

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 220 din 28.07.2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de F,  
cu sediul in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxxx/01.07.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. xyxyx/30.06.2009, inregistrata sub nr. xxxx/01.07.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de F nr. xi/18.06.2009.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. xxxxx/18.06.2009, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. zz/18.05.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. zyyz/18.05.2009 si transmisa prin posta in data de 22.05.2009.

F contesta suma de **S lei** reprezentand:

- P lei TVA de plata urmare a stabilirii TVA suplimentare in urma inspectiei fiscale in suma de D lei;
- M lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de F.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la F, pentru perioada 01.01.2004-31.05.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. dddd.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. zyyz/18.05.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. zz/18.05.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, la stabilirea de TVA de plata in suma de P lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au dispus F masura depunerii declaratiilor recapitulative rectificative privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri aferente trim. I, II, IV 2007 si I, II 2008, prin dispozitia de masuri nr. mmmm/18.05.2009.

**II.** Prin contestatia formulata, F solicita anularea deciziei de impunere nr. zz/18.05.2009 si rambursarea TVA in suma de R lei, invocand urmatoarele:

In conformitate cu H.G. nr. xyxy/nnnn F deruleaza activitati de cercetare, formare, consulting, transfer tehnologic si marketing, reprezentand atat operatiuni cu drept de deducere, cat si operatiuni scutite fara drept de deducere sau care nu intra in sfera de aplicare a TVA, fiind persoana impozabila cu regim mixt.

Activitatea derulata de F are la baza atat contracte incheiate inainte de 01.01.2007, cu finantare de la Comisia Europeana si de la bugetul statului, cat si contracte incheiate dupa aceasta data.

Diferentele stabilite in suma de D lei provin, in esenta, din urmatoarele:

1. Suma de R lei reprezinta o creanta a unitatii si nicidecum o obligatie de plata, provenind din TVA achitata furnizorilor pentru constructia sediului pana la data de 31.12.2006, calculata in baza pro-ratei definitive pentru anul 2006. Utilizarea imobilului a inceput de la data de 15.05.2006, iar respectand prevederile art. 161 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, determinarea pro-ratei s-a facut conform prevederilor legale aplicabile inainte de data aderarii, tinand cont ca a realizat operatiuni scutite cu drept de deducere conform art. 1 din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 141/2004.

2. Suma de P lei reprezinta TVA aferenta achizitiilor intracomunitare, inregistrata prin taxare inversa 4426 = 4427 conform pct. 82 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Conform art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nu sunt considerate impozabile in Romania achizitiile intracomunitare efectuate de persoanele impozabile care efectueaza numai livrari de bunuri sau prestari de servicii pentru care taxa nu este deductibila, in care se incadreaza si activitatea de cercetare derulata in baza unor contracte ferme incheiate pana la 31.12.2006, scutita conform dispozitiilor tranzitorii de la art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal. De asemenea, conform art. 143 alin. (2) sunt scutite de TVA livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA.

Totodata, F contesta si dispozitia de masuri nr. mmmm/18.05.2009, solutionata de Administratia Finantelor Publice sector x, in calitate de organ fiscal emitent in temeiul art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin emiterea deciziei de solutionare nr. ..../30.06.2009, transmisa prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de 07.07.2009.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

F este o persoana juridica de drept privat, fara scop patrimonial, cu regim juridic de fundatie de interes general si de utilitate publica, infiintata in baza H.G. nr. xyxy/nnnn si inregistrata in Registrul asociatiilor si fundatiilor aflat la greua Judecatoriei Sectorului 1 sub nr. ....../01.06.2001.

Fundatia detine codul unic de inregistrare ..... si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) prin optiune incepand cu data de 08.01.2001.

Activitatea principala: activitati de cercetare, dezvoltare, inovare si formare in domeniul biodinamicii si biosenzorilor, cod CAEN 9499.

Perioada verificata: 01.01.2004-31.05.2008.

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. zyyz/18.05.2009 rezulta ca F a desfasurat pe perioada supusa inspectiei urmatoarele activitati:

- vanzare mijloace fixe, operatiune impozabila cu cota standard de TVA;
- activitati de cercetare-dezvoltare cuprinse in Planul national de cercetare-dezvoltare si inovare prevazut de O.G. nr. 57/2002, operatiuni considerate de fundatie ca scutite fara drept de deducere, in baza art. 141 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2006 si a dispozitiilor tranzitorii prevazute de art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007;

- activitati de cercetare-dezvoltare contractate cu Comisia Economica Europeana, in baza Acordului incheiat in data de 30.10.1999 intre Ministerul Educatiei Nationale si Agentia Nationala pentru Stiinta, Tehnologie si Inovare din Romania si UNESCO, precum si in baza H.G. nr. 368/2003, operatiuni considerate de fundatie ca scutite cu drept de deducere in baza art. 143 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2006, respectiv ca scutite fara drept de deducere conform dispozitiilor tranzitorii prevazute de art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007. Aceste activitati au fost considerate de inspectia fiscala ca operatiuni ce nu intra in sfera de aplicare a TVA si, implicit, a art. 143 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, intrucat nu este indeplinita conditia referitoare la plata prevazuta de art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal;

- activitati desfasurate dupa data de 01.01.2007, in parteneriat cu alte institutii publice finantate la randul lor de la bugetul statului, operatiuni considerate de fundatie ca neintrand in sfera de aplicare a TVA, conform art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nefiind prestari de servicii cu plata intrucat rezultatele cercetarii apartin fundatiei si celorlalti participanti.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2007 F a colectat TVA pentru:

- achizitii de echipamente de cercetare cu instalare la sediul beneficiarului, considerate eronat drept achizitii intracomunitare de bunuri (prin taxare inversa);
- achizitii intracomunitare de consumabile pentru echipamentele de cercetare si animale vii pentru cercetare (prin taxare inversa);
- importurile de bunuri din perioada 01.01.2007-14.04.2007 (prin taxare inversa);
- importurile de bunuri din perioada 05.04.2007-31.12.2007, inregistrate eronat prin taxare inversa, desi contribuabilul a efectuat plata direct la organele vamale.

In consecinta, in urma inspectiei fiscale a rezultat TVA colectata de F in suma de C lei.

Referitor la TVA deductibila, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- fundatia s-a considerat persoana impozabila cu regim mixt in toata perioada verificata 01.01.2004-31.05.2008;
- in decontul lunii februarie 2007 fundatia si-a dedus TVA aferenta cheltuielilor cu realizarea sediului, inregistrata in contabilitate in anii 2005 si 2006 in contul 231 "Imobilizari corporale in curs" (suma de ..... lei), prin aplicarea pro-ratei declarate la sfarsitul anului 2006 de 40,25%, comunicata organelor fiscale si ca pro-rata provizorie in anul 2007;
- in perioada februarie-decembrie 2007 au fost efectuate cheltuieli ulterioare receptiei finale a sediului cu TVA aferenta in suma de ..... lei, din care fundatia si-a dedus partial taxa prin decont, prin aplicarea pro-ratei provizorii pentru anul 2007;
- la sfarsitul anului 2007 fundatia a calculat o pro-rata de 15,42%.

Din anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala nr. zyyz/18.05.2009 rezulta ca fundatia F si-a dedus in perioada **01.01.2007-31.05.2008** TVA in suma de H lei, din care:

- DP lei TVA dedusa pe baza de pro-rata (DP1 lei in anul 2007 si DP2 lei in perioada ianuarie - mai 2008);
- DI lei TVA dedusa integral sub forma de regularizari (DI1 lei in anul 2007 si DI2 lei in perioada ianuarie - mai 2008);
- DIX lei TVA dedusa integral in anul 2007, fara aplicarea pro-ratei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca fundatia nu a realizat operatiuni in sfera de aplicare a TVA intrucat pentru activitatile de cercetare-dezvoltare nu este indeplinita conditia platii, rezultatele cercetarii ramanand la dispozitia F. Referitor la contractele incheiate cu Comisia Economica Europeana, organele fiscale au constatat ca nu sunt aplicabile prevederile art. 143 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, cu aplicabilitate pana la data de 31.12.2006, intrucat F nu

a facut dovada ca este beneficiarul fondurilor, nu a prezentat certificatul de scutire de TVA in sensul O.M.F.P. nr. 141/2004, iar din contractele incheiate nu rezulta ca sunt indeplinite conditiile cumulative prevazute la art. 1 lit. b) din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 141/2004.

Prin contestatia formulata F sustine ca este persoana impozabila cu regim mixt si arata ca diferenta stabilita in urma inspectiei fiscale in suma de D lei rezulta, in esenta, din TVA aferenta constructiei sediului, dedusa in anul 2007 pe baza pro-ratei definitive din anul 2006, in conditiile in care sediul a fost partial in functiune in anul 2006, precum si din TVA aferenta achizitiilor intracomunitare, scutite de taxa intrucat sunt destinate unor operatiuni scutite.

**In drept**, potrivit art. 126, art. 141, art. 143, art. 145 si art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila pana la data de 31 decembrie 2006:

"Art. 126. - (1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) *constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(2) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprinde si importul de bunuri.

**(3) Operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata sunt denumite in continuare operatiuni impozabile.**

**(4) Operatiunile impozabile pot fi:**

- a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;
- b) *operatiuni scutite cu drept de deducere*, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, dar este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143 si art. 144;

**c) operatiuni scutite fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;**

d) operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata, prevazute la art. 142, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata in vama".

"Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:**

a) **activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare** pentru realizarea programelor, subprogramelor si proiectelor, precum si a actiunilor cuprinse in Planul national de cercetare-dezvoltare si inovare, in programele-nucleu si in planurile sectoriale, prevazute de Ordonanta Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea stiintifica si dezvoltarea tehnologica, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 324/2003, cu modificarile ulterioare, precum si activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare finantate in parteneriat international, regional si bilateral".

"Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

[...]

l) livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile acordate de catre guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice [...].

(2) Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata".

"Art. 145. - (3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul *operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate".

"Art. 147. - (1) **Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, este denumita in continuare platitor de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt.**

(2) **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor achizitionate de orice platitor de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt se determina conform prezentului articol.**

(3) Achizitiile de bunuri si servicii **destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni**, se inscriu intr-un jurnal pentru cumparari, care se intocmeste separat pentru aceste operatiuni, *si taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora se deduce integral.*

(4) Achizitiile de bunuri si servicii **destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni** se inscriu in jurnalul pentru cumparari, care se intocmeste separat pentru aceste operatiuni, iar *taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora nu se deduce.*

(5) **Bunurile si serviciile pentru care nu se cunoaste destinatia in momentul achizitiei, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau operatiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere, se evidentiaza intr-un jurnal pentru cumparari intocmit separat. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.** Prin exceptie, in cazul achizitiilor destinate realizarii de investitii, care se prevad ca vor fi utilizate atat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, este permisa deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata pe parcursul procesului investitional, **urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata in conformitate cu procedura stabilita prin norme.**

(6) **In cursul unui an fiscal** este permisa rectificarea taxei deduse aferente achizitiilor de bunuri/servicii care se constata ca ulterior au fost utilizate pentru alta destinatie decat cea prevazuta la data achizitiei. Rectificarile se evidentiaza pe randurile de regularizare din decontul de taxa pe valoarea adaugata.

(7) *Pro-rata se determina ca raport intre: veniturile obtinute din operatiuni care dau drept de deducere, inclusiv subventiile legate direct de pretul acestora, la numarator, iar la numitor veniturile de la numarator plus veniturile obtinute din operatiuni care nu dau drept de deducere. In calculul pro-rata, la numitor se adauga alocatiile, subventiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, in scopul finantarii de activitati scutite fara drept de deducere sau care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata. Se exclud din calculul pro-rata veniturile financiare, daca acestea sunt accesorii activitatii principale. Nu se includ in calculul pro-rata serviciile efectuate de prestatori stabiliti in strainatate, astfel cum sunt definiti la art. 151 alin. (2), pentru care beneficiarii au obligatia platii taxei pe valoarea adaugata. Pro-rata se determina anual, situatie in care elementele prevazute la numitor si numarator sunt cumulate pentru intregul an fiscal. Prin exceptie, aceasta poate fi determinata lunar sau trimestrial, dupa caz, conform alin. (13), situatie in care elementele prevazute la numitor si numarator sunt cele efectiv realizate in cursul fiecărei luni, respectiv trimestru.*

(8) Pro-rata aplicabila provizoriu pentru un an este ori pro-rata definitiva determinata pentru anul precedent, ori pro-rata estimata in functie de operatiunile prevazute a fi realizate in anul curent. Persoanele impozabile trebuie sa comunice organului fiscal teritorial, la inceputul fiecarui an fiscal, cel mai tarziu pana la data de 25 ianuarie, nivelul pro-rata provizorie aplicata,

precum si modul de determinare a acesteia. *Taxa pe valoarea adaugata de dedus se determina prin aplicarea pro-rata provizorie asupra taxei pe valoarea adaugata deductibile, aferente achizitiilor destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, cat si celor care nu dau drept de deducere, determinata potrivit alin. (5).*

[..]

(10) Pro-rata definitiva se determina in luna decembrie, in functie de realizarile efective din cursul anului, potrivit formulei de calcul prevazute la alin. (7).

(11) **Regularizarea deducerilor operate dupa pro-rata provizorie se realizeaza prin aplicarea pro-rata definitiva asupra sumei taxei pe valoarea adaugata deductibile aferente achizitiilor prevazute la alin. (5). Diferenta in plus sau in minus fata de taxa dedusa, conform pro-rata provizorie, se inscrie pe un rand distinct in decontul ultimei perioade fiscale. [...]**

Referitor la ajustarea taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor in cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, pct. 50 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006 prevede urmatoarele:

"Taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru un obiectiv de investitii, inainte de punerea in functiune a acestuia, **se ajusteaza la sfarsitul anului calendaristic urmat** celui de punere în functiune a investitiei, astfel:

a) **daca bunul obtinut prin investitie este utilizat exclusiv pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se anuleaza integral.** In cazul bunurilor imobile inchiriate, concesionate sau arendate, pentru care persoana impozabila aplica regimul de scutire pentru o parte din bunul imobil, ajustarea dreptului de deducere pentru partea respectiva se efectueaza conform prevederilor pct. 42 alin. (7);

b) **daca bunul obtinut prin investitie este utilizat atat pentru operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se recalculeaza pe baza de pro-rata definitiva determinata la sfarsitul anului calendaristic urmat celui de punere in functiune a investitiei**".

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, art. 126, art. 141, art. 145, art. 147, art. 149 si art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006 prevad urmatoarele:

"Art. 126. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) **operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;**

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

[...]

(3) **Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni** efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi in Romania, potrivit art. 132<sup>1</sup>:

a) **o achizitie intracomunitara de bunuri**, altele decat mijloace de transport noi sau produse accizabile, **efectuata de o persoana impozabila ce actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin. (4)**, care urmeaza unei livrari intracomunitare efectuate in afara Romaniei de catre o persoana impozabila ce actioneaza ca atare si care nu este considerata intreprindere mica in statul sau membru, si careia nu i se aplica prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrarile de bunuri care fac obiectul unei instalari sau unui montaj sau ale art. 132 alin. (2) cu privire la vanzarile la distanta;

b) o achizitie intracomunitara de mijloace de transport noi, efectuata de orice persoana;

c) o achizitie intracomunitara de produse accizabile, efectuata de o persoana impozabila, care actioneaza ca atare, sau de o persoana juridica neimpozabila.

**(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania achizitiile intracomunitare de bunuri care indeplinesc urmatoarele conditii:**

a) *sunt efectuate de o persoana impozabila care efectueaza numai livrari de bunuri sau prestari de servicii pentru care taxa nu este deductibila sau de o persoana juridica neimpozabila;*

b) **valoarea totala a acestor achizitii intracomunitare nu depaseste pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depasit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al carui echivalent in lei este stabilit prin norme.**

[...]

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) *operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere*, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144<sup>1</sup>;

c) **operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;**

d) *importuri si achizitii intracomunitare*, scutite de taxa, conform art. 142;

e) operatiuni prevazute la lit. a)-c), care sunt scutite fara drept de deducere, fiind efectuate de intreprinderile mici care aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii."

"Art. 141. - (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

a) *prestarile urmatoarelor servicii de natura financiar-bancara [...]*".

"Art. 145. - (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in Romania;

c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144<sup>1</sup>;

d) operatiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 si lit. b), in cazul in care cumparatorul ori clientul este stabilit in afara Comunitatii sau in cazul in care aceste operatiuni sunt in legatura directa cu bunuri care vor fi exportate intr-un stat din afara Comunitatii, precum si in cazul operatiunilor efectuate de intermediari care actioneaza in numele si in contul altei persoane, atunci cand acestia intervin in derularea unor astfel de operatiuni;

e) operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), daca taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv".

"Art. 147. - (1) **Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita in continuare persoana impozabila cu regim mixt.** Persoana care realizeaza atat operatiuni pentru care nu are calitatea de persoana impozabila, in conformitate cu prevederile art. 127, cat si operatiuni pentru care are calitatea de persoana impozabila este denumita persoana partial impozabila.

(2) **Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate de catre o persoana impozabila cu regim mixt se determina conform prezentului articol.** Persoana partial impozabila nu are drept de deducere pentru achizitiile destinate activitatii pentru care nu are calitatea de persoana impozabila. Daca persoana partial impozabila desfasoara activitati in calitate de persoana impozabila, din care rezulta atat operatiuni cu drept de deducere, cat si operatiuni fara drept de deducere, este considerata persoana impozabila mixta pentru respectivele activitati si aplica prevederile prezentului articol. In conditiile stabilite prin norme, persoana

partial impozabila poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale in situatia in care nu poate tine evidente separate pentru activitatea desfasurata in calitate de persoana impozabila si pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoana impozabila.

(3) *Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestora se deduce integral.*

(4) *Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari pentru aceste operatiuni, iar taxa deductibila aferenta acestora nu se deduce.*

**(5) Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.**

(6) Pro-rata prevazuta la alin. (5) se determina ca raport intre:

a) suma totala, fara taxa, dar cuprinzand subventiile legate direct de pret, a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numarator; si

b) suma totala, fara taxa, a operatiunilor prevazute la lit. a) si a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. *Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere sau operatiunilor care nu se afla in sfera de aplicare a taxei.*

[...]

(8) Pro-rata definitiva se determina anual, iar calculul acesteia include toate operatiunile prevazute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia nastere in timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitiva se determina procentual si se rotunjeste pana la cifra unitatilor imediat urmatoare. La decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, in care s-a efectuat ajustarea prevazuta la alin. (12), se anexeaza un document care prezinta metoda de calcul al pro-rata definitiva.

(9) Pro-rata aplicabila provizoriu pentru un an este pro-rata definitiva, prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul precedent, sau pro-rata estimata pe baza operatiunilor prevazute a fi realizate in anul calendaristic curent, in cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operatiunilor cu drept de deducere in totalul operatiunilor se modifica in anul curent fata de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie sa comunice organului fiscal competent, la inceputul fiecarui an fiscal, cel mai tarziu pana la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicata in anul respectiv, precum si modul de determinare a acesteia. [...]

**(13) In ceea ce priveste taxa de dedus aferenta bunurilor de capital, definite conform art. 149 alin. (1), utilizate pentru operatiunile prevazute la alin. (5):**

a) prima deducere se determina in baza pro-rata provizorie prevazuta la alin. (9), pentru anul in care ia nastere dreptul de deducere. **La finele anului, deducerea se ajusteaza, conform alin. (12), in baza pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8).** Aceasta prima ajustare se efectueaza asupra valorii totale a taxei deduse initial;

b) *ajustarile ulterioare iau in considerare o cincime, pentru bunurile mobile, sau o douazecime, pentru bunurile imobile, dupa cum urmeaza:*

1. taxa deductibila initiala se imparte la 5 sau la 20;
2. rezultatul calculului efectuat conform pct. 1 se inmulteste cu pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8), aferenta fiecaruia dintre urmatorii 4 sau 19 ani;
3. taxa dedusa initial in primul an, conform pro-rata definitiva, se imparte la 5 sau la 20;



4. rezultatele calculelor efectuate conform pct. 2 si 3 se compara, iar diferenta in plus sau in minus reprezinta ajustarea de efectuat, care se inscrie in randul de regularizari din decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, aferent ultimei perioade fiscale a anului".

"Art. 149. -(1) In sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe**, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active, chiar in conditiile in care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de inchiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul inchirierii, leasingului, concesiunii sau oricarei alte metode de punere a acestora la dispozitia unei persoane sunt considerate bunuri de capital apartinand persoanei care le inchiriaza, le da in leasing sau le pune la dispozitia altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital.

(2) *Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d):*

a) pe o perioada de 5 ani, pentru bunurile de capital achizitionate sau fabricate, altele decat cele prevazute la lit. b);

b) pe o perioada de 20 de ani, pentru constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, daca valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

[...]

(4) **Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:**

a) in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;

2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;

**b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;**

c) in situatia in care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;

e) in cazurile prevazute la art. 138.

(5) *Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:*

a) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situatia in care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevazuta la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial;

b) pentru cazul prevazut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apar modificari ale elementelor taxei deduse;

c) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c) si d), ajustarea se efectueaza o singura data pentru intreaga perioada de ajustare ramasa, incluzand anul in care apare obligatia ajustarii, si este de pana la o cincime sau, dupa caz, o douazecime pe an, astfel: 1. din valoarea taxei nededuse pana la momentul ajustarii, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. c);

2. din valoarea taxei deduse initial, pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. d);

d) pentru cazurile prevazute la alin. (4) lit. e), ajustarea se efectueaza atunci cand apar situatiile enumerate la art. 138, conform procedurii prevazute in norme".

"Art. 161. - (17) **Obiectivele de investitii finalizate printr-un bun de capital, al caror an urmator celui de punere in functiune este anul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, se supun regimului de ajustare a taxei deductibile prevazut la art. 149.**

(18) **CertIFICATELE DE SCUTIRE DE TAXA ELIBERATE PANA LA DATA ADERARII PENTRU LIVRARI DE BUNURI SI PRESTARI DE SERVICII FINANTATE DIN AJUTOARE SAU IMPRUMUTURI NERAMBURSABILE acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara sau de persoane fizice isi pastreaza valabilitatea pe perioada derularii obiectivelor. Nu sunt admise suplimentari ale certificatelor de scutire dupa data de 1 ianuarie 2007.**

(19) **In cazul contractelor ferme, incheiate pana la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, se aplica prevederile legale in vigoare la data intrarii in vigoare a contractelor, pentru urmatoarele operatiuni:**

a) **activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare** pentru realizarea programelor, subprogramelor si proiectelor, precum si a actiunilor cuprinse in Planul national de cercetare-dezvoltare si inovare, in programele-nucleu si in planurile sectoriale prevazute de Ordonanta Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea stiintifica si dezvoltarea tehnologica, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 324/2003, cu modificarile ulterioare, precum si activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare finantate in parteneriat international, regional si bilateral; [...]

(20) Actelor aditionale la contractele prevazute la alin. (19), incheiate dupa data de 1 ianuarie 2007 inclusiv, le sunt aplicabile prevederile legale in vigoare dupa data aderarii".

Sintetizand, conform prevederilor legale anterior citate, se retin urmatoarele:

1. Activitatile de cercetare-dezvoltare nu intra in sfera de aplicare a TVA, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor nu este deductibila, in situatia in care in contractele de finantare se specifica expres ca rezultatele activitatilor apartin executantilor, respectiv unitatilor de cercetare-dezvoltare, fara a fi transferate la finantator, intrucat operatiunile sunt impozabile si intra in sfera doar in masura in care aceste operatiuni aduc un avantaj clientilor (finantatorilor), iar contrapartida este aferenta avantajului primit, ceea ce nu este cazul atunci cand rezultatele activitatilor de cercetare-dezvoltare raman la dispozitia executantilor.

2. Activitatile de cercetare-dezvoltare intra in sfera de aplicare a TVA in situatia in care rezultatele sau consecintele activitatii de cercetare apartin finantatorului, caz in care se disting mai multe situatii:

- pana la data de 31 decembrie 2006, numai activitatile de cercetare-dezvoltare necesare realizarii planurilor si programelor prevazute de O.G. nr. 57/2002 ori finantate in parteneriat international, regional si bilateral au fost scutite de TVA, fara drept de deducere a taxei aferente achizitiilor;

- incepand cu data de 1 ianuarie 2007, aceste activitati nu mai sunt scutite de TVA, fiind operatiuni taxabile, cu drept de deducere a taxei aferente achizitiilor;

- pentru contractele ferme incheiate pana la data de 31 decembrie 2006, activitatile de cercetare-dezvoltare necesare realizarii planurilor si programelor prevazute de O.G. nr. 57/2002 ori finantate in parteneriat international, regional si bilateral sunt scutite tranzitoriu, fara drept de deducere a taxei aferente achizitiilor, pe perioada derularii contractelor, conform dispozitiilor exprese ale art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal;

- orice alte activitati de cercetare-dezvoltare, care nu intrau sub incidenta O.G. nr. 57/2002 ori care nu erau finantate in parteneriat international, regional si bilateral nu intrau sub incidenta scutirii de TVA aplicabila pana la data de 31 decembrie 2006, fiind tratate astfel ca

operatiuni taxabile, avand in vedere ca scutirile reprezinta derogari de la regimul general de taxare, iar termenii utilizati de lege pentru a stabili operatiunile scutite de TVA sunt de stricta interpretare.

3. Pana la data de 31 decembrie 2006, prestarile de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile acordate de catre guverne straine si de organisme internationale au fost tratate drept operatiuni scutite de TVA, cu drept de deducere, cu respectarea procedurii, conditiilor si documentatiei specifice prevazute prin norme metodologice emise in acest sens.

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, aceste prestari de servicii nu mai sunt scutite de TVA cu drept de deducere, cu exceptia celor pentru care au fost eliberate de catre organele fiscale, anterior acestei date, certificate de scutire de taxa, conform dispozitiilor exprese ale art. 161 alin. (18) din Codul fiscal.

4. Persoanele care desfasoara operatiuni scutite fara drept de deducere ori care nu sunt cuprinse in sfera de aplicare a TVA si operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere sunt considerate persoanele impozabile cu regim mixt, pentru care TVA aferenta achizitiilor poate fi dedusa in functie de destinatia specifica a acestor achizitii.

5. Pentru achizitiile destinate atat operatiunilor fara drept de deducere, cat si operatiunilor cu drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata se deduce in cursul anului doar pe baza de pro-rata (procent) provizorie, stabilita pe baza pro-ratei definitive din anul precedent ori estimata, dupa caz, si se regularizeaza la sfarsitul anului, pe baza pro-ratei definitive, determinata in functie ponderea operatiunilor realizate efectiv in cursul anului fiscal respectiv.

6. Pana la data de 31 decembrie 2006, pentru achizitiile destinate realizarii de investitii, utilizate atat pentru operatiuni fara drept de deducere, cat si pentru operatiuni cu drept de deducere, dispozitiile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal permiteau persoanelor impozabile sa-si deduca integral taxa pe parcursul procesului investitional, urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata, prin recalculare in favoarea statului, pe baza pro-ratei definitive determinata la sfarsitul anului calendaristic urmator celui de punere in functiune a investitiei.

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor destinate realizarii unor astfel de investitii (concretizate in bunuri de capital) nu se mai poate deduce integral, prima deducere determinandu-se pe baza de pro-rata provizorie, urmand sa se procedeze la ajustari succesive la sfarsitul anului si in anii urmatori (20 ani in cazul bunurilor imobile si 5 ani in cazul bunurilor mobile), potrivit procedurii prevazute la art. 147 alin. (13) coroborat cu art. 149 din Codul fiscal, valabila dupa data aderarii.

7. In cazul obiectivelor de investitii finalizate printr-un bun de capital (inclusiv bunuri imobile), al caror an urmator celui de punere in functiune este anul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana se aplica mecanismul special de ajustare a taxei deductibile prevazut la art. 149, conform dispozitiilor tranzitorii stipulate expres la art. 161 alin. (17) din Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007.

8. Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, urmare aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, fostele importuri din statele membre ale Uniunii s-au transformat in achizitii intracomunitare de bunuri, stabilite de legiuitor ca operatiuni impozabile in Romania, conform dispozitiilor exprese ale art. 126 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Prin derogare de la aceste dispozitii, nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania, achizitiile intracomunitare care indeplinesc cumulativ doua conditii:

- sunt efectuate de persoanele impozabile care efectueaza numai operatiuni pentru care taxa nu este deductibila;

- valoarea totala a acestor achizitii nu depaseste pe parcursul anului calendaristic curent sau a anului precedent plafonul de 10.000 euro.

In speta, avand in vedere situatia de fapt retinuta prin raportul de inspectie fiscala nr. zyyz/18.05.2009 si motivatiile contestatoarei F, rezulta ca taxa pe valoarea adaugata ce face obiectul contestatiei provine din:

- TVA aferenta realizarii sediului social al fundatiei;
- TVA aferenta achizitiilor intracomunitare/livrarilor de bunuri cu instalare.

### 3.1. Referitor la deductibilitatea TVA aferenta sediului social

*Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila poate beneficia de deducerea TVA aferenta unui obiectiv de investitii concretizat intr-un bun de capital, pe baza pro-ratei definitive din anul punerii partiale in functiune (2006), in conditiile in care, pe de o parte, in situatia in care anul urmator celui de punere in functiune (2007) este anul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, dispozitiile tranzitorii prevad in mod expres supunerea taxei deductibile respective regimului specific de ajustare pentru bunurile de capital nou introdus la art. 149 din Codul fiscal, iar pe de alta parte, reglementarile anterioare aderarii prevedeau ca TVA aferenta obiectivelor de investitii se recalculeaza pentru deducere pe baza pro-ratei definitive din anul urmator punerii in functiune.*

**In fapt**, F a inregistrat in perioada 2005-2006 cheltuieli cu materiale aferente realizarii sediului social al fundatiei, fara sa-si exercite posibilitatea deducerii TVA pe parcursul realizarii procesului investitional, aceasta fiind inregistrata in contul 231 "Imobilizari corporale in curs".

In luna februarie 2007 fundatia si-a dedus partial din TVA aferenta achizitiilor din 2005-2006, prin aplicarea pro-ratei definitive declarate la sfarsitul anului 2006 de 40,25%, aplicata ca pro-rata provizorie in anul 2007. Ulterior, pe parcursul anului 2007 fundatia si-a dedus TVA aferenta cheltuielilor pentru sediu efectuate in perioada februarie-decembrie 2007, prin aplicarea pro-ratei provizorii declarate pentru anul 2007 de 40,25%.

Din documentele depuse de contestatoare in sustinerea cauzei rezulta ca sediul fundatiei a fost pus in functiune in anul 2006, conform procesului-verbal de receptie incheiat in data de 15.05.2006, in data de 03.08.2006 fundatia solicitand transferul dosarului fiscal de la vechiul sediu la noul sediu si a fost receptionat final in luna februarie 2007.

La sfarsitul anului 2006 fundatia si-a determinat o pro-rata definitiva de 40,25%, considerand ca avea calitatea de beneficiar al fondurilor nerambursabile primite in baza contractelor incheiate cu Comisia Europeana, caz in care erau aplicabile prevederile referitoare la scutirea cu drept de deducere pentru prestarile de servicii finantate din ajutoare nerambursabile.

La sfarsitul anului 2007 fundatia si-a determinat o pro-rata definitiva de 15,42%, considerand ca activitatile de cercetare-dezvoltare finantate in baza contractelor incheiate cu Uniunea Europeana sunt operatiuni scutite ce intra sub incidenta dispozitiilor tranzitorii prevazute de art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, dar cu drept de deducere.

Operatiunile desfasurate de fundatie incepand cu anul 2007 au constat in derularea contractelor de cercetare-dezvoltare incheiate anterior datei de 31 decembrie 2006 si activitati de cercetare-dezvoltare realizate in parteneriat cu alte institutii publice finantate de la bugetul de stat, dar care nu intra in sfera de aplicare a TVA intrucat rezultatele cercetarii apartin fundatiei si celorlalti participanti.

**In drept**, potrivit art. 143 si art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate pana la data de 31 decembrie 2006:

"Art. 143. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

[...]

1) livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile acordate de catre guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice [...].

(2) **Prin norme se stabilesc**, acolo unde este cazul, **documentele necesare pentru a justifica scutirea** de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata".

"Art. 147. - (5) Prin exceptie, in cazul achizitiilor destinate realizarii de investitii, care se prevad ca vor fi utilizate atat pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, este permisa deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata pe parcursul procesului investitional, **urmand ca taxa dedusa sa fie ajustata in conformitate cu procedura stabilita prin norme.**"

Cu privire la documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA pentru prestarile de servicii finantate din ajutoare si imprumuturi nerambursabile, pct. 6 din Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/2004, aprobata prin O.M.F.P. nr. 576/2004 stabileste urmatoarele:

"6. Articolul 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003

Solutie:

1. In toate situatiile in care Romania este beneficiara unor obiective/proiecte finantate din ajutoare banesti sau imprumuturi nerambursabile acordate de guverne straine ori de organisme internationale, **dar nu exista o entitate desemnata drept beneficiar al fondurilor, contractarea fiind efectuata direct intre entitatea care acorda aceste fonduri, in calitate de autoritate contractanta, si o entitate care actioneaza in calitate de contractor**, respectiv prestator de servicii si/sau furnizor de bunuri, **scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. l) din Legea nr. 571/2003 se realizeaza** daca sunt indeplinite conditiile prevzute la art. 1 din Normele [...] aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 141/2004 **prin facturarea fara taxa pe valoarea adaugata de catre furnizorii/prestatorii persoane impozabile romane, care participa la realizarea obiectivelor sau proiectelor finantate din fondurile nerambursabile, denumiti contractori**, si de catre furnizorii sau prestatorii acestora din Romania, denumiti subcontractori, a bunurilor livrate si a serviciilor prestate. [...] **Facturarea fara taxa pe valoarea adaugata se poate efectua numai pe baza unui certificat de scutire de taxa pe valoarea adaugata, care se solicita de catre contractori** atat pentru livrarile si prestarile proprii efectuate, cat si pentru cele efectuate de subcontractori. Facturarea se efectueaza de catre subcontractori catre contractor si de catre contractor catre autoritatea contractanta [...]"

Procedura de ajustare pentru TVA aferenta investitiilor in cazul persoanelor impozabile cu regim mixt este prevazuta la pct. 50 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006, potrivit careia:

"Taxa pe valoarea adaugata dedusa pentru un obiectiv de investitii, inainte de punerea in functiune a acestuia, **se ajusteaza la sfarsitul anului calendaristic urmand celui de punere în functiune a investitiei**, astfel:

[...]

b) *daca bunul obtinut prin investitie este utilizat atat pentru operatiuni care dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, taxa pe valoarea adaugata dedusa initial se recalculeaza **pe baza de pro-rata definitiva determinata la sfarsitul anului calendaristic urmand celui de punere in functiune a investitiei***".

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, conform art. 147, art. 149 si art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006/:

"Art. 147. - (2) **Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate de catre o persoana impozabila cu regim mixt se determina conform prezentului articol.**[...]

(5) **Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.**

**(13) In ceea ce priveste taxa de dedus aferenta bunurilor de capital, definite conform art. 149 alin. (1), utilizate pentru operatiunile prevazute la alin. (5):**

a) prima deducere se determina in baza pro-rata provizorie prevazuta la alin. (9), pentru anul in care ia nastere dreptul de deducere. **La finele anului, deducerea se ajusteaza, conform alin. (12), in baza pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8).** Aceasta prima ajustare se efectueaza asupra valorii totale a taxei deduse initial;

b) *ajustarile ulterioare iau in considerare o cincime, pentru bunurile mobile, sau o douazecime, pentru bunurile imobile, dupa cum urmeaza:*

1. taxa deductibila initiala se imparte la 5 sau la 20;

2. rezultatul calculului efectuat conform pct. 1 se inmulteste cu pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8), aferenta fiecaruia dintre urmatorii 4 sau 19 ani;

3. taxa dedusa initial in primul an, conform pro-rata definitiva, se imparte la 5 sau la 20;

4. rezultatele calculelor efectuate conform pct. 2 si 3 se compara, iar diferenta in plus sau in minus reprezinta ajustarea de efectuat, care se inscrie in randul de regularizari din decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup>, aferent ultimei perioade fiscale a anului".

"Art. 149. -(1) In sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe**, definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, precum si [...];

d) taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital.

(2) *Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d):*

[...] b) *pe o perioada de 20 de ani, pentru constructia sau achizitia unui bun imobil, precum si pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, daca valoarea fiecarei transformari sau modernizari este de cel putin 20% din valoarea totala a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.*

[...]

(4) **Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:**

[...]

**b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;**

[...]

(5) *Ajustarea taxei deductibile se efectueaza astfel:*

[...]

b) *pentru cazul prevazut la alin. (4) lit. b), ajustarea se efectueaza in cadrul perioadei de ajustare prevazute la alin. (2), pentru o cincime sau, dupa caz, o douazecime din taxa dedusa initial, pentru fiecare an in care apar modificari ale elementelor taxei deduse;*

[...]"

"Art. 161. - (17) **Obiectivele de investitii finalizate printr-un bun de capital, al caror an urmator celui de punere in functiune este anul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, se supun regimului de ajustare a taxei deductibile prevazut la art. 149.**

(18) **CertIFICATELE DE SCUTIRE DE TAXA ELIBERATE PANA LA DATA ADERARII PENTRU LIVRARI DE BUNURI SI PRESTARI DE SERVICII FINANTATE DIN AJUTOARE SAU IMPRUMUTURI NERAMBURSABILE** acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara sau de persoane fizice **isi pastreaza valabilitatea pe perioada derularii obiectivelor.** Nu sunt admise suplimentari ale certificatelor de scutire dupa data de 1 ianuarie 2007.

(19) In cazul contractelor ferme, incheiate pana la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, **se aplica prevederile legale in vigoare la data intrarii in vigoare a contractelor**, pentru urmatoarele operatiuni:

a) **activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare [...]**".

In speta, F a desfasurat in perioada anterioara aderarii Romaniei la Uniunea Europeana activitati de cercetare-dezvoltare in baza unor contracte incheiate cu Uniunea Europeana, prin Comisia Europeana, in care nu exista o entitate desemnata drept beneficiar al fondurilor, F fiind desemnata drept contractor, fie in cadrul unui consorțiu in care este partener (contractul C), fie cu rol de coordonator al consorțiului (contractul R).

Pentru activitatile derulate in baza acestor contracte, F nu a obtinut certificatul de scutire de TVA, prevazut de Normele de aplicare a scutirii prevazute de art. 143 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 141/2004 (inlocuit ulterior de O.M.F.P. nr. 1.880/2005), respectiv pct. 6 din Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/2004, aprobata prin O.M.F.P. nr. 576/2004, astfel ca aceste activitati nu intra sub incidenta dispozitiilor tranzitorii prevazute in mod expres de art. 161 alin. (18) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2007.

Invocarea proceselor-verbale de verificare din 23.09.2003 si 18.03.2004 prin care contestatoarea a beneficiat de rambursarea de TVA aferenta finantarilor nerambursabile ale Comisiei Europene, in baza unor reverificari dispuse in urma solutionarii contestatiilor prin deciziile nr. ./2002 si nr. ..../2003 nu prezinta relevanta in solutionarea cauzei intrucat ele privesc perioade anterioare perioadei verificate (01.01.2004-31.05.2008), avand la baza alte prevederi legislative decat cele aplicabile pentru perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in mod eronat, F si-a calculat in anul 2007 o pro-rata definitiva de 15,42%, desi in anul 2007 a desfasurat exclusiv:

- activitati de cercetare-dezvoltare cuprinse in Planul national de cercetare-dezvoltare si inovare, in baza unor contracte incheiate anterior datei de 31 decembrie 2006 si supuse dispozitiilor tranzitorii prevazute in mod expres de art. 161 alin. (19) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare (activitati scutite fara drept de deducere);

- activitati de cercetare-dezvoltare derulate in baza contractelor incheiate cu Comisia Europeana care, in lipsa certificatului de scutire prevazut in mod expres la art. 161 alin. (18) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, nu pot fi tratate drept activitati scutite cu drept de deducere, ele fiind tratate ca operatiuni ce nu intra in sfera de aplicare a TVA intrucat rezultatele cercetarii nu au fost predate finantatorului, ci au ramas la dispozitia F, in calitate de contractor.

Prin urmare, se constata ca **incepand cu anul 2007**, cand regimul TVA pentru activitatile de cercetare-dezvoltare a fost schimbat radical, F **nu a desfasurat activitati de cercetare-dezvoltare taxabile si/sau scutite cu drept de deducere, care sa-i permita calcularea unei pro-rate > 0.**

In ceea ce priveste regimul de deducere al TVA aferenta investitiei (sediul social), desi invoca faptul ca este persoana impozabila cu regim mixt si ca investitia a fost pusa in functiune in anul 2006, F sustine ca isi poate deduce TVA pe baza pro-ratei definitive din anul punerii in functiune (2006) si, prin calcule succesive inscrise in deconturile de taxa depuse incepand cu luna februarie 2007, solicita rambursarea TVA aferenta.

Or, atat legislatia fiscala existenta pana la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, cat si cea in vigoare dupa data aderarii **nu contin dispozitii care sa-i permita unei persoane impozabile cu regim mixt sa determine, cu caracter definitiv, taxa deductibila pentru o investitie pe baza pro-ratei din anul punerii in functiune.**

Dimpotriva, dispozitiile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal, in forma in vigoare pana la 31 decembrie 2006, permit persoanelor impozabile cu regim mixt sa-si deduca TVA pe parcursul procesului investitional (permisiune de care contestatoarea nu a inteles sa uzeze, dar

care nu schimba cu nimic datele problemei intrucat urma ajustarea), dar, in acelasi timp, **obliga aceste persoane sa urmeze o procedura stabilita prin normele de aplicare in vederea ajustarii TVA aferenta investitiilor respective.**

Astfel, pct. 50 alin. (7) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006 prevede in mod expres ca, pentru bunul obtinut prin investitie cu dubla destinatie (operatiuni cu drept de deducere si operatiuni fara drept de deducere) **TVA de dedus se recalculeaza pe baza de pro-ratei definitive a anului calendaristic urmator celui de punere in functiune a investitiei**, ceea ce, prin aplicare in speta, inseamna ca F nu poate inregistra TVA de dedus (si de rambursat) pentru sediul social **intrucat in anul 2007 (anul calendaristic urmator celui de punere in functiune) pro-rata realizata este zero.**

Avand in vedere ca, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, regimul deducerilor si ajustarilor pentru investitii concretizate in bunuri de capital a fost modificat, in speta devin aplicabile prevederile dispozitiilor tranzitorii ale art. 161 alin. (17) din Codul fiscal, in forma in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007, potrivit carora **obiectivele de investitii concretizate in bunuri de capital, al caror an urmator celui de punere in functiune este anul 2007, se supun regimului de ajustare specific prevazut de art. 149 din Codul fiscal.**

Potrivit art. 149 alin. (5) lit. b) coroborat cu art. 147 alin. (13) din Codul fiscal si tinand cont de exemplul dat in aplicarea acestor prevederi de la pct. 54 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, **prima deducere pentru imobilul realizat de F se ajusteaza pe baza pro-ratei definitive realizate in anul 2007 (adica zero, asa cum s-a aratat mai sus), ceea ce implica TVA de dedus egala cu zero, urmand ca in cadrul perioadei de 20 de ani, F sa realizeze ajustarea anuala a unei douazecimi din TVA deductibila aferenta imobilului in functie de pro-rata definitiva ce va fi realizata, eventualele diferente ( in situatia in care pro-rata va fi diferita de zero) reprezentand o ajustare a (lipsei) deducerii initiale, in favoarea contestatoarei.**

Prin urmare, intrucat pentru bunurile imobile (obiective de investitii concretizate in bunuri de capital) taxa pe valoarea adaugata deductibila se ajusteaza fie pe baza pro-ratei definitive din anul urmator celui de punere in functiune (pana la data de 31 decembrie 2006), fie pe baza pro-ratei definitive din primul an, cu ajustari anuale succesive pentru o douazecime din aceasta taxa, in functie de pro-ratele definitive realizate in cadrul perioadei de ajustare de 20 ani (incepand cu data de 1 ianuarie 2007), **contestatoarea F nu poate beneficia in anul 2007 de deducerea TVA aferenta sediului social, in conditiile in care a realizat o pro-rata definitiva egala cu zero in anul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana (anul 2007), an imediat urmator anului punerii in functiune (2006) a imobilului pentru care solicita rambursarea taxei.**

Rezulta ca sustinerea contestatoarei privind acordarea dreptului de deducere a TVA pentru un obiectiv de investitii pe baza pro-ratei definitive din anul punerii in functiune este neintemeiata, contestatia urmand a fi respinsa pentru acest caput de cerere.

### **3.2. Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor intracomunitare si altor achizitii pentru care se aplica mecanismul taxarii inverse**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila inregistrata obisnuit in scopuri de TVA beneficiaza de deductibilitatea TVA rezultata din aplicarea mecanismului taxarii inverse 4426 = 4427 pentru achizitiile intracomunitare, livrarile de bunuri cu instalare la sediul beneficiarului, importurile realizate pana la data de 15.04.2007 si achizitiile de bunuri si prestarile de servicii de la intern supuse masurilor de simplificare, in conditiile in care persoana impozabila a realizat exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere ori operatiuni*



*necuprinse in sfera de aplicare a TVA, iar achizitiile respective au fost destinate de aceasta numai operatiunilor scutite fara drept de deducere.*

**In fapt**, F a realizat in perioada 01.01.2007-31.05.2008 achizitii intracomunitare si importuri de materiale necesare activitatii de cercetare, cu TVA aferenta in suma de P lei.

In ceea ce priveste achizitiile de echipamente din alte state ale Uniunii Europene, ce au fost instalate la sediul beneficiarului, organele de inspectie fiscala au constatat ca fundatia le-a tratat eronat drept achizitii intracomunitare, conform art. 130<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, in cursul aceleiasi perioade, fundatia a realizat si achizitii de material lemnos si lucrari de constructii-montaj supuse masurilor de simplificare, cu TVA aferenta in suma de TI lei .

Din deonturile de TVA depuse de fundatie rezulta ca TVA aferenta achizitiilor intracomunitare, importurilor si achizitiilor de bunuri si servicii, pentru care se aplica taxarea inversa 4426 = 4427, a fost inregistrata ca TVA colectata si ca TVA deductibila, la randurile de regularizari taxa dedusa, prin deducere integrala.

Prin contestatia formulata, F sustine ca a inregistrat TVA aferenta achizitiilor intracomunitare prin formula contabila 4426 = 4427, aplicabila in orice situatie privind taxarea inversa si ca pentru aceste achizitii nu se datoreaza taxa intrucat sunt aferente unor operatiuni scutite fara drept de deducere, invocand in acest sens prevederile art. 126 alin. (4) lit. a) si art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 126, art. 145, art. 147, art. 150, art. 151, art. 151<sup>1</sup> si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. - (3) **Sunt**, de asemenea, **operatiuni impozabile** si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi in Romania, potrivit art. 132<sup>1</sup>:

a) o **achizitie intracomunitara de bunuri** [...]"

(4) **Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania achizitiile intracomunitare de bunuri care indeplinesc urmatoarele conditii:**

a) *sunt efectuate de o persoana impozabila care efectueaza numai livrari de bunuri sau prestari de servicii pentru care taxa nu este deductibila sau de o persoana juridica neimpozabila;*

b) **valoarea totala a acestor achizitii intracomunitare nu depaseste pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depasit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro**, al carui echivalent in lei este stabilit prin norme.

(5) Plafonul pentru achizitii intracomunitare prevazut la alin. (4) lit. b) este constituit din valoarea totala, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, datorata sau achitata in statul membru din care se expediază sau se transporta bunurile, a achizitiilor intracomunitare de bunuri, altele decat mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor".

"Art. 145. - (2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) **operatiuni taxabile;**

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in Romania;

c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, 144 si 144<sup>1</sup>;

d) operatiuni scutite de taxa, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 si lit. b), in cazul in care [...]

e) operatiunile prevazute la art. 128 alin. (7) si la art. 129 alin. (7), daca taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv".

"Art. 147. - (1) **Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita in continuare persoana impozabila cu regim mixt.** Persoana care realizeaza atat operatiuni pentru care nu are calitatea de persoana impozabila, in conformitate cu prevederile art. 127, cat si operatiuni pentru care are calitatea de persoana impozabila este denumita persoana partial impozabila.

(2) **Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate de catre o persoana impozabila cu regim mixt se determina conform prezentului articol. [...]**

(3) *Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestora se deduce integral.*

(4) **Achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni se inscriu intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari pentru aceste operatiuni, iar taxa deductibila aferenta acestora nu se deduce.**

(5) *Achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere se evidentiaza intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata".*

"Art. 150. - (1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

g) *persoana impozabila actionand ca atare sau persoana juridica neimpozabila, stabilita in Romania sau nestabilita in România, dar inregistrata prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrari de bunuri sau prestari de servicii care au loc in Romania, conform art. 132 sau 133, altele decat cele prevazute la lit. b)-e), daca sunt realizate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania si care nu este inregistrata in Romania, conform art. 153".*

"Art. 151. - **Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei".**

"Art. 151<sup>1</sup>. - Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxarii, conform prezentului titlu, este obligatia importatorului".

"Art. 157. - (1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156<sup>2</sup> si 156<sup>3</sup>.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidentia in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).**

(5) Importatorii persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA, conform art. 153, evidentiaza taxa aferenta bunurilor importate in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>".

Conform pct. 82 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"(4) Inregistrarea contabila 4426 = 4427 la cumparator este denumita autolichidarea taxei pe valoarea adaugata, **colectarea taxei pe valoarea adaugata la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei catre furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situatii in care se aplica taxare inversa.**

**(5) Persoanele impozabile cu regim mixt care sunt beneficiari ai unor achizitii supuse taxarii inverse, conform art. 160 din Codul fiscal, vor deduce taxa in decontul de taxa in limitele si in conditiile stabilite la art. 145, 146, 147 si 147<sup>1</sup> din Codul fiscal".**

Din punct de vedere al legislatiei fiscale antecitata si avand in vedere sustinerile contestatoarei rezulta doua aspecte ce privesc solutionarea spetei, respectiv:

- pe de o parte, daca F, in calitate de persoana impozabila inregistrata (obisnuit) in scopuri de TVA (conform art. 153 din Codul fiscal) si care a realizat in perioada ianuarie 2007 - mai 2008 exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere ori operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a TVA, datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru achizitiile intracomunitare de bunuri si/sau livrarile de echipamente cu instalare la sediul beneficiarului (in Romania);

- pe de alta parte, daca F, in calitate de persoana impozabila inregistrata (obisnuit) in scopuri de TVA, considerata de ea insasi ca persoana impozabila cu regim mixt si care a inregistrat TVA deductibila (4426) ca efect al aplicarii mecanismului taxarii inverse, isi poate deduce aceasta taxa, in conditiile in care achizitiile intracomunitare de materiale si/sau livrarile de echipamente cu instalare la sediul beneficiarului, importurile, achizitiile de bunuri (material lemnos) si de prestari de servicii (constructii-montaj) au fost destinate exclusiv unor operatiuni scutite fara drept de deducere ori unor operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a TVA.

Referitor la primul aspect, se retine ca F, persoana juridica fara scop patrimonial, cu regim juridic de fundatie de interes general este o persoana impozabila inregistrata (obisnuit) in scopuri de TVA inca de la data infiintarii (08.01.2001), urmare propriei optiuni.

Potrivit art. 126 alin. (3) lit. a) coroborat cu art. 151 din Codul fiscal, in calitate de persoana care realizeaza achizitii intracomunitare, F datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile achizitionate de la furnizorii din alte state membre ale Uniunii Europene, iar ca efect al faptului ca este inregistrata obisnuit in scopuri de TVA intra sub incidenta derogarii prevazute de art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, care, pentru astfel de persoane, in locul platii efective a taxei, instituie *mecanismul taxarii inverse, prin evidentierea in decont, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, a taxei datorate pentru achizitiile intracomunitare respective, iar in contabilitate prin formula contabila 4426 = 4427, colectarea taxei la nivelul taxei deductibile fiind asimilata in scop fiscal cu plata propriu-zisa a taxei.*

Acelasi mecanism se aplica si in cazul in care o persoana impozabila din Romania beneficiaza de livrari de bunuri cu instalare la sediul sau, in cazul in care furnizorii (persoanele care realizeaza livrarile) sunt din alte state membre ale Uniunii Europene si nu sunt inregistrati in scopuri de TVA in Romania, in baza art. 150 alin. (1) lit. g) coroborat cu art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, precum si in cazul importurilor realizate pana in data de 15.04.2007.

In atare situatie, faptul ca o parte din bunurile achizitionate din statele membre ale Uniunii Europene (materiale si echipamente) sunt tratate, din punct de vedere al TVA, integral drept achizitii intracomunitare de bunuri (asa cum sustine contestatoarea) ori achizitii intracomunitare - materialele - si livrari de bunuri cu instalare la sediul beneficiarului - echipamentele - (asa cum au constatat organele de inspectie fiscala) nu prezinta nicio relevanta in solutionarea cauzei, cata vreme in ambele situatii F este cea care datoreaza taxa pe valoarea adaugata, prin mecanismul taxarii inverse, dupa cum s-a aratat mai sus.

In ceea ce priveste invocarea faptului ca achizitiile intracomunitare de bunuri au fost destinate unor operatiuni scutite fara drept de deducere, se retine ca derogarea instituita de art. 126 alin. (4) din Codul fiscal *impune indeplinirea si a unei alte conditii (cumulative), respectiv ca valoarea totala a acestor achizitii sa nu depaseasca sa nu fi depasit deja plafonul de 10.000 euro.*

Odata depasit acest plafon, chiar si persoanele juridice neimpozabile (ministere, alte institutii publice etc.), mentionate la art. 126 alin. (4) lit. a) impreuna cu persoanele impozabile care realizeaza operatiuni fara drept de deducere (cum este si contestatoarea) sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA special pentru achizitiile intracomunitare conform art. 153<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal si sa plateasca TVA pe baza decontului special de taxa

conform art. 156<sup>3</sup> din Codul fiscal, avand posibilitatea sa solicite anularea inregistrarii doar in anul calendaristic urmator si doar daca valoarea achizitiilor intracomunitare nu depaseste plafonul respectiv, conform art. 153<sup>1</sup> alin. (5) din Codul fiscal.

Ca atare, **numai conditia ca persoana care realizeaza achizitiile intracomunitare sa efectueze operatiuni pentru care TVA este nedeductibila nu este suficienta pentru a considera achizitiile intracomunitare ca operatiuni neimpozabile in Romania**, fiind obligatorie si indeplinirea celeilalte conditii, cea referitoare la plafonul de 10.000 euro.

De asemenea, invocarea scutirii pentru livrarile intracomunitare de bunuri, prevazuta de art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat se refera la cei care realizeaza astfel de operatiuni (furnizorii) si nu la beneficiarii operatiunilor (cumparatorii), de scutire beneficiind furnizorii din alte state membre ale Uniunii Europene, carora F le-a comunicat codul sau valabil de TVA romanesc si care au realizat astfel livrari intracomunitare scutite de taxa in tara lor de origine, in timp ce F a realizat, in "oglanda", achizitii intracomunitare supuse TVA in tara de destinatie (Romania), conform celor aratate mai sus.

Referitor la al doilea aspect, se retine ca art. 157 alin. (2) din Codul fiscal stipuleaza in mod expres ca evidentierea in decont a taxei deductibile pentru achizitii intracomunitare de bunuri si alte livrari de bunuri provenite din alte state membre, rezultata din aplicarea mecanismului taxarii inverse se face "**in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>**", aspect reiterat si la pct. 82 alin. (5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care vizeaza aplicarea mecanismului taxarii inverse pentru livrari de bunuri si prestari de servicii din tara (material lemnos si lucrari de constructii-montaj).

Prin urmare, **in cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, taxa deductibila rezultata din taxarea inversa poate fi dedusa doar in limitele stabilite la art. 147 din Codul fiscal**, respectiv daca achizitiile sunt destinate exclusiv unor operatiuni scutite fara drept de deducere taxa nu poate fi dedusa deloc ( art. 147 alin. (4) din Codul fiscal), iar achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia, taxa poate fi dedusa pe baza de pro-rata (art. 147 alin. (5) din Codul fiscal).

Or, asa cum s-a aratat si la pct. 3.1 din prezenta decizie, F nu a realizat in perioada ianuarie 2007 - mai 2008 decat operatiuni scutite fara drept de deducere ori operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a TVA, iar prin contestatie recunoaste ca achizitiile intracomunitare au fost destinate exclusiv unor operatiuni fara drept de deducere. Reiese, asadar, ca *F nu are dreptul la deducerea niciunei sume drept TVA deductibila rezultata din aplicarea mecanismului de taxare inversa, astfel ca deducerea integrala a acesteia, prin inscrierea taxei la randurile din regularizari din decont, asa cum a procedat contestatoarea, este vadit eronata si fara niciun suport legislativ.*

Fata de cele mai sus aratate, rezulta ca F **datoreaza TVA** pentru achizitiile intracomunitare de bunuri, livrarile de bunuri din alte state membre cu instalare la sediul beneficiarului din Romania, achizitiile de bunuri si prestarile de servicii de la intern supuse mecanismului taxarii inverse, **fara sa-si poata deduce TVA rezultata din aplicarea acestui mecanism**, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

### **3.3. Referitor la obligatiile fiscale accesorii aferente TVA**

*Cauza supusa solutionarii este daca F datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, pentru diferentele suplimentare de TVA de plata in suma de D lei, ce au condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la TVA ramasa de plata in suma

de P lei, prin decizia de impunere nr. zz/18.05.2009 organele fiscale au stabilit accesorii aferente in suma de M lei, calculate pana la data de 15.04.2009.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Asa cum s-a aratat la pct. 3.1 si pct. 3.2 din decizie F datoreaza TVA pentru achizitiile intracomunitare de bunuri, livrarile de bunuri din alte state membre cu instalare la sediul beneficiarului din Romania, achizitiile de bunuri si prestarile de servicii de la intern supuse mecanismului taxarii inverse, fara sa aiba dreptul la deducerea TVA pentru aceste achizitii si pentru obiectivul de investitii, rezultand astfel TVA de plata in suma P lei.

Prin contestatia formulata, F sustine ca nu datoreaza debitele si implicit accesoriile aferente.

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1-3.2 din prezenta decizie potrivit carora F datoreaza TVA stabilite ca diferenta de plata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. a), alin. (3) si (4), art. 141 alin. (2) lit. a), art. 143 alin. (1) lit. 1) si alin. (2), art. 145 alin. (3) lit. a), art. 147 alin. (1), (2), (4)-(8), (9) si (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 2004-2006, pct. 50 alin. (7) lit. a) si b) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in forma aplicabila in perioada 2004-2006, pct. 6 din Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/2004, aprobata prin O.M.F.P. nr. 576/2004, art. 126 alin. (1) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. a) si b), alin. (9) lit. c) si d), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 147 alin. (1), (2), (4)-(6), (8), (9) si (13), art. 149 alin. (1) lit. a), alin. (2) lit. b), alin. (4) lit. b) si alin. (5) lit. b), art. 150 alin. (10) lit. g), art. 151, art. 151<sup>1</sup>, art. 157 alin. (1), (2) si (5), art. 161 alin. (17), (18) si (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 82 alin. (4) si (5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H.G. nr. 1.861/2006, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de F impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. zz/18.05.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

