



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Fax: +0256 499 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE nr. 000/2021
privind contestația formulată de X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. 000/2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresa nr. 000/2020 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. 000/2020, asupra contestației formulate de X SA, jud. Arad, înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. 000/2020 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. 000/2020.

Petenta X SA, prin reprezentantul său legal X , în calitate de director general, a formulat contestație împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr 000/2020** emisă de A.J.F.P. Arad pentru suma de 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și a **Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020**.

Referitor la capatul de cerere privind contestarea Raportului de inspectie fiscala nr 000/2020, de catre X SA, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. 000/2020 care reprezintă titlu de creanță.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr 000/2020 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de 000 lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. ing.X, în calitate de director general, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. 000/2020, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 15.10.2020, contestația formulată împotriva acesteia a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. X solicită anularea în totalitate a Deciziei de Impunere și anularea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală în ceea ce privește cuantumul și momentul exigibilității TVA aferent perioadei de raportare octombrie 2016 pentru următoarele considerente:

1. La data de 2020, prin actul de impunere contestat s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată a TVA suplimentar în sumă de 000 lei pentru perioada de raportare octombrie 2016.

În data de 19.10.2020 a fost emisă de către Ministerul Fondurilor Europene -Direcția Generală Programe Europene Infrastructură Mare adresa nr. 000/2020 prin care se comunică faptul că în baza Deciziilor definitive pronunțate în dosarele nr. 000/2016 și nr.000/2014* valoarea TVA aferentă cheltuielilor eligibile ajustate cu procentul de NFG este de 000 lei și nu 000 lei, diferența de 000 lei fiind reprezentată de TVA aplicabil sumelor încadrate ca "altele decât cele eligibile conform POS Mediu (NFG)".

Raportat la această împrejurare în opinia petentei se relevă faptul că obligația de plată nu este corect individualizată în ceea ce privește cuantumul ei, motiv pentru care solicită anularea deciziei de impunere.

2.De asemenea solicită anularea actului de impunere pentru faptul că, în mod cu totul nejustificat, organul de control apreciază momentul exigibilității taxei ca fiind diferit de cel care rezultă ca urmare a aplicării legislației fiscale și, mai ales, ca urmare a punerii în executare a hotărârilor judecătorești pronunțate prin care au fost anulate/modificate corecțiile financiare.

Prin actele administrative contestate, cu privire la TVA, s-a reținut, în esență, faptul că "în ceea ce privește exigibilitatea taxei, societatea a dedus eronat în luna octombrie 2016 TVA aferentă unor cheltuieli pentru care, atât în momentul emiterii acestora, cât și ulterior în urma confirmării prin hotărârile definitive ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, s-a confirmat că sunt eligibile în cadrul proiectelor finanțate prin POS Mediu."

În fapt, petenta arată că a procedat la deducerea sumei de 000 lei reprezentând TVA prin decontul de TVA din luna octombrie 2016 raportat la împrejurarea că, prin aplicarea corecțiilor financiare prin Notele de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare nr. 000/2013 și nr. 000/2015 unele cheltuieli au devenit neeligibile, sursa de finanțare fiind reîncadrată din surse proprii.

Astfel, de la momentul emiterii actelor administrative de către Autoritatea de Management POS Mediu, **X S.A. a suportat investițiile din surse proprii** devenind aplicabile prevederile art. 297 alin. 4 lit. a din Codul fiscal și anume: "(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) Operațiuni taxabile".

De asemenea, petenta citează prevederile art. 299 alin. 1 lit. a) Cod fiscal "*Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul*

său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare".

Raportat la cele de mai sus, petenta concluzionează ca suma reprezentând TVA **a fost dedusă în mod corect** prin decontul din luna octombrie 2016 deoarece, la acea dată, **cheltuielile erau neeligibile** ca urmare a aplicării corecțiilor financiare.

Prin *Decizia nr. 000/2019*, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr. 000/2014* s-a dispus anularea în parte a Notei de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare nr. 000/2013 în ceea ce privește corecția financiară aplicată, pe care o stabilește în procent de 5% din valoarea finanțării asigurate din fonduri europene și din fondurile publice naționale aferente acestora.

Autoritatea de Management a procedat la punerea în aplicare a dispozițiilor instanței și la data de 2020 a achitat petentei atât contribuția FC-BS cât și TVA aferent cheltuielilor eligibile, sursa de finanțare redevenind parțial eligibilă la această dată.

Din acest considerent, în decontul de TVA aferent lunii martie 2020 a fost cuprinsă în mod corect, în opinia petentei, la rândul 34 „Regularizări TVA dedusa” suma de 000 lei cu minus, ca sumă devenită exigibilă la acel moment. Prin decizia de impunere s-a dispus în mod nejustificat anularea operațiunii.

Consideră că, raportat la faptul că în perioada octombrie 2016-martie 2020 cheltuielile au fost suportate din surse proprii de finanțare, cu drept de deducere, exigibilitatea TVA nu poate fi stabilită pentru luna octombrie 2016 ci la data de 2020 (data efectuării plății de către AM a sumelor către C.A.A), în perioada antemenționată X deducând **în MOD CORECT ȘI LEGAL** TVA pentru sumele neeligibile.

Totodată arată ca prin *Decizia nr. 000/2020* pronunțată în dos. nr. 000/2016 s-a dispus anularea în tot a Notei de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare nr. 000/2015, Autoritatea de Management procedând la punerea în aplicare a dispozițiilor instanței, astfel ca la data de 2020 a achitat petentei cofinanțarea BS, cofinanțarea FC și TVA aferent cheltuielilor eligibile, sursa de finanțare redevenind parțial eligibilă la această dată și nu pentru luna octombrie 2016, conform petentei.

În perioada octombrie 2016 - octombrie 2020 cheltuielile au fost suportate din surse proprii de finanțare, cu drept de deducere, pentru considerentele de mai sus solicitând admiterea contestației și, pe cale de consecință, anularea în totalitate a Deciziei de Impunere și anularea

parțială a Raportului de Inspecție Fiscală în ceea ce privește momentul exigibilității TVA aferent perioadei de raportare octombrie 2016.

II. Inspectia Fiscala din cadrul AJFP Arad a verificat X in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada 01.01.2014-31.07.2019, cu consecinta stabilirii obligatiei fiscale suplimentare de natura TVA in cuantum de 000 lei, constatand urmatoarele:

Din verificarea modului de completare a deconturilor de TVA ,organele de inspectie fiscala au constatat ca in coloana TVA de la randul 30-„Regularizari TVA dedusa” din deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie, februarie, martie si octombrie 2016 societatea a in scris suma totala de 000 lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise pe parcursul implementarii Proiectului cu finantare nerambursabila”Extinderea si modernizarea infrastructurii de apa si apa uzata din judetul Arad”, la care s-au aplicat corectii financiare cheltuielilor eligibile solicitate la rambursare, conform Notelor de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare, X recurgand la deducerea taxei ulterior datei de 31.12.2015, respectiv dupa data limita a eligibilitatii cheltuielilor Programului Operational Sectorial de Mediu 2007-2013, in conformitate cu Instructiunile nr 13100/31.08.2015.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data emiterii facturilor, investitiile au fost considerate cheltuieli eligibile, fiind finantate din fonduri nerambursabile (fonduri publice). Ca urmare a aplicarii corectiilor financiare, partea din investitii echivalenta corectiilor financiare s-a transformat in cheltuiala neeligibila suportata de X S.A. din Fondul de intretinere, inlocuire si dezvoltare (IID) conform prevederilor art 5, lit c) din OUG nr 198/2005.

Conform art 15, alin 1, lit h) din OUG nr 64/2009 privind gestionarea financiara a instrumentelor structurale si utilizarea acestora pentru obiectivul convergenta, pentru cheltuielile eligibile efectuate in cadrul proiectelor finantate prin POS Mediu operatorii regionali beneficiaza de plata de la bugetul statului a TVA aferenta acestor cheltuieli si drept urmare X nu a dedus TVA aferenta acestor cheltuieli decontate la momentul respectiv din fonduri publice, in conditiile in care corectiile au fost aplicate la facturi inregistrate in anii 2011, 2012, 2013 si 2014, la data emiterii acestora ,Fondul IID constituit la nivelul operatorului serviciului public de alimentare cu apa si de canalizare nefiind considerat „alta sursa proprie de finantare”.

Fata de punctul de vedere al societatii verificate, prezentat de directorul economic al X, expus in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei contestate, urmare analizei acestuia, organele de inspectie fiscala, in ceea ce priveste exigibilitatea taxei, au considerat ca societatea a dedus eronat in luna octombrie 2016, cat si ulterior, TVA aferenta unor cheltuieli pentru care, atat in momentul

efectuării acestora, cât și ulterior în urma confirmării prin hotărârile definitive ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, a rezultat că acestea sunt eligibile în cadrul proiectelor finanțate prin POS Mediu.

Conform art 15, alin 1, lit h) din OUG nr 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, pentru cheltuielile eligibile efectuate în cadrul proiectelor finanțate prin POS Mediu operatorii regionali beneficiază de plata de la bugetul statului a TVA aferentă acestor cheltuieli.

X a considerat că prin aplicarea corecțiilor de către Autoritatea de Management POS Mediu prin note de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare, s-a născut implicit dreptul de deducere al taxei, având în vedere introducerea prin OUG nr/2014 a alin. 2¹ la art 4 din OUG nr 198/2005, respectiv din data de 06.06.2014, care reglementează ca:

"În cazul în care Fondul IID este creat și gestionat la nivelul operatorului/operatorului regional al serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare, sursele prevăzute la alin. 2 sunt considerate alte surse proprii de finanțare ale operatorului/operatorului regional."

De asemenea, Ordinul comun MFE/MFP nr 285/300/2016 din 01.03.2016 pentru aprobarea Metodologiei privind transferul investițiilor realizate din sursele de finanțare publice, în cadrul proiectelor de investiții aprobate prin contractele de finanțare aferente Programului operațional sectorial Mediu, reglementează tratamentul fiscal al TVA în cazul investițiilor în sectorul apă-canal, în sensul deducerii TVA doar pentru investiția finanțată din surse proprii de finanțare, făcând trimitere și la art 4, alin 2¹ din OUG nr 198/22.12.2005 actualizată.

Cu toate că societatea verificată a motivat exercitarea dreptului de deducere al TVA prin invocarea art 301, alin 2 din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că până la apariția alin 2¹ la art. 4 din OUG nr 198/2005, respectiv până la data de 06.06.2014, dreptul de deducere al taxei aferente cheltuielilor nu era reglementat, utilizarea de către societate a acestor prevederi pentru operațiuni anterioare apariției acestui cadru legal, încalcând principiul neretroactivității legii consacrat de art 15 alin 2 din Constituția României.

Organele de inspecție fiscală au constatat că împotriva Notelor de constatare emise de Direcția Generală Programe Infrastructură Mare-Autoritatea de Management pentru Programul Operațional Sectorial „Mediu”, X SA a exercitat calea de atac în condițiile legii, cele două Note de constatare care sunt parte a stării de fapt care a determinat stabilirea în sarcina societății a TVA suplimentar de către inspecția fiscală, făcând obiectul controlului de legalitate exercitat în recurs de către Înalta Curte de Casație și Justiție, în două dosare, după cum urmează:

1) În dosarul nr 000/2016, prin Hotărârea definitivă nr 000/2020, instanța supremă a admis recursul declarat de recurenta X

SA, anuland Decizia nr 000/2015 si Nota de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare nr.000/2015 referitoare la contractul de servicii nr. 000/2011 avand ca obiect „Asistenta tehnica pentru managementul proiectului” (CS1) din cadrul proiectului „Extinderea si modernizarea infrastructurii de apa si apa uzata in judetul Arad”, cod SMIS 19314. Aferent acestui contract a fost dedusa o TVA in valoare totala de 807.530,44 lei pentru care a fost anulata in totalitate corectia financiara efectuata. Ca urmare a acestei anulari, suma respectiva a devenit nedeductibila din punct de vedere fiscal, fiind considerata o cheltuiala eligibila in cadrul proiectului.

2) In dosarul nr. 000/2014, prin Hotararea definitiva nr. 000/2019, instanta suprema a admis recursul declarat de recurenta X SA ,anuland partial Decizia de solutionare a contestatiei nr 000/2013 si Nota de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare nr.000/2013 referitoare la contractul de servicii nr 000/2011 avand ca obiect ”Servicii de supervizare a lucrarilor” (CS2) din cadrul proiectului ”Extinderea si modernizarea infrastructurii de apa si apa uzata in judetul Arad”. Aferent acestui contract a fost dedusa o TVA in suma de 000 lei reprezentand corectia financiara de 25% aplicata asupra valorii totale a TVA 000 lei, considerata initial de societate ca fiind eligibila in cadrul proiectului.

Anularea partiala de catre instanta a actelor administrative emise de Autoritatea de Management POS Mediu a constat in modificarea procentului de corectie de la 25% la 5%, fapt ce a condus la urmatoarea situatie:

- suma de 000 lei reprezentand TVA considerata de autoritate ca o cheltuiala neeligibila in cadrul proiectului si inscrisa ulterior de societate in decontul lunii octombrie 2016 la randul 30-„Regularizari TVA dedusa”, a fost diminuata pana la suma de 000 lei, astfel TVA pentru care societatea nu are drept de deducere din punct de vedere fiscal fiind stabilita la suma de 000 lei, considerata cheltuiala eligibila in cadrul proiectului.

Inspectia fiscala a constatat ca societatea a inscris la randul 34-„Regularizari taxa dedusa” din decontul de TVA aferent lunii martie 2020 suma de minus 000 lei (cu minus), insa, avand in vedere aspectele de mai sus, exigibilitatea acestei taxe este aferenta lunii octombrie 2016, cand societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere. Din acest motiv, avand in vedere reconsiderarea de catre organele de control a momentului exigibilitatii (devansarea acestuia la luna octombrie 2016 prin anularea dreptului de deducere), s-a stabilit ca societatea va lua masura inscrierii sumei de 000 lei (cu plus) la randul 34-„Regularizari taxa dedusa” din decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020, sens in care a fost emisa Dispozitia de masuri nr 000/2020.

Prin urmare, inspectia fiscala a stabilit ca suma totala de 000 lei (000+000) reprezentand TVA considerata eligibila in cadrul proiectelor in urma pronuntarii unor hotarari definitive de catre instanta (baza impozabila

000 lei), reprezinta TVA nedeductibila din punct de vedere fiscal, societatea neavand astfel dreptul de deducere in deconturile de TVA aferente lunilor ianuarie, februarie, martie si octombrie 2016, situatia privind facturile in baza carora a fost dedusa eronat TVA in valoare totala de 000 lei sunt prezentate in Anexa nr 2 la Raportul de inspectie fiscala.

Fata de cele constatate, inspectia fiscala a stabilit ca societatea a incalcat prevederile art 297, alin 4 lit. a) din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal, cu consecinta stabilirii unei taxe pe valoarea adaugata suplimentara, in suma totala de 000 lei, fiind emisa decizia de impunere contestata.

III. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Referitor la obligația de plată individualizată în sarcina petentei, respectiv in ceea ce privește cuantumul sumei - pct 1. al contestației formulate - , se constata urmatoarele:

In motivarea contestației formulate petenta X SA si-a exercitat posibilitatea conferita de legiuitor prin dispozitiile art 276 Cod Procedura Fiscala, aceea de a depune mijloace de proba noi in motivarea contestației, atasand acesteia fotocopia adresei nr. 000/2020 emisă de către Ministerul Fondurilor Europene -Direcția Generală Programe Europene Infrastructură Mare prin care se comunică faptul că in baza Deciziilor definitive pronunțate in dosarele nr. 000/2016 si nr.000/2014* valoarea TVA aferentă cheltuielilor eligibile ajustate cu procentul de NFG este de 000 lei și nu 000 lei, diferența de 000 lei fiind reprezentată de TVA aplicabil sumelor încadrate ca "altele decât cele eligibile conform POS Mediu (NFG)".

In drept, art. 276 alin. 4 Cod Procedura Fiscala:

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Astfel, in considerarea celor ce preced, inspectia fiscala din cadrul AJFP Arad, conform normei legale precitate si competentelor sale conferite de lege, cu adresa nr.000/2020, s-a pronuntat asupra acesteia, in sensul ca:

- pe de o parte, la data emiterii deciziei de impunere(2020), organele de control nu puteau cunoaste continutul adresei nr. 000/2020 emisa de Ministerul Fondurilor Europene-Directia

Generala Programe Europene Infrastructura Mare,avand in vedere emiterea la o data ulterioara a acesteia;

-pe de alta parte, la data controlului, in cazul TVA aferenta cheltuielilor din cadrul CS2, atat autoritatea din cadrul MFE prin emiterea Notificarii nr.000/2020 prin care informeaza ca a virat in contul X SA inclusiv suma de 000 lei,cat si petenta prin inscrierea acestei sume (cu semnul minus) in cadrul decontului aferent lunii martie 2020 la randul 34-„Regularizari taxa dedusa”, au confirmat corectitudinea sumei stabilite suplimentar.

Faptul ca prin adresa Ministerul Fondurilor Europene -Direcția Generală Programe Europene Infrastructură Mare adresa nr. 000/2020 depusa de petenta in motivarea contestatiei se solicita acordul cu privire la compensarea unor sume printre care si diferenta de TVA de 000 lei invocata ca fiind stabilita incorect in cadrul deciziei de impunere,ofera petentei posibilitatea legala de a-si exercita dreptul de deducere pentru aceasta suma,insa intervenirea acestei stari de fapt ulterior emiterii deciziei de impunere contestate,nu este de natura a fi imputata inspectiei fiscale.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art.1 pct.1-2, art.30 alin.(1) și art.113 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, unde se arată:

“ART. 1 Definiții: În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

2. administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu: (...)

b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale; (...),”

“Art.30 Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la [art.29](#) alin.(1) și (2), competența revine acelu organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/ plătitorului.”

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”,

și văzând propunerea Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad– Inspecția Fiscală, în calitatea sa de organ fiscal de exercitare a activității în

legătură cu stabilirea și controlul creanțelor fiscale, din cuprinsul documentului 000/2020, transmis cu adresa nr.000/2020 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. 000/2020,

în conformitate cu prevederile art. 279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,

urmează a fi **admisă contestația** formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. 000/2020** privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, pentru suma parțială de 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cu consecința **anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. 000/2020** privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală la persoane juridice, pentru suma parțială de 000 lei.

Referitor la fondul cauzei, se constata urmatoarele:

X S.A are calitatea de operator al serviciului public de alimentare cu apă și canalizare, conform Legii serviciilor comunitare de utilități publice nr. 51/2006.

X S.A a demarat proiectul de investiții cu finanțare nerambursabilă "Extinderea și modernizarea infrastructurii de apă și apă uzată în județul Arad", prin Programul Operațional Sectorial POS Mediu.

Sursele de finanțare ale proiectului sunt din contribuția UE (85%), buget de stat (13%), alte surse publice (2%).

In fapt, în timpul implementării proiectului, urmare verificărilor efectuate de Ministerul Mediului și Pădurilor - Direcția Generală AM POS Mediu care gestionează, în calitate de Autoritate de Management POS Mediu, Programul Operațional Sectorial de Mediu 2007-2013, s-au aplicat corecții financiare cheltuielilor eligibile solicitate la rambursare, conform Notelor de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare.

Corecțiile **au fost** aplicate **la** facturi înregistrate **în** anii 2011, 2012, 2013 și 2014. La data emiterii facturilor investițiile erau considerate cheltuieli eligibile, fiind finanțate din fonduri nerambursabile (fonduri publice), iar X S.A nu a dedus TVA aferentă cheltuielilor decontate la momentul respectiv.

Ca urmare a aplicării corecțiilor financiare, partea din investiții egală cu corecția financiară s-a transformat în **cheltuială neeligibilă**, suportată

de X S.A din Fondul de întreținere, înlocuire și dezvoltare (Fondul IDD), așa cum este prevăzut la art. 5 lit. c) din Normele pentru constituirea, alimentarea și utilizarea Fondului de întreținere, înlocuire și dezvoltare date în aplicarea Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 198/2005 privind constituirea, alimentarea și utilizarea Fondului de întreținere, înlocuire și dezvoltare pentru proiectele de dezvoltare a infrastructurii serviciilor publice care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene.

La data aplicării corecțiilor, Fondul UD constituit la nivelul operatorului serviciului public de alimentare cu apă și canalizare nu era considerat "altă sursă proprie de finanțare".

X S.A a considerat că, prin corecțiile aplicate de către Autoritatea de Management POS Mediu s-a născut implicit dreptul de deducere a TVA, având în vedere că prin OUG 32/2014 pentru modificarea și completarea anexei la OUG 198/2005, la art. 4 din aceasta a fost introdus **alin. (2¹)**, **potrivit căruia, în cazul în care Fondul UD este creat și gestionat la nivelul operatorului/operatorului regional al serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare, sursele prevăzute la alin. (2) sunt considerate alte surse proprii de finanțare ale operatorului/operatorului regional "**

Astfel, X S.A a înscris în deconturile de TVA aferente **lunilor** ianuarie, februarie, și octombrie 2016, la rândul 30 "Regularizări TVA dedusă", TVA din facturile de cheltuieli devenite neeligibile urmare aplicării corecțiilor financiare, în sumă totală de 000 lei.

Din Anexa nr. 1 la Nota explicativă, existentă la dosarul cauzei, rezultă că facturile pentru care au fost stabilite note de constatare a neregulilor și s-au aplicat corecțiile financiare au fost emise în perioada 20.09.2011- 02.06.2014, TVA dedusă fiind solicitată la rambursare în deconturile de TVA ale lunilor ianuarie 2016, februarie 2016, martie 2016 și octombrie 2016.

X S.A a dedus taxa din facturile emise în perioada 2011-2014, după data de 31.12.2015, care a fost data limită a eligibilității cheltuielilor POS Mediu 2007-2013, așa cum se precizează în Instrucțiunile nr.13100/31.08.2015 privind termenele limită de depunere a Cererilor de rambursare și a cererilor de plată în vederea închiderii Programului Operațional Sectorial Mediu, emise de Ministerul Fondurilor Europene - Direcția Generală Programe Infrastructură Mare - Autoritatea de Management POS Mediu, respectiv "data de 31.12.2015 reprezintă data limită a eligibilității cheltuielilor. Nicio cheltuială efectuată după această data nu mai poate fi solicitată la rambursare".

Conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, X a atacat în instanță notele de constatare emise de Autoritatea de Management POS Mediu prin care aceasta a considerat cheltuielile respective neeligibile în cadrul

programului, la data prezentei fiind pronuntate solutii definitive ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, instanța suprema dand câștig de cauză partial companiei.

In scopul solutionarii contestatiei conform art 276 alin. 1 Cod Procedura Fiscala, cu adresa nr 000/2021, DGRFP Timisoara a solicitat petentei completarea dosarului contestatiei cu documentele despre care refera în contestatia formulata, fara însă a le atasa în motivarea acesteia, astfel:

-Nota de constatare a neregulilor și de stabilire a corectiilor financiare nr 000/2013

-Decizia nr 000/2020 pronuntata în Dosarul nr 000/2016 de către Înalță Curte de Casatie și Justiție

-Nota de constatare a neregulilor și de stabilire a corectiilor financiare nr 000/2015.

Cu adresa nr 000/2021, inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr 000/2021, a transmis fotocopiile celor doua Note de constatare a neregulilor și de stabilire a corectiilor financiare solicitate, nr 000/2013, respectiv nr 000/2015 ,impreuna cu fotocopia Certificatului eliberat la 2021 de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie in dosar nr 000/2016,continand dispozitivul Deciziei nr 000/2020, definitiva.

Astfel, din lecturarea celor doua Note de constatare a neregulilor și de stabilire a corectiilor financiare solicitate, nr. 000/2013, respectiv nr. 000/2015 ,precum si a Deciziei nr. 000/ 2019 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din dosar nr 000/2014*, a carei fotocopie a fost depusa de petenta impreuna cu contestatia,rezulta cu puterea evidentei ca acestea nu au avut ca obiect regimul fiscal al TVA in situatia schimbarii incadrarii unor cheltuieli eligibile in cheltuieli neeligibile de catre autoritatea competenta in domeniu, cu titlu nedefinitiv.

Mai mult,in cuprinsul Deciziei nr 000/2019 din dosar nr 000/2014* , Inalta Curte de Casatie si Justitie a statuat cu titlu definitiv ca “nu se poate tine cont de partea din valoarea contractului care este suportata din sursele de finantare proprii ale X SA,ci doar de valoarea finantarii asigurata din fonduri europene si din fondurile publice nationale aferente acestora”,motiv pentru care aceste documente depuse in probatiune de petenta prezinta relevanta doar sub aspectul confirmarii definitive ca fiind eligibile a cheltuielilor in legatura cu care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Cauza dedusa judecatii priveste astfel deductibilitatea TVA din facturile de cheltuieli devenite neeligibile din fondurile aferente POS Mediu urmare aplicării unor corecții financiare, aferente perioadei 2011-2014, solicitate la rambursare prin deconturile de TVA depuse în anul 2016, în condițiile în care instanța supremă a statuat în mod definitiv asupra caracterului eligibil al acestor cheltuieli, conform Deciziei nr 000/2019 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din dosar nr 000/2014 , respectiv Decizia nr 000/2020 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din dosar nr.000/2016 .*

In ceea ce privește legislația specifică privind proiectele de investiții cu finanțare nerambursabilă, se retin următoarele:

Potrivit art. 1 din anexa la OUG 198/2005, normele aprobate prin respectiva ordonanță de urgență stabilesc principiile, cadrul general și procedurile privind constituirea, alimentarea și utilizarea fondurilor necesare pentru întreținerea, înlocuirea și dezvoltarea investițiilor realizate prin proiecte care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene pentru dezvoltarea infrastructurii serviciilor publice, precum și pentru asigurarea fondurilor necesare pentru plata serviciului datoriei publice/datoriei aferente împrumuturilor destinate cofinanțării acestor proiecte.

De asemenea, potrivit alin. (1) al art. 4 din actul normativ mai sus indicat, operatorul și unitatea administrativ-teritorială care realizează proiecte cu asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene au obligația ca de la semnarea memorandumului de finanțare sau acordului de împrumut pentru cazurile specificate la art. 3 alin. (1) din anexa la ordonanța de urgență să constituie, potrivit art. 3, Fondul MD pe întreaga perioadă de viață a investiției.

Conform alin. (2) al art. 4 din OUG 198/2005, unitatea administrativ-teritorială contribuie la Fondul UD cu sume încasate în bugetele locale sau județene, după caz, cel puțin egale cu:

a) vărsămintele din profitul net de la regia autonomă de interes local sau județean care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene;

b) dividendele de la societatea comercială cu capital integral sau majoritar de stat care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene;

c) redeventa aferentă bunurilor concesionate societății comerciale care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene. În cazul în care împrumutatul este unitatea administrativ-teritorială, redeventa anuală va fi stabilită la un nivel care să acopere cel puțin serviciul datoriei publice pentru anul respectiv aferent împrumutului de cofinanțare contractat de unitatea administrativ-teritorială;

d) impozitul pe profit plătit de operator unității administrativ-teritoriale;

- e) dobânzi aferente disponibilităților Fondului IID;
- f) TVA-ul plătit din Fondul IID și recuperat ulterior de la bugetul de stat, în maximum 30 de zile lucrătoare.

În cazul în care Fondul IID este creat și gestionat la nivelul operatorului/ operatorului regional al serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare, sursele prevăzute la alin. (2) al art. 4 din anexa la OUG 198/2005 sunt considerate alte surse proprii de finanțare ale operatorului/operatorului regional, potrivit (2¹) al art. 4 din acest act normativ.

Potrivit prevederilor lit. f) a art. 5 din anexa la OUG 198/2005, *plata cofinanțării proiectelor care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă reprezintă una din prioritățile stabilite de lege pentru care operatorul/unitatea administrativ-teritorială care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene utilizează Fondul IID.*

În vederea ca alin. (2¹) al art. 4 a fost introdus prin OUG 32/2014, publicată în Monitorul Oficial nr. 422 din 6 iunie 2014, **până la această dată Fondul IID nefiind considerat sursă proprie de finanțare**, astfel încât în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*, consacrat de art 15 alin 2 din Constituția României, Fondul IID nu poate fi tratat ca sursa proprie de finanțare anterior acestei date, conform principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

De asemenea, Ordinul comun al ministrului fondurilor europene și ministrului finanțelor publice nr. 285/300/2016 pentru aprobarea Metodologiei privind transferul investițiilor realizate din sursele de finanțare publice, în cadrul proiectelor de investiții aprobate prin contractele de finanțare aferente Programului operațional sectorial Mediu, reglementează tratamentul fiscal al TVA în cazul investițiilor în sectorul apă-canal, în sensul deducerii TVA doar pentru investiția finanțată din surse proprii de finanțare.

Astfel, la pct. II "*Reglementarea TVA-ului în cazul investițiilor în sectorul de apă - cadrul legal în vigoare*" din anexa la ordinul mai sus indicat, sunt prevăzute următoarele:

Pct. II.1. Finanțare exclusiv din fonduri publice

Conform art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operatorii regionali au drept de deducere a TVA aferente achizițiilor destinate operațiunilor taxabile. Întrucât achizițiile realizate pentru investiții finanțate din fonduri publice și care aparțin domeniului public al autorităților locale nu sunt destinate realizării activității taxabile, taxa nu este deductibilă.

În cazul proiectelor POS Mediu contractele de realizare a investițiilor sunt încheiate de operatorii de apă cu diverși prestatori de servicii care facturează serviciile prestate către acești operatori.

Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, aprobată cu modificări prin Legea nr. 362/2009, cu modificările și completările ulterioare:

• Art. 8 lit b) și l): "Art. 8. - în bugetele ordonatorilor principali de credite cu rol de Autoritate de management pentru programele operaționale care utilizează mecanismul plății indirecte, cu excepția Autorității de management pentru Programul operațional «Asistență tehnică», se cuprind: [...] b) sumele pentru finanțarea contravalorii taxei pe valoarea adăugată plătite, aferentă cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor finanțate din instrumente structurale prin programele operaționale care utilizează mecanismul plății indirecte, pentru categoriile de beneficiari prevăzute la art. 15 alin. (1); [...] l) sumele necesare pentru finanțarea contravalorii taxei pe valoarea adăugată neeligibile, aferente cheltuielilor rambursabile, solicitate de beneficiari prin cereri de plată;"

• Art. 15 alin. (3): "(3) Beneficiarii prevăzuți la alin. (1) care, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor finanțate din instrumente structurale în cadrul programelor operaționale au obligația să restituie la bugetul de stat sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă, a cărei contravaloare a fost plătită beneficiarilor potrivit prezentei ordonanțe de urgență, în condițiile stabilite prin normele metodologice."

Art. 17⁵ alin. (2): "(2) După efectuarea verificărilor cererii de piață, în cazul plăților indirecte, Autoritatea de management virează beneficiarului valoarea cheltuielilor rambursabile și contravaloarea taxei pe valoarea adăugată considerate neeligibilă, aferentă cheltuielilor eligibile, în termen de 3 zile lucrătoare de la momentul la care aceasta dispune de resurse în conturile sale, într-un cont distinct de disponibil deschis pe numele beneficiarilor prevăzuți la art. 174 alin. (2) la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului."

In aceste condiții, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, aprobată cu modificări prin Legea nr. 362/2009, cu modificările și completările ulterioare, **operatorii regionali beneficiază de plata de la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor finanțate din POS Mediu, în cazul în care beneficiarii nu își exercită dreptul de deducere pentru acest TVA. în cazul în care beneficiarii își exercită dreptul de deducere a TVA aferente cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor finanțate din POS Mediu, aceștia au obligația restituirii la bugetul de stat a contravalorii deduse. Transferul investițiilor din fonduri publice de la operator către UAT**

se poate realiza pe bază de proces-verbal de predare-primire, în situația în care taxa pe valoarea adăugată aferentă investițiilor nu a fost dedusă.

II.2. *Finanțare din surse proprii - finanțări private asumate de operatorii sau operatorii regionali ai serviciului public de alimentare cu apă și canalizare în cazul în care investițiile sunt realizate din finanțări private asumate de operatorii sau operatorii regionali ai serviciului public de alimentare cu apă și canalizare, respectiv surse proprii, împrumuturi acordate operatorului sau operatorului regional, bunurile rezultate sunt incluse în patrimoniul operatorilor/operatorilor regionali ai serviciului public de alimentare cu apă și canalizare. Din punct de vedere contabil și fiscal, investiția se va amortiza pe perioada concesiunii de către operatorii sau operatorii regionali ai serviciului public de alimentare cu apă și canalizare. La terminarea contractului de concesiune, când investiția este complet amortizată, aceasta va fi transferată către autoritatea publică ca "bun de retur" potrivit art. 25 alin. (5) din Legea serviciilor comunitare de utilități publice nr. 51/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de drept și cu titlu gratuit. **In această situație operatorul sau operatorul regional al serviciului public de alimentare cu apă și canalizare are drept de deducere a TVA aferente achizițiilor pentru investiție, deoarece bunurile efectuate sunt utilizate pentru operațiuni impozabile.** Valoarea de transfer a investiției va fi nulă, investiția este complet amortizată, deci nu apar implicații privind taxa colectată. Potrivit prevederilor art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste investiții sunt considerate bunuri de capital care sunt supuse operațiunii de ajustare a TVA, dacă se transfera autorității publice înainte de expirarea perioadei de ajustare. Menționăm că ajustarea se realizează proporțional cu perioada de ajustare rămasă, iar în cazul în care predarea investiției către autoritatea publică se realizează după expirarea perioadei de ajustare, nu se mai face ajustarea TVA. Perioada de ajustare este de 20 de ani pentru bunurile imobile, precum și pentru transformările și modernizările unui bun imobil care au o valoare mai mare de 20% din valoarea bunului imobil. Pentru alte bunuri de capital, perioada de ajustare este de 5 ani. **De asemenea, trebuie avute în vedere prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 198/2005 privind constituirea, alimentarea și utilizarea Fondului de întreținere, înlocuire și dezvoltare pentru proiectele de dezvoltare a infrastructurii serviciilor publice care beneficiază de asistență financiară nerambursabilă din partea Uniunii Europene, aprobată prin Legea nr. 108/2006, cu modificările și completările ulterioare, care, în anexă, la art. 4 alin. (21)f stabilesc următoarele: "(21) în cazul în care Fondul UD este creat și gestionat la nivelul operatorului sau operatorului regional al serviciului public de alimentare cu apă și de***

canalizare, sursele prevăzute la alin. (2) sunt considerate alte surse proprii de finanțare ale operatorului/operatorului regional."

II.3. Finanțare mixtă din fonduri publice și fonduri private ale operatorilor

Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA pentru investițiile cu finanțare mixtă, atât din fonduri publice, cât și fonduri private ale operatorilor sau operatorilor regionali, este diferențiat în funcție de sursa de finanțare. Astfel, pentru partea finanțată din fonduri publice se aplică soluțiile indicate la pct II.1, iar pentru partea finanțată din fonduri private se aplică soluțiile de la pct II.2.

Cu privire la deductibilitatea TVA, a fost identificata in cuprinsul starii de fapt descrise in RIF și adresa transmisă X de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în anul 2016, în care este detaliat regimul TVA aplicabil în situația bunurilor achiziționate în cadrul programelor POS Mediu din fonduri IID ale companiilor (fonduri private ale acestora), așa-numitele bunuri de retur.

Astfel, potrivit acestui punct de vedere care are la bază opinii emise anterior de direcția de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, companiile au drept de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate din fondul IID, acesta fiind considerat sursă proprie de finanțare începând cu anul 2014, întrucât aceste bunuri sunt amortizate la nivelul companiilor.

In conformitate cu prevederile art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

La alin. (4) ai aceluiași articol se prevede că **orice persoana impozabila are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.**

Conform prevederilor pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA.

Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în **primul rând** condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul

operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Totodată, potrivit unei jurisprudențe constante, **existența unei legături directe și imediate** între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA aplicate achizițiilor de bunuri **sau** servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea Iberdrola, C-132/16, pct. 28).

Cu toate acestea, un drept de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea Iberdrola, C-132/16, pct 29).

Potrivit legislației specifice în domeniul utilităților publice (art. 2 lit. j) și lit. k) din Legea nr. 51/2006 și art. 2 alin. (2) și art. 3 lit. d) și lit. e) din Legea nr. 241/2006), **infrastructura tehnico-edilitară aparține domeniului public ori privat al unităților administrativ-teritoriale**, iar cea specifică serviciilor de alimentare cu apă și de canalizare este denumită **sistem public de alimentare cu apă și de canalizare și reprezintă ansamblul construcțiilor și terenurilor, instalațiilor tehnologice, echipamentelor funcționale și dotărilor specifice prin care se realizează serviciul public de alimentare cu apă și de canalizare (în cadrul sistemului public de canalizare se cuprind și stațiile de epurare).**

Potrivit art 44 alin. (4) din Legea nr. 51/2006, *bunurile realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice, sau revin în proprietatea publică a acestora, ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului, la expirarea acestuia.*

La art. 25 alin. (5) din Legea nr. 51/2006 se prevede că *bunurile realizate de operatori în conformitate cu programele de investiții impuse prin contractul de delegare a gestiunii constituie bunuri de retur care revin*

de drept, la expirarea contractului gratuit, și libere de orice sarcini, unităților administrativ-teritoriale și sunt integrate domeniului public al acestora.

Totodată, la art. 25 alin. (2) din Legea nr.241/2006 se prevede că investițiile efectuate pentru reabilitarea, modernizarea și/sau extinderea sistemelor de alimentare cu apă și de canalizare sunt bunuri de retur și se vor recupera din amortizare în conformitate cu prevederile legale pentru partea finanțată din fonduri proprii și, respectiv, prin redevența stabilită potrivit contractului de delegare pentru partea finanțată din fonduri publice.

Asadar, investițiile efectuate de către un operator din surse proprii de finanțare se vor amortiza de către acesta, exclusiv pe durata contractului de delegare a gestiunii, urmând să fie transferate în domeniul public al unităților administrativ-teritoriale după recuperarea amortizării investiției, gratuit și libere de orice sarcini.

Cu alte cuvinte, bunurile care rezulta din investițiile efectuate din surse proprii de finanțare (ale operatorului) nu fac parte din domeniul public (al unităților administrativ-teritoriale) până la recuperarea investiției prin amortizare.

Operatorul care realizează investiția are **drept de deducere a TVA numai pentru investițiile finanțate din surse proprii**, întrucât numai în această situație între cheltuielile aferente realizării obiectivelor de investiții, efectuate de operatori, și veniturile obținute din exploatarea investițiilor se poate considera că există o legătură directă în sensul legislației în domeniul TVA, cheltuielile operatorului fiind recuperate prin tarifele practicate. În acest caz se poate aprecia că achizițiile efectuate de operatori în vederea realizării investiției sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Consecinta transformarii partii din investitii echivalenta corectiilor financiare, conform Notelor de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare nr. 000/2015, respectiv nr. 000/2013, in cheltuiala neeligibila suportata de X SA din Fondul de intretinere, inlocuire si dezvoltare IID, a fost aceea ca petenta a considerat acest fond o sursa proprie de finantare, pretinzand exercitarea dreptului de deducere a TVA in perioada 2016-2020 pentru facturi aferente achizitiilor efectuate in perioada 20.09.2011-02.06.2014, fara a prezenta inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, ca acestea reprezinta investitii care au fost recuperate prin amortizare inregistrata in conditiile legii.

Rationamentul petentei ca transformarea partii din investitii echivalenta corectiilor financiare ,conform Notelor de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare nr. 000/2015, respectiv nr. 000/2013, in cheltuiala neeligibila suportata de X SA din Fondul de

intretinere, inlocuire si dezvoltare IID, determina implicit posibilitatea de exercitare a dreptului de deducere al TVA, nu este relevant sub aspect legal, in conditiile in care Notele de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare nr. 000/2015, respectiv nr. 000/2013 nu numai ca nu reprezinta acte administrativ fiscale emise de autoritatea fiscala, asa cum acestea sunt definite in Codul de Procedura Fiscala, conform principiului *specialia generalibus derogant*, in baza acestora nefiind nascuta, modificata sau stinsa vreo obligatie fiscala de natura TVA, mai mult asupra acestora s-a exercitat si controlul de legalitate al instantelor competente, in conditiile legii, avand in vedere faptul ca nu a fost identificata vreo norma legala care sa reglementeze faptul ca schimbarea incadrarii unor cheltuieli eligibile in cheltuieli neeligibile de catre autoritatea competenta in domeniu, cu titlu nedefinitiv are drept consecinta modificarea regimului TVA aferent acestor cheltuieli.

Totodata în speță sunt incidente și prevederile pct. 2.5 din OPANAF nr 3741/2015, potrivit cărora:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie

inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, X SA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept care să probeze faptul că aceste operațiuni în legătură cu care se pretinde exercitarea dreptului de deducere al TVA reprezintă investiții efectuate de către aceasta din sursele proprii de finanțare, care s-au amortizat de către aceasta, exclusiv pe durata contractului de delegare a gestiunii, fiind utilizate în scopul realizării obiectului sau de activitate cu consecința obținerii de venituri impozabile, care să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală ca petenta nu a prezentat înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală care să demonstreze cu puterea evidentei faptul că aceste cheltuieli considerate neeligibile de la data întocmirii Notelor de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare, până la pronunțarea celor două decizii definitive ale ICCJ în cauză, care au determinat schimbarea naturii acestor cheltuieli în cheltuieli eligibile, aceste cheltuieli au fost aferente unor investiții efectuate de către petenta din sursele proprii de finanțare și care s-au amortizat de către aceasta, concurând la realizarea de venituri impozabile ale acesteia, în condițiile în care din opinia formulată de reprezentantul petentei redată în extenso în cuprinsul RIF, referitor la aceste operațiuni, nu rezultă că acestea au fost tratate de petenta ca investiții din surse proprii de finanțare cu consecința amortizării acestora.

Referitor la susținerile petentei din contestația formulată ca

„Autoritatea de Management a procedat la punerea în aplicare a dispozițiilor instanței și la data de 02.04.2020 a achitat petentei atât contribuția FC-BS cât și TVA aferent cheltuielilor eligibile, sursa de finanțare redevenind parțial eligibilă la această dată.

Din acest considerent, în decontul de TVA aferent lunii martie 2020 a fost cuprinsă în mod corect, în opinia petentei, la rândul 34 „Regularizări TVA dedusa” suma de 000 lei cu minus, ca sumă devenita exigibilă la acel moment. Prin decizia de impunere s-a dispus în mod nejustificat anularea operațiunii.”, învederam acesteia ca, așa cum rezulta din cuprinsul Raportului de Inspectie Fiscala nr 000/2020 și având în vedere aspectele descrise în cele ce preced, exigibilitatea acestei taxe este aferenta lunii octombrie 2016, când societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere. Din acest motiv, având în vedere reconsiderarea de către organele de control a momentului exigibilității (devansarea acestuia la luna octombrie 2016 prin anularea dreptului de deducere), s-a stabilit ca petenta va lua măsura înscrierii sumei de 000 lei (cu plus) la rândul 34- „Regularizări taxa dedusa” din decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020, sens în care a fost emisă Dispoziția de măsuri nr 000/2020, susceptibilă de exercitarea împotriva sa a cailor de atac în condițiile legii, însă care nu face obiectul prezentei contestații.

Pentru toate aceste motive, în condițiile în care în etapa de soluționare a contestației, petenta nu a prezentat documente de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedura Fiscala care să demonstreze încadrarea acestor operațiuni, calificate ca și cheltuieli neeligibile în perioada 2016 și până la pronunțarea de către ICCJ a unor hotărâri definitive care au statuat natura de cheltuieli eligibile a acestora, de către petenta drept investiții din fonduri proprii cu consecința amortizării acestora, în scopul realizării de venituri impozabile, *se va respinge contestația*, cu privire la suma totală de 000 lei, conform art 276 alin.1 din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pretenția petentei de a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al TVA aferent unor operațiuni care finalmente au fost confirmate de către instanța supremă ca reprezentând cheltuieli eligibile, se situează în afara cadrului legal, atata vreme cât la dosarul cauzei nu există înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedura Fiscala care să demonstreze ca aceste cheltuieli au fost aferente unor investiții efectuate de către petenta din sursele proprii de finanțare și care s-au amortizat de către aceasta.

Față de considerentele expuse, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA din facturile aferente achizițiilor efectuate de petenta în perioada 20.09.2011-02.06.2014, exercitat de aceasta în perioada 2016-2020, urmare

transformarii partii din investitii echivalenta corectiilor financiare, in cheltuiala neeligibila, conform celor doua Note de constatare a neregulilor si de stabilire a corectiilor financiare nr. 000/2015, respectiv nr. 000/2013, motiv pentru care urmează a se respinge contestația depusă ca neîntemeiată cu privire la TVA în sumă de 000 lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

1. Admiterea partiala a contestatiei formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata, cu consecinta anularii partiale a acestei pentru suma de 000 lei, reprezentand diferenta dintre TVA stabilita suplimentar (000 lei) si valoarea TVA aferenta cheltuielilor eligibile ajustate cu procentul de NFG (000 lei) conform adresei nr. 000/2020 emisă de către Ministerul Fondurilor Europene -Direcția Generală Programe Europene Infrastructură Mare, depusa impreuna cu contestatia .

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor eligibile ajustate cu procentul de NFG.

- prezenta decizie se comunica la:

- X SA,
- A.J.F.P. ARAD,

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul X in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

