./10.05.2010, înregistrată sub nr.din 13.05.2010, ne comunică următoarele:

„Prin Ordonanța de urgență nr. 39/2010, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 278/28.04.2010, a fost modificată și completată Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor pct. 26 al art. I din această ordonanță, art. 209 alin. 1 a fost modificat în sensul că structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București sunt competente să soluționeze contestațiile având ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.

Potrivit art. III din aceeași ordonanță, dispozițiile de mai sus intră în vigoare de la data publicării.

Totodată, art. II din O.U.G. nr. 39/2010 precizează că dispozițiile art. I pct. 26 se aplică și contestațiilor aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a acestei ordonanțe.

Astfel, vă transmitem, anexat prezentei, contestația formulată de S.C. S.A. împotriva Deciziei de impunere/24.02.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului

S.C. S.A., din localitatea, județul, contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....din 24.02.2010, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.02.2010, emise în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, privind suma delei, reprezentând:

- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.A., prin contestația formulată, precizează că, în perioada 27.10.2008 – 31.07.2009, a primit de la Primăria municipiului suma totală delei, pe care a utilizat-o pentru plata datoriilor ce au rezultat din investiția de reabilitare a sistemului de termoficare în municipiul

De asemenea, precizează că, în perioada 12.08.2008 – 17.12.2009, a înregistrat în evidențele contabile facturi emise de furnizori pentru aceeași investiție, în valoare de lei, sumă care a generat TVA dedusă de societate în sumă de lei.

Societatea precizează că situația constatată de organele de inspecție fiscală este similară cu o altă constatare din anul 2008, când s-a stabilit o sumă mare cu titlu de TVA colectată, provenind din pretinsa refacturare a sumelor plătite către furnizorii din cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”.

Contestatoarea precizează că sumele cu care au fost achitate facturile furnizorilor provin din trei surse:

- sume defalcate de la bugetul de stat, nerambursabile, stabilite în beneficiul societății prin acte normative emise la nivel central (hotărâri de guvern, ordine ministeriale etc.) și care „doar au tranzitat conturile

Primăriei municipiului”, iar destinatarul final al acestor sume este societatea și nu primăria.

Societatea consideră că, având în vedere proveniența lor, aceste sume trebuie să fie virate prin ordonatorul principal de credite.

De asemenea, precizează că scopul este stabilit prin prevederile art. 2 alin. (1) și (2) din O.U.G. nr. 48/2004, potrivit cărora „sumele disponibilizate [...] se utilizează pentru re tehnologizarea, modernizarea și dezvoltarea sistemelor centralizate de producere și distribuție a energiei termice, în vederea reducerii costurilor de producție și eliminării treptate a subvențiilor pentru energia termică livrată populației.

Contestatoarea precizează că aceste sume se acordă numai în condiții justificative, pe bază de studii de fezabilitate prezentate de către operatorii producători și/sau distribuitori de energie termică în sistem centralizat, astfel că utilizatorul de credite nu ar fi putut utiliza fondurile respective în nici un alt scop.

Totodată societatea consideră că ar fi anormal să fie taxabile din punct de vedere al taxei astfel de sume nerambursabile, adevărate donații, aspect ce ar determina taxarea tuturor sumelor nerambursabile care se alocă din fonduri speciale, cum ar fi SAPARD, PHARE.

- **sume defalcate, în același scop, de la bugetul local, nerambursabile**, stabilite prin hotărâri de consiliul local și care, cel mult, ar putea fi refacturate, conform protocolului încheiat cu municipalitatea în data de 07.04.2009, și doar în măsura neamortizării, abia la finele concesiunii.

- **sume obținute prin trageri succesive din creditul extern** contractat cu Consiliul local al municipiului, la care este codebitor și care, provenind dintr-un credit, nu sunt purtătoare de TVA (a se vedea dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal).

Societatea precizează că bunurile intră, într-o primă etapă, în măsura în care ele există, în patrimoniul societății.

De asemenea, contestatoarea menționează că art. 7 alin. (1) din contractul pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul programului Utilități și mediu la standarde europene în județul nr./21.06.2005 prevede că obiectivele realizate devin proprietatea municipiului abia „după recepție”, or recepția obiectivelor încă nu s-a realizat, în conformitate cu dispozițiile art. 3 din H.G. nr./1994.

Societatea precizează că la art. 18.4 alin. 3 din Contractul nr.dintre Consiliul Județean, S.R.L. șiS.R.L. se arată expres că „plățile parțiale [...] nu se consideră de către achizitor ca recepție a lucrărilor executate.”

Contestatoarea menționează că, potrivit convenției încheiate cu municipiul, aceasta a constat în exploatarea de către societate a bunurilor astfel rezultate până la momentul încetării concesiunii, după care acesta urmează să predea bunurile către autoritatea contractantă, însă la valoarea rămasă neamortizată, ceea ce înseamnă introducerea lor în patrimoniul societății pe

perioada de până atunci, întrucât astfel cheltuielile cu plata acestora nu pot fi amortizate.

De asemenea, susține că motivul pentru care beneficiază de deducerea TVA, chiar fără a refactura lucrările privind realizarea investiției, este faptul că exploatând aceste lucrări prin producerea de energie termică și vânzarea acesteia va realiza o activitate generatoare de TVA, astfel că statul român își va recupera taxa pe valoarea adăugată dedusă.

Societatea consideră că închizând acest cerc al taxei pe valoarea adăugată este evident că nu poate fi obligată la refacturare, chiar dacă aceasta potențial și probabil parțial, va avea loc la un moment dat.

Totodată, societatea precizează că, deși în raportul de inspecție fiscală se precizează că perioada verificată cu privire la TVA este septembrie 2008 – decembrie 2009, decizia de impunere face referire la perioada august 2008 – decembrie 2009, astfel că trebuia verificat dacă luna august 2008 nu s-a pus în sarcina sa de două ori taxa pe valoarea adăugată, una prin decizia de impunere din luna decembrie 2008 și cealaltă prin decizia de impunere actuală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....din 24.02.2010, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, organele de inspecție fiscală, în urma verificării efectuate, au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei TVA și majorări de întârziere aferente de lei.

1. În urma verificării efectuate, s-a constatat că, în perioada 27.10.2008 – 31.07.2009, societatea verificată a încasat de la Primăria municipiului suma totală delei, reprezentând, conform extraselor de cont, transferuri pentru investiții – reabilitarea sistemului termoficare în cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul ...”, după cum urmează:

Data extras cont	Suma (lei)
27.10.2008
04.12.2008
27.07.2009
<u>31.07.2009</u>	<u>....</u>
TOTALlei

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma delei, încasată de la Primăria, reprezintă avansuri, pentru care societatea avea obligația să emită facturi cu TVA către proprietarul investiției – Consiliul local

...., în baza cărora să înregistreze în contabilitate taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă sumelor înscrise.

Prin actul de control se precizează că, în baza art. 125 alin. (2) din Legea serviciilor comunale de utilități publice nr. 51/2006 și în baza contractului de concesiune încheiat cu Consiliul local, societatea a primit în concesiune sistemul public de termoficare din municipiul

Organele de inspecție au constatat că investițiile privind reabilitarea sistemului public de termoficare au fost efectuate în baza Contractului nr. din 21.10.2005 pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”, încheiat între Consiliul județean și S.C. S.A., în calitate de investitori, la S.C. S.A. și Consiliul local, în calitate de beneficiari.

S-a constatat că obiectul Contractului nr. din 21.06.2006 îl reprezintă asigurarea finanțării de către investitori pentru următoarele obiective:

- rețele de termoficare în municipiul;
- modernizare puncte termice în municipiul;
- centrala termică de cogenerare.

De asemenea, s-a constatat că, potrivit contractului, investitorul se obligă să finanțeze lucrările prin plata contravalorii acestora direct către executantul care a adjudecat lucrările în urma licitației organizate de Consiliul județean pentru Municipiul

În baza contractului menționat, Consiliul județean, în calitate de achizitor, a organizat licitații, în urma cărora au fost încheiate contracte de antrepriză și acte adiționale cu societățile comerciale care au câștigat licitațiile, în care se menționează că S.C. S.A. și Consiliul local devin parte în contract numai dacă se solicită lucrări suplimentare.

A. – Lucrările de investiții au fost finanțate de Consiliul local, Primăria, alături de S.C. S.A., în calitate de beneficiar, au încheiat în anul 2005 cu Consiliul județean și S.C. S.A., în calitate de investitor, Contractul nr. din 21.06.2005 pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”, respectiv pentru investiții în reabilitarea rețelelor termice, reabilitarea punctelor termice și centrala termică de cogenerare. În contract se menționează că beneficiarul lucrărilor de investiții este S.C. S.A., alături de Consiliul local

Prin actul de control se precizează că suma alocată Primăriei are ca sursă împrumutul extern contractat de Consiliul județean, împreună cu consiliile locale asociate (unitățile administrative teritoriale), cuLondon, așa cum rezultă din contractul de împrumut. Indicatorii tehnico-economici ai obiectivelor de investiții cuprinse în cadrul Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul” sunt aprobații prin H.G. nr./2002 iar, prin

aceeași hotărâre, Ministerul Finanțelor garantează, în numele și în contul statului, împrumutul extern aferent primei etape a proiectului, în valoare de ...milioane euro, precum și dobânzile, primele de asigurare, comisioanele și alte costuri aferente. În H.G. nr. .../2002, la art. 5, se arată că rambursarea împrumutului extern, plata dobânzilor, a comisioanelor și a altor costuri aferente se vor efectua din resursele financiare ale Consiliului județean ... și ale consiliilor locale asociate, precum și din încasările de la beneficiarii serviciilor prestate. Potrivit documentelor prezentate, Consiliul local ... este parte în contractul de împrumut și nu S.C. S.A.

B. - Consiliul local ... este proprietarul sistemului de utilități publice asupra cărora s-au efectuat investițiile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sistemele de utilități publice sunt bunuri de interes și folosință publică și, potrivit legii, aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale. La art. 7 alin. (1) din Contractul nr. ... din 21.06.2005 se arată că imediat după recepția obiectivelor acestea devin proprietatea Municipiului

În urma verificării efectuate, s-a constatat că S.C. S.A., neavând calitatea de proprietar are obligația predării către Consiliul local al municipiului ... a obiectivelor recepționate.

Conform actului de control, calitatea de proprietar al Consiliului local ... rezultă și din următoarele aspecte:

- autorizațiile de construcție sunt pe numele Consiliului local ... și sursele de finanțare sunt atrase de Consiliul local ...;
- licitațiile sunt organizate de către Consiliul județean ...;
- investiția este realizată pe domeniul public;
- beneficiarul sumelor alocate este Primăria municipiului

C. - Sumele transferate de Consiliul local ... către S.C. S.A., în perioada 27.10.2008 – 31.07.2009, au fost destinate efectuării plăților către societățile care au realizat investiția de reabilitarea sistemului de termoficare în municipiul

De asemenea, s-a constatat că, în perioada 12.08.2008 – 17.12.2009, au fost înregistrate în evidențele contabile ale S.C. S.A. un număr de 8 facturi, emise de societățile nominalizate în anexa nr. 2, care au realizat lucrările de investiții în baza contractelor de antrepriză, în valoare totală de lei, din care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a achitat sumele încasate de la Consiliul local ..., în valoare totală delei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele transferate de Consiliul local ... către S.C. S.A., delei, reprezintă avansuri destinate realizării investiției în cauză, iar în conformitate cu reglementările contabile în

vigoare, sumele primite de societate trebuiau înregistrate în contul 419 „Clienți creditori”.

D. - S.C. S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de lei, aferentă facturilor emise de antreprenorii de investiții.

Din verificarea documentelor prezentate a rezultat că societatea a dedus în perioada august 2008 – decembrie 2009 TVA în valoare de lei, aferentă facturilor prezentate în anexa nr. 2.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. S.A. s-a comportat din punct de vedere al TVA ca un cumpărător revânzător, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor investiții ce nu erau destinate realizării activității sale taxabile, în această situație având obligația de a refactura cu TVA lucrările de investiții recepționate către proprietarul acestui obiectiv de investiții.

Prin actul de control se precizează că, faptul că societatea s-a comportat ca un cumpărător-revânzător, rezultă și din adresa nr. din 26 aprilie 2007, emisă de Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Economie și Finanțelor.

Întrucât la realizarea investiției în cauză S.C. S.A. s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca un cumpărător-revânzător, în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (1) și art. 134² alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că societatea avea obligația de a emite către plătitor facturi cu TVA, prin care să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite.

În baza prevederilor art. 134² alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, la control s-a stabilit că societatea avea obligația să emită facturi către Consiliul local pentru avansurile încasate, până în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat fiecare din aceste sume.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată avea obligația să calculeze și să înregistreze în contabilitate, în perioada octombrie 2008 – iulie 2009, TVA colectată suplimentară de lei (...lei x 19% = lei).

S-a constatat că au fost încălcate prevederile art. 127 alin. (2) și cele ale art. 128 alin. (1) și (3) lit. c) privind Codul fiscal.

Referitor la exigibilitatea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de control invocă prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar, în ceea ce privește comportamentul de cumpărător-revânzător al societății, s-au avut în vedere prevederile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 6 alin. (2) și pct. 7 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, s-au avut în vedere prevederile art. 134¹ alin. (2) și (4), coroborate cu prevederile art. 134² alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

În ceea ce privește facturarea au fost avute în vedere prevederile art. 155 alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

2. De asemenea, organele de inspecție fiscală, au constatat că, în perioada 12.08.2008 – 17.12.2009, au fost înregistrate în evidențele contabile un număr de 8 facturi, prezentate în anexa nr. 2, emise de societățile care au realizat lucrări de investiții în baza contractelor de antrepriză, în sumă totală de lei, din care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, reprezentând lucrări care trebuiau refacturate către Consiliul local

S-a stabilit că societatea verificată, în calitate de cumpărător-revânzător, avea obligația de a emite facturi către Consiliul local, în valoare totală de lei și implicit de a colecta TVA aferentă în sumă de lei.

Având în vedere sumele încasate în avans, pentru care s-a stabilit că societatea avea obligația de a colecta TVA în sumă de lei, s-a stabilit că aceasta avea obligația să înregistreze TVA colectată în sumă de lei, calculată ca diferență între TVA calculată din totalul facturilor ce trebuiau întocmite către Primăria și TVA colectată aferentă avansurilor încasate de S.C. S.A. de la Consiliul local (.... lei – lei = lei).

Organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 6 alin. (2) și pct. 7 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei (.... lei + lei = lei) și majorări de întârziere aferente de lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând lei TVA și lei majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă suma delei, încasată de la Consiliul local, reprezintă avansuri pentru care societatea era obligată să colecteze taxa pe valoarea adăugată la momentul încasării sau reprezintă subvenții sau donații pentru investiții scutite de taxa pe valoarea adăugată așa cum susține contestatoarea, în condițiile în care societatea s-a comportat ca un cumpărător revânzător de

servicii, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată achitată prestatorilor pentru lucrările de investiții în termoficare facturate de aceștia.

În fapt, S.C. S.A., a cărui acționar unic este Consiliul Local, a primit în concesiune sistemul public de termoficare în baza art. 25 alin. (2) din Legea nr. 51/2006 și în baza contractului de concesiune, devenind astfel operatorul și gestionarul serviciului public de termoficare.

Organele de inspecție au constatat că investițiile privind reabilitarea sistemului publice de termoficare au fost efectuate în baza Contractului nr. din 21.10.2005 pentru implementarea investiției de reabilitare a sistemului de termoficare în cadrul programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”, încheiat între Consiliul județean și S.C. S.A., în calitate de investitori, la S.C. S.A. și Consiliul Local, în calitate de beneficiari.

S-a constatat că obiectul Contractului nr. din 21.06.2006 îl reprezintă asigurarea finanțării de către investitori pentru următoarele obiective:

- rețele de termoficare în municipiul;
- modernizare puncte termice în municipiul;
- centrala termică de cogenerare.

De asemenea, s-a constatat că, potrivit contractului, investitorul se obligă să finanțeze lucrările prin plata contravalorii acestora direct către executantul care a adjudecat lucrările în urma licitației organizate de Consiliul județean pentru Municipiul

În baza contractului menționat, Consiliul județean, în calitate de achizitor, a organizat licitații, în urma cărora au fost încheiate contracte de antrepriză și acte adiționale cu societățile comerciale care au câștigat licitațiile, în care se menționează că S.C. S.A. și Consiliul local devin parte în contract numai dacă se solicită lucrări suplimentare.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada 12.08.2008 – 17.12.2009, societatea a înregistrat în evidențele contabile un număr de 8 facturi, emise de furnizori în baza contractelor de antrepriză, care au realizat lucrările de investiții în baza contractelor de antrepriză, în valoare totală de lei, din care **a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru facturile primite de la antreprenori, întrucât societatea contestatoare a acționat în calitate de cumpărător revânzător, deducând taxa pe valoarea adăugată pentru investițiile ce nu erau destinate realizării activității sale taxabile, pentru că aceste investiții au fost efectuate pentru bunuri de interes și folosință publică, care aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale. În conformitate cu prevederile art. 129 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația să refactureze cu TVA Consiliului local lucrările

recepționate de la antreprenori, respectiv să colecteze taxa pe valoarea adăugată, ca apoi să le preia în concesiune, să le înregistreze și să le evidențieze distinct, extracontabil, în patrimoniul său.

Întrucât la realizarea investiției în cauză S.C. S.A. s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca un cumpărător-revânzător, s-a stabilit că societatea avea obligația să emită către plătitor facturi cu TVA, prin care să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite de la Consiliul local, în sumă delei.

S-a stabilit că societatea avea obligația să emită facturi către Consiliul local pentru avansurile încasate, până în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat fiecare din aceste sume.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată avea obligația să calculeze și să înregistreze în contabilitate, **în perioada octombrie 2008 – iulie 2009**, TVA colectată suplimentară de lei, aferentă avansurilor încasate, ($\text{....lei} \times 19\% = \text{.... lei}$).

Pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 128 alin. (2)** și **art. 129 alin. (2)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Capitolul 4 - Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, unde se prevede că:

„Art. 128

Livrarea de bunuri

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme. [...]

Art. 129 [...]

(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.”

Referitor la aplicarea art. 128 alin. (2) menționat, **pct. 6 alin. 2 și pct. 7 alin. 1** din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, prevede că:

„(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.[...]

(1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”

Din textele de lege citate mai sus, se reține că în drept 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.

În ceea ce privește momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art. 134¹ și 134² din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Art. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine: [...]

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”.

Totodată, la **art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„(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. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Din textele de lege prezentate, se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepția cazului în care se încasează avansuri, pentru care exigibilitatea intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

De asemenea, se reține că avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

Totodată, se reține că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, până în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că investițiile au fost efectuate asupra sistemelor de utilități publice care sunt parte componentă a infrastructurii tehnico-edilitare a unităților administrativ-teritoriale, sunt bunuri de interes și folosință publică și aparțin, potrivit legii, domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, iar sistemele de utilități publice au fost concesionate conform art. 25 alin. (2) din Legea nr. 51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice către S.C. S.A., unde acționar unic este Consiliul local

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, societatea, în baza Contractului de concesiune nr. din 21.10.2005, a acționat ca și mandatar în numele Consiliului local pentru lucrările recepționate și plătite din surse publice, primind de la vânzătorii facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată, devenind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător revânzător.

De asemenea, se reține că S.C. S.A. a încasat de la Consiliul local suma delei, reprezintă avansuri acordate pentru plata facturilor

emise de constructori pentru lucrările de investiții efectuate, pentru care nu a colectat TVA.

Potrivit textelor de lege menționate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepția cazului în care se încasează avansuri, pentru care exigibilitatea intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Se reține că, pentru avansurile încasate, societatea avea obligația să emită facturi cu TVA și să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Într-o speță asemănătoare, privind aceeași societate, respectiv S.C. S.A., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin decizia de soluționare a contestației, a reținut că acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

„1. Societatea S.A. poate să considere că lucrările de reabilitare a sistemului de termoficare, facturate cu TVA de prestatori, nu sunt destinate realizării activității sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi. Dar în această situație societatea nu are nici obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferente sumelor primite de la Consiliul local

2. O altă abordare a acestei situații este să se considere că societatea acționează din punct de vedere al TVA ca un cumpărător-revânzător de servicii și pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate prestatorilor de servicii trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul local

Având în vedere că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de constructori pentru lucrările de investiții efectuate și a încasat avansuri pentru aceste lucrări de la Consiliul local, exigibilitatea taxei intervine în momentul încasării avansului. [...]

În același sens s-a pronunțat pentru speța în cauză și Direcția de legislație în domeniul taxei pe valoarea adăugată din cadrul Ministerului Finanțelor Publice [...].

De asemenea, în același sens, într-o speță similară, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ Fiscal prin Decizia nr. din 03.03.2009.”

Întrucât la realizarea investiției în cauză S.C. S.A. s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca un cumpărător-revânzător, rezultă că societatea avea obligația să emită către plătitor facturi cu TVA, prin care să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă avansurilor primite, în sumă delei.

Contestatoarea susține că nu avea obligația să colecteze TVA pentru avansurile încasate, pe motiv că sumele cu care au fost achitate facturile furnizorilor provin din trei surse, respectiv:

- **sume defalcate de la bugetul de stat, nerambursabile**, stabilite în beneficiul societății prin acte normative emise la nivel central (hotărâri de guvern, ordine ministeriale etc.) și care „doar au tranzitat conturile Primăriei municipiului ...”, iar destinatarul final al acestor sume este societatea și nu primăria;

Totodată societatea consideră că ar fi anormal să fie taxabile din punct de vedere al taxei astfel de sume nerambursabile, adevărate donații, aspect ce ar determina taxarea tuturor sumelor nerambursabile care se alocă din fonduri speciale, cum ar fi SAPARD, PHARE.

- **sume defalcate, în același scop, de la bugetul local, nerambursabile**, stabilite prin hotărâri de consiliul local și care, cel mult, ar putea fi refacturate, conform protocolului încheiat cu municipalitatea în data de 07.04.2009, și doar în măsura neamortizării, abia la finele concesiunii;

- **sume obținute prin trageri succesive din creditul extern** contractat cu Consiliul local al municipiului, la care este codebitor și care, provenind dintr-un credit, nu sunt purtătoare de TVA (a se vedea dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal).

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că nu avea obligația să colecteze TVA pentru avansurile încasate, pe motiv că sumele cu care au fost achitate furnizorilor provin din cele trei surse menționate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât sumele au fost primite de societate de la Consiliul local și au avut ca scop plata antreprenorilor pentru lucrările de reabilitare a sistemului public de termoficare și nu activitatea de administrarea fondurilor de investiții.

Potrivit **art. 141 alin. (2) lit. a)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocat de contestatoare,

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă; [...]

6. administrarea de fonduri speciale de investiții;”.

De asemenea, conform prevederilor **art. 16 alin. (9)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

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;”.

La punctual **pct. 35 alin. (15)** din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobat prin H.G. nr. 44/2004, se prevăd următoarele:

„(15) În sensul art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 6 din Codul fiscal, fondurile speciale de investiții sunt următoarele:

a) organismele de plasament colectiv prevăzute la titlul III al Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, și în reglementările Comisiei Naționale de Valori Mobiliare emise în aplicarea acesteia. Aceste organisme de plasament colectiv includ atât organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, care fac obiectul cap. V din titlul III al Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, cât și alte organisme de plasament colectiv, care fac obiectul cap. VI din titlul III al Legii nr. 297/2004, cu modificările și completările ulterioare;

b) fondurile de pensii administrate privat și fondurile de pensii facultative;

c) fondurile comune de garantare a creanțelor.”

Potrivit textelor de lege menționate mai sus, sunt scutite de TVA activitățile de acordare și negociere de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă, precum și de administrare de fonduri speciale de investiții, categorii care nu fac obiectul cauzei.

Mai mult, activitățile menționate mai sus sunt operațiuni scutite fără drept de deducere, situație în care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, or societatea a dedus în perioada august 2008 – decembrie 2009 TVA în sumă de lei, aferentă lucrările de investiții efectuate de prestatori în baza contractelor de antrepriză.

Totodată, avansurile au fost încasate de societate de la Consiliul local și au avut ca scop plata antreprenorilor pentru lucrările de reabilitare a sistemului public de termoficare și nu activitatea de administrarea fondurilor de investiții.

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a refacturat lucrările de investiții către Consiliul local, nu a colectat taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate și nu a emis facturi cu TVA pentru aceste avansuri, rezultă că **TVA în sumă de lei** a fost stabilită în mod legal de organele de inspecție fiscală, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru această sumă, **ca neîntemeiată, și pentru accesoriile în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.

2. Referitor la suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată pentru lucrările de investiții ce trebuiau refacturate de persoana impozabilă către Consiliul județean și TVA ce trebuia colectată și care a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în urma verificării efectuată pentru avansurile încasate de la Consiliul local, în condițiile în care societatea s-a comportat ca un cumpărător-revânzător de servicii din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturile emise de antreprenori pentru lucrările de reabilitare a sistemului public de termoficare, fără a le factura către Consiliul local

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că, în perioada 12.08.2008 – 17.12.2009, societatea a înregistrat în evidențele contabile un număr de 8 facturi, emise de societățile care au realizat lucrări de investiții în baza contractelor de antrepriză, în sumă totală de lei, din care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, reprezentând lucrări care trebuiau refacturate către Consiliul local

S-a stabilit că societatea verificată, în calitate de cumpărător-revânzător, avea obligația de a emite facturi către Consiliul local, în valoare totală de lei și implicit de a colecta TVA aferentă în sumă de lei.

Având în vedere sumele încasate în avans, pentru care în urma verificării efectuate s-a stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de lei, s-a stabilit că persoana impozabilă avea obligația să înregistreze TVA colectată în sumă de lei, calculată ca diferență între TVA aferentă lucrărilor efectuate ce trebuiau facturate către Consiliul local și TVA colectată aferentă avansurilor încasate de S.C. S.A. de la Consiliul local (.... lei – lei = lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 129 alin. (2)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Capitolul 4 - Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, unde se prevede că:

**„Art. 129
Prestarea de servicii**

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.

(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.”

La pct. 6 alin. 2 și pct. 7 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se prevede că:

„(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.[...]

7. (1) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (2) și (3) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”

Din textele de lege citate mai sus, se reține că în drept 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.

Așa cum s-a prezentat la punctul 1, pentru realizarea investiției menționate, S.C. S.A. s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca un cumpărător-revânzător, societatea având obligația să emită către plătitor facturi cu TVA, prin care să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite, în sumă de ...lei, și în consecință și asupra diferențelor ce rezultă în urma regularizării avansurilor încasate.

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

„(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. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

La pct. 69 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se prevede că:

„(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”

Din prevederile legale menționate, rezultă că în drept comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură pe numele său.

Totodată, se reține că pentru lucrările recepționate societatea avea obligația să emită facturi cu taxă pe valoarea adăugată către Consiliul local, iar pentru avansurile încasate ce trebuiau facturate, să procedeze la regularizarea acestora la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că proprietarul sistemului de utilități publice asupra cărora s-au efectuat investițiile este Consiliul local

Organele de inspecție fiscală au constatat că sistemele de utilități publice sunt bunuri de interes și folosință publică și că, potrivit legii, aparțin domeniului public al unităților administrativ teritoriale, iar la art. 7 alin. (1) din Contractul nr. din 21.06.2005 se arată că imediat după recepția obiectivelor acestea devin proprietatea Municipiului

În urma verificării efectuate, s-a constatat că S.C. S.A., neavând calitatea de proprietar are obligația predării către Consiliul local al municipiului a obiectivelor recepționate.

Conform actului de control, calitatea de proprietar al Consiliului local rezultă și din următoarele aspecte:

- autorizațiile de construcție sunt pe numele Consiliului local
- și sursele de finanțare sunt atrase de Consiliul local;
- licitațiile sunt organizate de către Consiliul județean;
 - investiția este realizată pe domeniul public;
 - beneficiarul sumelor alocate este Primăria municipiului

Față de cele prezentate, rezultă că societatea verificată, în calitate de cumpărător-revânzător, avea obligația de a emite facturi către Consiliul local

...., în valoare totală de lei, și implicit de a colecta TVA aferentă în sumă de lei.

Totodată, având în vedere sumele încasate în avans, pentru care, conform celor prezentate la punctul 1, s-a stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de lei, rezultă că persoana impozabilă avea obligația să înregistreze TVA colectată în sumă de lei, calculată ca diferență între TVA aferentă lucrărilor efectuate ce trebuiau facturate către Consiliul local și TVA colectată aferentă avansurilor încasate de S.C. S.A. de la Consiliul local (.... lei – lei = lei).

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că în raportul de inspecție fiscală se precizează că perioada verificată cu privire la TVA este septembrie 2008 – decembrie 2009, iar în decizia de impunere face referire la perioada august 2008 – decembrie 2009, și că astfel trebuia verificat dacă luna august 2008 nu s-a pus în sarcina sa de două ori taxa pe valoarea adăugată, una prin decizia de impunere din luna decembrie 2008 și cealaltă prin decizia de impunere actuală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acesta nu vine cu documente care să demonstreze susținerile sale.

Potrivit **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prin urmare, întrucât societatea nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a facturat și colectat taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările de investiții către Consiliul local, și nu efectuat regularizarea la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii pentru avansurile încasate ce trebuiau facturate, rezultă că **TVA în sumă de lei** a fost stabilită în mod legal de organele de inspecție fiscală, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru această sumă, **ca neîntemeiată.**

3. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, cauza supusă soluționării este dacă organul competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora,

neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală, și nici la măsura diminuării pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, organele de inspecție fiscală au dispus societății facturarea contravalorii investițiilor din cadrul programului „Utilități și mediu la standardele europene în județul” (reabilitarea rețelelor termice, punctelor termice și centrala termică de congenerare) efectuate în municipiul

Societatea contestă măsura stabilită de organele fiscale prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, pe motiv că suma primită de la Primăria municipiului a utilizat-o pentru plata datoriilor rezultate din investiția de reabilitare a sistemului de termoficare în municipiul

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 209 alin. (1) din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 39 din 21 aprilie 2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 278 din 28 aprilie 2010, **art. I punctul 26**, unde se precizează că:

„26. La articolul 209, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”.

Totodată la **art. 209 alin. (2) din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența**

materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere **care au ca obiect impozite**, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, precum **și asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**.

Din dispoziția de măsuri contestată se reține că organele de inspecție fiscală au dispus societății facturarea contravalorii investițiilor din cadrul programului „Utilități și mediu la standardele europene în județul” (reabilitarea rețelelor termice, punctelor termice și centrala termică de congenerare) efectuate în municipiul

Conform textelor de lege menționate mai sus, cererile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente, cu excepția cazurilor în care prin dispoziția de măsuri se dispune diminuarea pierderii fiscale, or prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010 nu s-a dispus diminuarea pierderii fiscale, ci facturarea contravalorii investițiilor din cadrul programului „Utilități și mediu la standardele europene în județul”.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Având în vedere că măsurile stabilite în sarcina societății prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei și nici nu a fost diminuată pierderea fiscală prin această dispoziție, organul de soluționare specializat nu are competență pentru a se pronunța asupra acestui capăt de cerere.

Din cele prezentate se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului având competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală doar în situația în care se dispune diminuarea pierderii fiscale.

Potrivit **art. 209 alin. (2)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”

La pct. 5.1 – 5.2 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, Anexa nr. 1, se prevede că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

În situația în care, ca urmare a raportului privind rezultatele inspecției fiscale, nu se modifică baza de impunere, de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a acestui fapt, titlul de creanță fiscală susceptibil de a fi contestat este declarația fiscală, asimilată cu o decizie de impunere în condițiile art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, precum și asupra dispozițiilor de măsuri ce au ca obiect măsura de diminuare a pierderii fiscale, or în cazul de față organele de inspecție fiscală au dispus facturarea contravalorii investițiilor din cadrul programului „Utilități și mediu la standardele europene în județul” (reabilitarea rețelelor termice, punctelor termice și centrala termică de cogenerare) efectuate în municipiul, pentru care organele de control au emis dispoziție de măsuri, care reprezintă un alt act administrativ fiscal, și care, așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **competența de soluționare aparține organului fiscal emitent**, respectiv Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 128 alin. (2), 129 alin. (2), 134¹, 134², 141 alin. (2) lit. a) și 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, pct. 6 alin. 2, pct. 7 alin. 1, pct. 35 alin. (15) și pct. 69 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 209 din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003, privind Codul de procedură fiscală, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", pct. 5.1 – 5.2 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, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. S.A.**, din localitatea, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....din 24.02.2010, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, privind suma de **....lei**, reprezentând:

- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

- **Transmiterea** dosarului cauzei pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 18.02.2010, nr. din 24.02.2010, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.