



**ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor**  
**AGENCIA NACIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**  
**CONSTANTA**  
**Serviciul Soluționare Contestații**

---

**DECIZIA nr. 90/02.12.2008**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. CONSTANTA S.R.L.**  
**înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța prin adresa nr...../11.11.2008 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../11.11.2008 cu privire la contestația formulată de S.C. CONSTANTA S.R.L., cu sediul în Constanța, Piața ..... nr..., CUI .....

**Obiectul contestației îl reprezintă măsura dispusă prin Decizia de impunere nr..... din data de 05.09.2008 emisă de A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța în baza Raportului de inspecție din 05.09.2008 privind neadmiterea deductibilității și a respingerii rambursării taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei .**

Contestația a fost introdusă de către Societatea civilă de avocați “Lițcanu și Gheorghită”, în baza împuternicirii avocațiale nr..... din data de 10.10.2008, fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207 alin.(1) din același act normativ.

Astfel, actul administrativ-atacat a fost comunicat contribuabilului cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, în data de 11.09.2008, iar contestația a fost expediată prin poștă, în data de 10.10.2008, conform datei ștampilei poștei aplicată pe plic, fiind înregistrată la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța sub nr...../16.10.2008.

Constatăndu-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.206 și 209(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

**I. Prin adresa înregistrată la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța sub nr..... din 16.10.2008, societatea CONSTANTA S.R.L., prin împuternicit, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr..... din data de 05.09.2008, solicitând anularea acesteia și a Raportului de inspecție din 05.09.2008 cu privire la măsura constând în respingerea dreptului de deducere și respectiv de rambursare a T.V.A. în cuantum de ..... lei, aferentă achizițiilor destinate serviciilor publice de drumuri, iluminat public și fântâni arteziene preluate în gestiune delegată.**

În susținerea acțiunii sale petenta invocă următoarele argumente:

Referitor la respectarea legislației privind T.V.A. petenta susține că în cauză sunt incidente două texte de lege, respectiv art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ca normă generală pentru operațiuni curente și art.145 alin.(13) din aceeași lege, care reprezintă situația specială aplicabilă investițiilor.

Astfel, contestatara susține că are dreptul să beneficieze de deducerea T.V.A. în sumă de ..... lei aferentă investițiilor efectuate, apreciind că îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 alin.3 din Codul fiscal, respectiv:

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

b) realizează operațiuni impozabile constând în prestări servicii cu plată către C.....

Constanța și P..... Constanța

În acest sens, petenta subliniază că nu efectuează servicii publice administrative ci activități economice, comerciale, în nume propriu, utilizând în acest sens și bunurile transmise în gestiune.

c) cheltuielile efectuate sunt aferente realizării de venituri impozabile din derularea gestiunii delegate, cheltuielile curente fiind acoperite din încasarea de la utilizatori precum și de la P..... și C..... Constanța, iar investițiile, din finanțări de la bugetul local sub forma majorării de capital social.

În al doilea rând, petenta susține că situației sale îi sunt incidente și prevederile art.145 alin.13 din Codul fiscal, potrivit cărora societatea are drept de deducere a T.V.A.-ului aferent investițiilor finanțate din bugetul local.

În acest sens, apreciază că în mod greșit organul de control pune semnul egal între noțiunea de “investiție proprie” și cea de “investiție făcută asupra unui bun proprietate personală privată”, susținând că în situația sa investițiile efectuate asupra unor bunuri proprietate publică sunt considerate investiții proprii pentru următoarele motive:

- sunt cuprinse în bugetul propriu de venituri și cheltuieli la capitolul investiții;
- obiectivele de investiții au fost aprobate prin HCLM nr.392/2004;
- finanțarea fiecărui obiectiv s-a efectuat din sume provenite din majorări de capital social, sume care odată depuse în contul societății pot fi utilizate pentru desfășurarea activității așa cum hotărăște conducerea acesteia;
- investițiile sunt cuprinse în listele de investiții la SC CONSTANTA S.R.L.;
- nu sunt cuprinse distinct în bugetul P..... Constanța, ci figurează ca sumă globală alocată pentru finanțarea cheltuielilor de investiții ale societății.

Totodată, petenta susține că actuala formă a Codului fiscal prevede că pentru a putea exercita dreptul de deducere pentru taxa datorată sau achitată este necesară existența unui singur document, respectiv factura, fără nici un fel de alte limitări, așa cum este stabilit și prin Directiva UE 2006/112.

În privința aplicării art.145 alin.(13) din Codul fiscal, petenta subliniază că prevederile acestuia nu impun existența unor venituri sau efectuarea unui anumit tip de activități și că nici organul de inspecție nu aduce nici o critică directă referitoare la acest articol, motivele refuzului privind deductibilitatea T.V.A.-ului fiind legate de dimensiunea veniturilor sau de domeniul de activitate.

În sprijinul contestației sale petenta arată că, potrivit ultimelor modificări aduse Codului fiscal în vederea armonizării legislației interne cu legislația Uniunii Europene, la art.189 se prevede că pentru investițiile concretizate în active sau efectuate la bunuri deținute sub orice formă de contract, T.V.A. se recuperează integral sau se reeșalonează pe o perioadă de 5-20 ani dacă fiecare modernizare depășește 20% din valoarea bunului, fapt care denotă că este vorba de o deductibilitate eșalonată și nu de una refuzată.

Totodată, contestatara critică aplicarea dispozițiilor art.11 din Codul fiscal și încadrarea activității desfășurate în prevederile art.137 (3) lit.e) din acest act normativ, susținând că realizează servicii în cadrul gestiunii delegate pentru P..... Constanța, având sarcini și responsabilități proprii privind gestiunea propriu-zisă a serviciilor, precum și administrarea și exploatarea infrastructurii edilitar-urbane, responsabilități pe care le efectuează prin efort propriu prin încheierea de contracte cu furnizori, pentru efectuarea anumitor lucrări. Din acest motiv, este de părere că operațiunile desfășurate nu pot fi considerate operațiuni de intermediere pentru plata facturilor emise de acești furnizori.

Mai susține că bunurile și serviciile achiziționate au fost destinate spre a fi utilizate la realizarea de operațiuni taxabile, necuprinderea lor inițială în tariful stabilit și nesolicitarea lor

ulterioară prin facturare către P..... neputând conduce la schimbarea încadrării fiscale a operațiunilor în cauză.

Petenta mai afirmă că organul de inspecție a ignorat hotărârea C..... Constanța care are putere de lege pentru societate și că nu a reținut esența conceptului de “gestiune delegată”, care în opinia sa înseamnă externalizarea unor servicii și efectuarea acestora în nume propriu.

Referitor la constatarea organului de inspecție cu privire la subdimensionarea prețului facturat autorităților locale raportat la costurile generate de delegarea de gestiune, petenta precizează că la sistemele delegate nu există tarife încasate de la utilizatori, investițiile efectuate fiind investiții publice din fonduri publice necesare satisfacerii cerințelor cantitative și calitative ale locuitorilor municipiului Constanța, și care au fost acoperite din bugetul local.

Totodată, susține că asigurarea resurselor financiare aferente gestiunii delegate s-a efectuat în conformitate cu Legea nr.326/2001, care nu prevede o modalitate concretă de stabilire a prețului ci doar modalitatea de suportare a cheltuielilor aferente gestiunii delegate, conform prevederilor art.8 alin.(2) din lege, cheltuielile fiind asigurate prin:

a) încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (respectiv prin sumele încasate de la autoritățile locale în baza convenției și a contractului de închiriere);

b) în completare, prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății de către C....., având în vedere dispozițiile art.12 alin.(3) lit.e).

Nu în ultimul rând, consideră că organul fiscal a dovedit incoerență în interpretarea dispozițiilor legale deoarece, în perioada 2002-martie 2004 societatea a beneficiat, în aceleași condiții de fapt și de drept, de rambursarea T.V.A. aferentă gestiunii delegate pentru ca, ulterior, începând cu luna aprilie 2004 fără să intervină nici o modificare de ordin legislativ, acest drept să fie refuzat.

Pentru motivele expuse, contestatara solicită admiterea contestației, cu consecința rambursării T.V.A. în sumă de ..... lei .

**II. Raportul de inspecție fiscală din data de 05.09.2008 a fost întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța, în vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. în cuantum de ..... lei, înregistrată la A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Constanța sub nr...../24.06.2008, aferent perioadei 01.05.2007-31.05.2008.**

Cu ocazia verificării, s-a constatat că în perioada analizată societatea a dedus T.V.A. în sumă totală de ..... lei, din care:

- ..... lei T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări – analitic “Drumuri publice”, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate lucrărilor efectuate la drumurile publice (străzi, trotuare, semafoare) administrate pe bază de gestiune delegată și ornamente;
- ..... lei T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări - analitic “Sistem de iluminat public” (S.I.P.) aferentă achizițiilor efectuate pentru întreținerea și reabilitarea acestui serviciu public, administrat pe bază de gestiune delegată;
- ..... lei T.V.A. înscrisă în jurnalul de cumpărări – analitic „Fântâni arteziene”, aferentă cheltuielilor privind repararea, întreținerea și supravegherea fântânilor arteziene de pe raza municipiului Constanța, administrate pe bază de gestiune delegată.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție au reținut următoarele aspecte:

Iluminatul public și administrarea domeniului public (străzi, trotuare, semafoare) reprezintă servicii publice de gospodărie comunală conform prevederilor art.2 alin.(1) lit.f) și i) din Legea

nr.326/2001, privind serviciile publice de gospodărie comunală, servicii care aparțin, prin natura lor sau potrivit legii-art.3 alin.(2), domeniului public al mun.Constanța.

Deoarece aceste servicii puse la dispoziția membrilor comunității fără plată, nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În operațiunile de reabilitare a sistemului de iluminat stradal, de modernizare și reabilitare a tramei stradale și a fântânilor arteziene, societatea CONSTANTA S.R.L. are calitatea de operator, care este intermediar între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept, C..... al mun.Constanța care are calitatea de autoritate publică, activitățile desfășurate prin intermediul societății fiind în fapt ale C....., delegarea de gestiune neputând schimba natura serviciilor efectuate, de servicii de administrație publică care nu intră în sfera de aplicare a T.V.A.

Chiar dacă sursa de finanțare a acestor operațiuni o reprezintă alocarea de sume din bugetul local prin majorarea capitalului social al societății CONSTANTA S.R.L., operațiunile derulate sunt operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Societatea CONSTANTA S.R.L. nu respectă întrutotul prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A. are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în vederea exercitării dreptului de deducere pentru bunurile și serviciile destinate reabilitării, modernizării și investițiilor efectuate la serviciile publice de drumuri, iluminat stradal și fântâni arteziene.

În conformitate cu prevederile art.129 alin.(2) din Codul fiscal, S.C. CONSTANTA S.R.L., ca „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”, este considerată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, un cumpărător-revânzător, dacă primește de la vânzător/prestator o factură întocmită pe numele său, potrivit prevederilor pct.7 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, cumpărătorul CONSTANTA S.R.L. ar fi avut drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor efectuate în nume propriu, dar în contul C..... Constanța, dar ar fi avut și obligația de a factura aceste servicii către cumpărătorul C..... Constanța, contrapartida ce urma a fi obținută neputând fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate.

În urma verificării documentelor financiar-contabile aferente perioadei mai 2007-mai 2008, organul de inspecție a constatat că societatea CONSTANTA S.R.L. nu a facturat serviciile în cauză C..... Constanța, motiv pentru care a stabilit că:

- are drept de deducere pentru T.V.A. aferentă activității proprii;
- nu are drept de deducere pentru operațiunile neimpozabile constând în reabilitarea, întreținerea și efectuarea de investiții la bunurile aparținând domeniului public, încredințate de C..... Constanța în administrare prin delegare de gestiune;
- ar fi putut să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni numai în situația în care ar fi primit facturile de la societățile comerciale prestatoare și ar fi refacturat la rândul său, cu T.V.A. colectată, C..... Constanța, cel care a efectuat în fapt plata acestor facturi (prin sume prin care a fost majorat capitalul social), inclusiv cu profitul operatorului.

**1. Cu privire la T.V.A. în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări – analitic „Drumuri publice”:**

- gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor, sistemului de indicatoare și de semaforizare aflate în patrimoniul mun.Constanța a fost preluată de la P..... mun. Constanța în baza Convenției nr...../25.03.2004, completată prin protocolul adițional nr...../16.04.2004, fără ca aceasta să

respecte prevederile art.39 alin.(1) și (4) din O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local, referitoare la nivelul și structura prețurilor și/sau tarifelor pentru plata serviciilor de administrare a domeniului public;

- prin protocolul adițional nr...../2007 la convenția sus amintită, prețul prestației pentru anul 2007 a fost stabilit la suma de ..... lei iar prin protocolul adițional nr...../2008 prețul prestației pentru acest an a fost stabilit la ..... lei;

- în baza acestor acte adiționale, în perioada analizată societatea CONSTANTA S.R.L. a emis către P..... mun.Constanța facturi fiscale în valoare totală de ..... lei din care T.V.A. în sumă de ..... lei, reprezentând prestări de servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor, sistemului de indicatoare rutiere și de semaforizare;

- în tariful facturat autorității locale nu sunt incluse nici un fel de cheltuieli cu achizițiile de bunuri și servicii efectuate pentru întreținerea, reabilitarea și efectuarea de investiții la drumurile publice pentru care s-a dedus taxa înscrisă în jurnalul de cumpărări "Drumuri publice;

- societatea a înregistrat achizițiile de bunuri și servicii înscrise în jurnalul de cumpărări "Drumuri publice" în cuantum total de ..... lei, din care T.V.A. în sumă de ..... lei în conturile de imobilizări corporale precum și în conturile de cheltuieli;

- prin esența lor, serviciile publice administrative sunt servicii fără plată și, în consecință, aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a T.V.A. deoarece nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 din Codul fiscal.

Urmare acestor constatări, organul de control a concluzionat că societatea și-a dedus în mod eronat T.V.A. aferentă achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare), încălcând prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Argumentul invocat de organul de inspecție a fost că prin lucrările de investiții publice nu se pot realiza operațiuni taxabile, adică nu se pot efectua livrări/prestări de servicii cu plată.

Totodată, organul de inspecție a reținut că investițiile pentru care s-au efectuat achizițiile aparțin domeniului public de interes general și, deci, nu pot fi investiții proprii ale SC CONSTANTA S.R.L..

Deasemenea, organul de control a stabilit că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere a T.V.A. prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli, deoarece aceste cheltuieli nu se regăsesc în prețurile/ tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii.

Pentru argumentele expuse, organul de inspecție a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru T.V.A. în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înscrise în jurnalul de cumpărări pentru activitatea „Drumuri publice”.

## **2. Cu privire la T.V.A. în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări – analitic „Sistem de iluminat public” :**

- prin contractul nr...../22.02.2001 C..... al mun.Constanța a delegat serviciul de iluminat public - Zona II și Zona III către S.C. L..... S.A.Timișoara iar prin contractul nr...../22.02.2001 serviciul de iluminat public - Zona I către S.C. E..... S.A.Timișoara în asociere cu S.C. F..... S.A.

- ulterior, prin contractele de cesiune nr..... și ..... din 12.12.2001, C..... Constanța a cesionat drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte de delegare către S.C. CONSTANTA S.R.L., fără a fi stabilite nici un fel de drepturi și obligații între cedent și cesionar;

- prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002 S.C. CCONSTANTA S.R.L. a acordat proprietarului – C..... al mun.Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului



de iluminat public, prețul închirierii pentru anul 2007 fiind stabilit la ..... lei iar pentru anul 2008 la ..... lei, inclusiv T.V.A.. În perioada verificată, societatea a facturat C..... o chirie totală în sumă de ..... lei, din care T.V.A. în sumă de ..... lei;

- totalul achizițiilor reflectate în jurnalul de cumpărări pentru activitatea de “iluminat public” este de ..... lei, din care T.V.A. în sumă de ..... lei;

- conform bilanțelor de verificare lunare a rezultat că societatea nu a realizat în perioada 01.05.2007-31.05.2008 venituri aferente cheltuielilor pentru serviciul de iluminat public;

Față de modul efectiv de derulare a operațiunilor legate de SIP, organul de inspecție a considerat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, deoarece nu sunt întrunite condițiile de deducere prevăzute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **3. Cu privire la T.V.A. în cuantum de ..... lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări analitic „Fântâni arteziene”:**

- societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli privind repararea, întreținerea și supravegherea fântânilor arteziene de pe raza municipiului Constanța, în cuantum de ..... lei, pentru care a dedus T.V.A. în cuantum de ..... lei;

Întrucât s-a constatat că fântânile arteziene sunt bunuri care aparțin domeniului public și care nu sunt înregistrate în patrimoniul societății, organul de inspecție a stabilit că societatea a dedus eronat T.V.A. aferentă achizițiilor destinate întreținerii și reparațiilor fântânilor, încălcând prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, orice persoană impozabilă are dreptul să își deducă T.V.A. numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere faptul că tranzacțiile dintre CONSTANTA S.R.L. și C..... Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate, în urma cărora societatea și-a subdimensionat constant prețul/tarifalul tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic, înregistrând pierdere contabilă, organul de inspecție a considerat că operațiunilor de gestiune delegată desfășurate de S.C. CONSTANTA S.R.L. le sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora *„persoana 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 această situație, organul de inspecție a stabilit că, potrivit prevederilor pct.7 alin.(1) din H.G. nr.44/2004, date în aplicarea art.129 alin.(2) din Codul fiscal, societatea CONSTANTA S.R.L. este considerată un cumpărător-revânzător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care ar fi avut drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu, dar în contul C..... al mun.Constanța, dar ar fi avut și obligația de a factura aceste servicii către cumpărătorul C..... Constanța și de a colecta T.V.A., contrapartida ce trebuia a fi obținută neputând fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate de la furnizori.

Urmare celor constatate, organul de inspecție a procedat la recalcularea T.V.A. rezultând că, față de taxa în sumă de ..... lei dedusă de societate în perioada mai 2007 – mai 2008, aceasta are drept de deducere numai pentru taxa în cuantum de ..... lei, aferentă activităților impozabile realizate.

Scăzând din aceasta taxa colectată de societate în această perioadă, în sumă de ..... lei, a rezultat că, urmare reverificării, societatea are drept de rambursare pentru T.V.A. în cuantum de ..... lei.

În baza raportului de inspecție fiscală din 05.09.2008 A.F.P. Contribuabili Mijlocii Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../05.09.2008, din care rezultă că urmare inspecției fiscale s-a stabilit o taxă

pe valoarea adăugată suplimentară de plată în cuantum de ..... lei, urmare căreia, din T.V.A. în sumă de ..... lei solicitată la rambursare, s-a aprobat rambursarea T.V.A. în cuantum de ..... lei.

Acest act administrativ fiscal împreună cu raportul de inspecție fiscală au fost comunicate contestatoarei prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de 11.09.2008.

**III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:**

**Speța supusă soluționării este dacă contestatoarea are drept de deducere a T.V.A. în cuantum total de ..... lei, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada mai 2007-mai 2008, destinate întreținerii și reabilitării serviciilor publice de drumuri, iluminat și fântânilor arteziene preluate în administrare în baza operațiunii de delegare de gestiune.**

**În fapt**, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Constanța sub nr...../24.06.2008, societatea CONSTANTA S.R.L. a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei, pentru perioada mai 2007-mai 2008.

Cu această ocazie, organul de inspecție a constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei, aferentă cheltuielilor cu lucrările efectuate de terți pentru reparații, reabilitări și investiții la sistemele de drumuri publice și iluminat public și pentru repararea și întreținerea fântânilor arteziene de pe raza municipiului Constanța, temeiul de drept invocat fiind art.145 alin.(2) și art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta contestă măsura dispusă de organul de inspecție, susținând că în speță sunt incidente dispozițiile art.145 alin.(3) și (13) din Codul fiscal și că întrunește condițiile de deducere a taxei în conformitate cu aceste dispoziții, deoarece efectuează activități economice, comerciale, în nume propriu, utilizând în acest sens și bunurile transmise în gestiune delegată, acestea constituind din punctul său de vedere prestări de servicii cu plată, impozabile din punct de vedere al T.V.A., că, cheltuielile efectuate pentru realizarea gestiunii delegate sunt aferente veniturilor încasate de la utilizatori, precum și de la P..... și C..... Constanța, și că investițiile efectuate de societate reprezintă în fapt investiții proprii ce sunt finanțate în totalitate din bugetul local, sub forma majorării de capital.

Totodată, contestatara afirmă că în cazul său nu sunt incidente dispozițiile art.11 și ale art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, deoarece activitatea de administrare a bunurilor preluate în delegare de gestiune este efectuată în nume propriu, prin efort propriu.

**În drept**, reglementările referitoare la introducerea contestațiilor împotriva actelor administrative-fiscale pe calea administrativă de atac și la soluționarea acestora, cuprinse în O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispun următoarele:

“Art.206

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept; (...)*

Art.213

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

Urmare verificării motivelor de drept, se reține că temeiul în baza căruia organul de inspecție a respins deducerea și, pe cale de consecință, rambursarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ..... lei, pentru perioada mai 2007-mai 2008, l-a constituit dispozițiile referitoare la taxa pe valoarea adăugată, cuprinse la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum au fost modificate prin Legea nr.343/2006, în vigoare în perioada supusă verificării, respectiv:

„ART. 145

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

*(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

*d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;*

*e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.*

*(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).*

*(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.*

*(5) Nu sunt deductibile:*

*a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul clientului și care apoi se decontează acestuia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);*

*b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii."*

Deasemenea, organul de inspecție a considerat că pentru perioada supusă verificării, mai 2007-mai 2008, societății CONSTANTA S.R.L. îi sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(2) din același act normativ, precum și normele metodologice de aplicare a acestuia aprobate prin H.G. nr.44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1861/2006, care dispun următoarele:

„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.(...)*

Norme metodologice:

*“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) 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”.*

Potrivit acestor reglementări, organul de inspecție a stabilit că societatea CONSTANTA S.R.L. ar fi avut drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu dar în contul C..... Constanța, dar ar fi avut și obligația să factureze aceste servicii către cumpărătorul C..... Constanța, la o valoare cel puțin egală cu valoarea achizițiilor, și să colecteze în această situație T.V.A., caz în care nu ar mai fi înregistrat T.V.A. de rambursat.

Comparând aceste texte de lege cu cele invocate și susținute de petentă a fi aplicabile speței, se rețin următoarele aspecte:

➤ În perioada supusă verificării nu sunt incidente prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal invocate de petentă deoarece acestea fac trimitere la cazurile expuse la art.128 alin.(8) și art.129 alin.(5) din Cod, conform cărora:

Art.128 alin. (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;*

*d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*

*e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;*

*f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.*

Art.129 alin. (5):

*Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată:*

*a) utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economică a persoanei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, precum și pentru alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme;*

*b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;*

*c) servicii prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii”.*

Ori, în speță, achizițiile de bunuri și servicii efectuate de petentă în scopul administrării serviciilor publice preluate în delegare de gestiune nu au fost destinate situațiilor enumerate la articolele de mai sus.

➤ Articolul 145 din Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006, aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, nu mai conține aliniatul 13 invocat de petentă în susținerea acțiunii sale, fapt care denotă că legislația în materie de taxă pe valoarea adăugată de după data aderării României la U.E. nu mai reglementează posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale.

➤ Art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal criticat de petentă în cuprinsul contestației nu a fost invocat de organul de inspecție ca temei de drept al măsurii privind respingerea deducerii și a

rambursării T.V.A. Organul de inspecție a considerat că pentru perioada mai 2007-mai 2008 societății CONSTANTA S.R.L. îi sunt aplicabile dispozițiile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.7 alin.(1) titlul VI din H.G. nr.44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, texte față de care petenta nu a formulat nici o obiecțiune și nici un argument în apărarea sa.

Având în vedere aceste constatări precum și dispozițiile art.213 din Codul de procedură fiscală conform cărora analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării, se reține că argumentele de fapt prezentate de petentă nu sunt fundamentate pe text de lege iar argumentele de drept invocate nu sunt incidente speței și nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ-fiscal atacat.

Pentru aceste considerente se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva T.V.A. stabilită suplimentar și, totodată, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr..... din 05.09.2008 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, de către organul de inspecție din cadrul A.F.P. Contribuabili Mijlocii Constanța.

**În ceea ce privește considerațiile petentei referitoare la modul de soluționare a cererilor de rambursare până în luna martie 2004**, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestui argument întrucât, pe de o parte, această perioadă nu face obiectul actelor contestate, iar pe de altă parte, nu se cunosc condițiile, respectiv starea fiscală de fapt care a condus la aprobarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

**Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art. 210 alin.(2) și art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se**

#### **DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva măsurii dispuse prin Decizia de impunere nr..... din 05.09.2008 emisă de A.F.P. Contribuabili Mijlocii Constanța constând în stabilirea suplimentară a T.V.A. de plată în cuantum de ..... lei și a respingerii rambursării acestei taxe.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, conform art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

C.S.