



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante.ro

DECIZIA nr. 482 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare pentru X. .X. și
.X. – .X. .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a constestațiilor din cadrul Agenției
Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 906745 /
08.05.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr..X./X./04.05.2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/08.05.2012, cu privire la contestația formulată de Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X..X., numită în continuare .X. Rm .X., cu sediul în localitatea .X. .X., str.X, nr.X, jud..X., având cod de înregistrare fiscală ROX, înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J38/X/1997.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL .X./12.03.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **X. lei** reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012, respectiv 15.03.2012 conform mențiunii olografe aplicată de societate pe adresa nr..X./14.03.2012 de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, anexată

în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv 13.04.2012 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. Rm .X..

I. .X. Rm .X. contestă parțial Decizia de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VL .X./12.03.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., precizând următoarele:

„În anul 2010, .X. Rm .X. a derulat mai multe contracte de finanțare în vederea implementării de proiecte după cum urmează:

a) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat de către Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de organism Intermediar, în vederea acordării unei finanțări nerambursabile pentru implementarea Proiectului nr..X./X. în valoare totală a proiectului/finanțării nerambursabile de .X. lei și având ca obiect „Îmbunătățirea capacității ICS – Rm .X. de management și promovare a activităților de cercetare-dezvoltare și de transfer tehnologic”.

b) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar, în vederea acordării unei finanțări nerambursabile pentru implementarea Proiectului nr.X. în valoare totală a proiectului/finanțării nerambursabile de .X. lei, intitulat „Izotopi în slujba energiei hidrogenului – către o înțelegere a specificității reacțiilor implicate în sistemele integrate bazate pe pile de combustibili cu hidrogen (...) pentru o stație de putere bazată pe pile de combustibil cu hidrogen RomHylso”.

c) Contractul de finanțare nr..X./28.09.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar, în vederea acordării unei finanțări nerambursabile pentru implementarea Proiectului nr.x în valoare totală a proiectului/finanțării nerambursabile de .X. lei, intitulat „.X. Dezvoltarea infrastructurii CD a .X. prin crearea unui laborator de temperaturi scăzute pentru aplicații energetice ale fluidelor .X.”.

.X. Rm .X. susține că în baza contractelor menționate mai sus, a dedus în perioada iunie 2010-decembrie 2011, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care a restituit la bugetul de stat, conform art.15 alin.(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, organele de inspecție fiscală au constatat că investițiile efectuate în baza celor 3 contracte de finanțare ar fi destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau dreptul de deducere, astfel încât taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă acestora nu s-ar deduce.

De asemenea, .X. .X. consideră că organele de inspecție fiscală „în mod eronat nu au aplicat dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, lege specială care derogă de la Codul fiscal”.

Astfel, .X. Rm .X. menționează că „prin interpretarea logico-juridică a art.15 alin.(3) din O.U.G. nr.64/2009 coroborat cu art.9 din Normele de aplicare a acesteia, rezultă în mod expres că legiuitorul a conferit beneficiarilor contractelor de finanțare posibilitatea și dreptul de a deduce T.V.A. aferentă cheltuielilor eligibile efectuate în scopul implementării proiectului finanțat nerambursabil. Astfel, beneficiarii prevăzuți la art.15 alin.(1) lit.a) din O.U.G. nr.64/2009 care și-au exercitat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă cheltuielilor eligibile efectuate cu implementarea proiectului au obligația de a restitui T.V.A. la bugetul de stat în 3 zile lucrătoare din momentul în care este plătit de către autoritatea de management care gestionează respectivul program operațional. Această prevedere a fost considerată necesară de către legiuitor ținând seama de faptul că, în majoritatea cazurilor plățile aferente unui proiect finanțat din fonduri europene structural și/sau de coeziune se realizează pe parcursul mai multor luni calendaristice, rambursarea cheltuielilor fiind posibilă numai după depunerea unei cereri de rambursare. Prin soluția organului fiscal se neagă însăși rațiunea acestui act normativ special, care este aceea de a nu obstrucționa dreptul beneficiarilor de a deduce T.V.A. la termenele stabilite pentru toți contribuabilii prin Codul fiscal. Prin intermediul O.U.G. nr.64/2009 legiuitorul dă dreptul beneficiarilor de a alege între două posibilități:

(1) fie așteaptă rambursarea sumelor aferente T.V.A. de la autoritatea de management,

(2) fie deduce T.V.A. în condițiile stabilite prin Codul fiscal, cu condiția ca, în momentul încasării taxei de la autoritatea de management să o returneze în termenul stabilit de O.U.G. nr.64/2009 la bugetul de stat.”

Prin urmare, .X. Rm .X. susține că „a înțeles să urmeze cea de-a doua variantă, astfel că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor eligibile efectuate cu implementarea proiectelor, solicitând rambursarea acesteia conform Codului fiscal. Ulterior, după aprobarea restituirii taxei și încasarea acesteia de la autoritatea de management proiect în condițiile descrise de O.U.G. nr.64/2009, .X. a virat contravaloarea T.V.A. încasată la bugetul de stat în termenul prevăzut de legea specială. Practic, prin procedura prevăzută de O.U.G. nr.64/2009, beneficiarul poate să folosească T.V.A.-ul pe care îl deduce de la stat, până îl primește de autoritatea de management, urmând să îl restituie bugetului statului. Este o procedură prin care se asigură existența lichidităților pe toată perioada desfășurării proiectului. Fiind lege specială, se aplică cu prioritate potrivit principiului „specialia generalibus derogant”.

.X. .X. menționează că „bugetul de stat nu a fost prejudiciat în niciun mod, T.V.A.-ul rambursat fiind restituit în termenul și cu respectarea legii speciale O.U.G. nr.64/2009, astfel încât nu există temeii pentru obligarea .X. .X. la plata dobânzilor și majorărilor de întârziere în sumă de .X. RON.”

Totodată, .X. Rm .X. precizează că „organul fiscal a interpretat și aplicat eronat dispozițiile O.G. nr.57/2002 atunci când a reținut în considerentele raportului de inspecție fiscală și ale deciziei de impunere contestate că operațiunile efectuate în baza contractelor mai sus menționate ar fi de „cercetare” în accepțiunea acestui act normativ, și care nu ar da drept de deducere al T.V.A. aferentă achizițiilor necesare realizării activităților de cercetare. Proiectul X ce face obiectul contractului de finanțare nu este un proiect de cercetare, ci un proiect de investiții în infrastructura de cercetare.”

Astfel, „acest proiect presupune realizarea unui laborator nou și extinderea unor instalații existente și nu obținerea vreunor „rezultate” ale activității de cercetare care să se transfere către finanțator. A se vedea în acest sens care este obiectul contractului de finanțare nr..X./28.09.2010, art.1 par.1 și anexa IV la contract:

- „obiectul nr.1 – construcție hală pentru experimentări lichefiere;
- obiectul nr.2 – construcție clădire D+P+E (laboratoare, birouri, anexe) care găzduiesc 3 laboratoare și dependențe;
- obiectul nr.3 – achiziție echipamente și instrumentație aferentă laboratorului de .X.;
- obiectul nr.4 – achiziție echipamente experimentale pentru extinderea instalației de distilare criogenică.

Această infrastructură care se realizează prin intermediul proiectului .X. va putea fi utilizată în viitor pentru activități de cercetare, dar la acest moment proiectul și contractul de finanțare nu prevede realizarea unor activități de „cercetare”.

Pe cale de consecință, .X..X. consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit „dispozițiile art.147 alin.(1)-alin.(5) din Codul fiscal. Acest articol se referă la persoanele impozabile care vor desfășura operațiuni care dau sau nu dau drept de deducere a taxei. Din această perspectivă este nefondată încadrarea unor investiții (laborator) în curs de realizare (.X.) în operațiuni fără drept de deducere”, având în vedere că „potrivit principiilor Codului fiscal orice investiție va genera venituri ulterioare, toate cumpărăturile fiind prezumat a fi deductibile pe tot parcursul realizării investiției și până la momentul finalizării ei, când se poate stabili cu exactitate dacă activitatea este una cu drept de deducere sau fără drept de deducere. Codul fiscal prevede inclusiv posibilitatea, să se constate că investiția este fără drept de deducere, prin intermediul mecanismului ajustării T.V.A.-ului prevăzută de art.149.”

.X. Rm .X. precizează că „deductibilitatea T.V.A. în cazul contractelor de finanțare în discuție rezultă și din modalitatea de evidențiere comparativă a T.V.A. în documentele specifice, prin comparație cu cele ale unui contract de cercetare-dezvoltare”.

Astfel, „în documentul „Detalierea costurilor proiectului pe fiecare categorie de cheltuială” –centralizator, pe categorii de cheltuieli, al cheltuielilor proiectului eligibile și neeligibile, anexa la Contractul de finanțare – taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.) nu este inclusă în cheltuieli, suma de T.V.A. este totalizată pe întreg proiect și înscrisă ca poziție separată, totalizatoare. Ca urmare a acestei abordări, este obligatoriu ca înregistrarea în evidența contabilă a proiectului a cheltuielilor care conțin T.V.A. să se facă cu respectarea valorilor înscrise pe categoriile de cheltuieli, astfel ca, valoarea materialelor cumpărate, a serviciilor prestate de terți sau a echipamentelor achiziționate nu conține T.V.A. Înregistrarea valorilor din contabilitate corespunde cu valorile înscrise în Cererea de rambursare. Valorile din Cererea de rambursare se verifică cu cele din contabilitate și cu cele din documentul „Detalierea costurilor proiectului pe fiecare categorie de cheltuială” și cu „Graficul Cererilor de Rambursare”. În toate aceste documente T.V.A.-ul nu face parte din cheltuială sau cost. Acest tratament al T.V.A. –ului, exclus din prețul de achiziție, acreditează ideea deductibilității.”

De asemenea, .X. Rm .X. invederează că potrivit art.51 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, există două moduri de formare a prețului de intrare pentru achizițiile care conțin T.V.A., respectiv:

“- T.V.A.-ul intră în preț – pentru cazul când T.V.A.-ul este nedeductibil,

- T.V.A.-ul nu intră în preț – pentru cazul când T.V.A.-ul este deductibil.”

Totodată, .X. Rm .X. menționează că „pentru a sesiza diferența foarte importantă dintre proiectele de finanțare ce au făcut obiectul verificării organului de control și proiectele de cercetare-dezvoltare (cărora li se aplică dreptul comun – Codul fiscal și nu O.U.G. nr.64/2009)”, prezintă „exemplificativ un „Deviz antecalcul estimativ pentru anul 2012”, pentru un proiect de cercetare, conform contract nr.X N/27.02.2009. În contractul prezentat T.V.A. este inclus în prețurile de achiziție și nu se detaliază separat. În această situație evident T.V.A.-ul nu se deduce, se înregistrează în prețul de intrare.”

.X.X. susține că „un alt aspect care arată diferența de tratament dintre cele două tipuri de proiecte este baza la care se calculează avansul, acordat pentru derularea proiectelor, astfel:

- pentru proiectele finanțate din fonduri nerambursabile baza de calcul este valoarea fără T.V.A. a întregului contract;

- pentru proiectele de cercetare-dezvoltare baza de calcul este valoarea întregului proiect, valoare în care este inclus și T.V.A.-ul pentru achiziții.”

În concluzie, .X.X. solicită „anularea parțială a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organul de control în cuantum de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.”

Prin adresa nr. .X./20.04.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza prevederilor pct.2.1 din Instrucțiunile de aplicare la Titlul IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, coroborat cu art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au solicitat .X.X. să precizeze cuantumul sumei contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, contribuții și accesorii aferente acestora, precum și orice documente necesare în susținerea contestației, având în vedere că prin contestația formulată, deși .X.X., solicită anularea parțială a actelor administrativ fiscale sub aspectul anulării obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în cuantumul de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în motivarea contestației, atât în fapt, cât și în drept, a

adus argumente legate exclusiv de stabilirea obligației fiscale suplimentare constând în taxa pe valoarea adăugată.

Prin adresa nr..X./02.05.2012, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., sub nr..X./02.05.2012, .X. .X. a adus completări la dosarul contestației depuse, ca răspuns la adresa nr..X./20.04.2012, mai sus menționată, precizând că obiectul contestației împotriva Deciziei de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012 îl reprezintă:

- „*anularea parțială a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organul de control în cuantum de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere – Taxă pe valoarea adăugată*”;

- „*schimbarea calificării și regimului juridic aplicabil mecanismului de plată a T.V.A. aferentă operațiunilor care au făcut obiectul contractului*,” și

- pe cale de consecință, contestă „*suma de .X. lei, reprezentând T.V.A. aferentă proiectelor finanțate din fonduri nerambursabile derulate prin programul POS CCE stabilită de organele de control ca fiind T.V.A. nedeductibilă, aceasta fiind T.V.A. deductibilă în condițiile legii speciale, O.U.G. nr.64/2009, conform contractelor de finanțare încheiate.*”

II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au efectuat o inspecție fiscală la .X. Rm .X., în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-VL .X./12.03.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012, contestată.

.X. Rm .X. a beneficiat de rambursare de taxa pe valoarea adăugată cu control ulterior pentru perioadele:

- 01.01.2010 – 31.05.2011 pentru suma de .X. lei
- 01.06.2011 – 30.06.2011 pentru suma de .X. lei
- 01.07.2011 – 31.07.2011 pentru suma de .X. lei
- 01.08.2011 – 31.08.2011 pentru suma de .X. lei
- 01.09.2011 – 30.09.2011 pentru suma de .X. lei
- 01.10.2011 – 31.10.2011 pentru suma de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei, aferentă perioadei 01.11.2011-31.12.2011 a fost efectuat control anticipat de către organele de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2010, .X. .X. a înregistrat următoarele contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte:

a) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism

Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional *“Creșterea Competitivității Economice”* (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X..X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr.X. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X./X. intitulat *“Îmbunătățirea capacității .X. .X. de management și promovare a activităților de cercetare-dezvoltare și de transfer tehnologic”*.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

b) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional *“Creșterea Competitivității Economice”* (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X..X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr.X.. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr.X., cod SMIS-CSNR 12013 intitulat *“Izotopi în slujba energiei hidrogenului – către o înțelegere a specificității reacțiilor implicate în Sistemele Integrate bazate pe Pile de combustibil cu Hidrogen utilizând analiza izotopică staționar-tranziența de tip cinetic – “Concept demonstrativ” pentru o stație de putere bazată pe pile de combustibil cu hidrogen – RomHylso”*.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

c) Contractul de finanțare nr..X./28.09.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional *“Creșterea Competitivității Economice”* (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X..X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr..X.. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X., cod SMIS 13844 intitulat *“.X.: Dezvoltarea infrastructurii CD*

a .X. .X. prin crearea unui laborator de temperaturi scăzute pentru aplicații energetice ale fluidelor .X.”.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

Cu privire la operațiunile care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- operațiunile de cercetare realizate din fonduri bugetare de către instituțiile de cercetare care nu presupun transferul rezultatelor către finanțator, nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, aceste instituții neavând nici posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor necesare realizării activităților de cercetare (materiale, prestări de servicii externe, investiții). Astfel, pentru un contract încheiat cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică nu s-a colectat taxa pe valoarea adăugată și nu s-a emis factura de către beneficiar, întrucât nu este vorba de un transfer de proprietate, proprietatea rămânând asupra institutului de cercetare, conform art.75 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică;

- în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în măsura în care există contracte încheiate între finanțator și contractor (executant) în care se specifică expres că rezultatele activității de cercetare-dezvoltare aparțin executorilor și aceste rezultate nu sunt transferate către finanțator, nu se întrunesc condițiile pentru ca activitatea de cercetare-dezvoltare să fie considerată o prestare de servicii cu plată, fiind operațiuni în sfera taxei pe valoarea adăugată. Pentru operațiunile de cercetare-dezvoltare realizate din contractele încheiate cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică (și alte entități similare) .X. .X. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, iar pentru achizițiile destinate exclusiv realizării de astfel de operațiuni (inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni) nu s-a dedus taxa pe valoarea adăugată.

- în condițiile în care există contracte încheiate între finanțator și contractor (executant) în care se specifică expres că rezultatele activității de cercetare-dezvoltare aparțin finanțatorilor și aceste rezultate sunt transferate către finanțator, sunt întrunite condițiile pentru care activitatea de cercetare-dezvoltare să fie considerată o prestare de servicii cu plată, fiind operațiuni în sfera taxei pe valoarea adăugată. Pentru operațiunile de cercetare realizate din contracte economice .X. .X. a colectat taxa pe valoarea adăugată, iar pentru achizițiile destinate exclusiv realizării de astfel de operațiuni (inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni) s-a dedus integral taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru activitatea desfășurată, .X. .X. se încadrează în prevederile art.147 alin.(1) - alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza acestor X contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în perioada iunie 2010-decembrie 2011, din care a restituit bugetului de stat, în perioada 08.12.2010-02.03.2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform art.15 alin.(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că investițiile efectuate în baza celor X contracte menționate mai sus, sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada iunie 2010-decembrie 2011, au diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă de .X. .X. cu suma totală de .X. lei, având următoarea componență: taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anului 2010 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anului 2011.

În concluzie, prin Decizia de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012 și prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-VL .X./12.03.2012, pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- T.V.A. de recuperat solicitată la rambursare: .X. lei;
- T.V.A. de recuperat necuvenită spre rambursare: .X. lei;
- T.V.A. de recuperat cuvenită spre rambursare: X lei;
- T.V.A. stabilită suplimentar: .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(2) și alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina .X. .X. majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de .X. .X., documentele existente la dosarul

cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate în baza a X contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte, în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul contestației.

În fapt, în anul 2010, .X. .X. a înregistrat următoarele contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte:

a) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional “*Creșterea Competitivității Economice*” (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X. Rm .X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr.X. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X./X. intitulat “*Îmbunătățirea capacității .X. .X. de management și promovare a activităților de cercetare-dezvoltare și de transfer tehnologic*”.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

b) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional “*Creșterea Competitivității Economice*” (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X..X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr.X.. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr.X., cod SMIS-CSNR 12013 intitulat “*Izotopi în slujba energiei hidrogenului – către o înțelegere a specificității reacțiilor implicate în Sistemele Integrate bazate pe Pile de combustibil cu Hidrogen utilizând analiza izotopică staționar-tranziență de tip cinetic – “Concept demonstrativ”*”

pentru o stație de putere bazată pe pile de combustibil cu hidrogen – RomHylso”.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

c) Contractul de finanțare nr..X./28.09.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional “*Creșterea Competitivității Economice*” (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X. .X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr..X.. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X., cod SMIS 13844 intitulat “.X.: *Dezvoltarea infrastructurii CD a .X. prin crearea unui laborator de temperaturi scăzute pentru aplicații energetice ale fluidelor .X.*”.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

În baza acestor X contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în perioada iunie 2010-decembrie 2011, din care a restituit bugetului de stat, în perioada 08.12.2010-02.03.2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform art.15 alin.(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că investițiile efectuate în baza celor X contracte menționate mai sus, sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada iunie 2010-decembrie 2011, au diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă de .X. .X. cu suma totală de .X. lei, având următoarea componență: taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anului 2010 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anului 2011.

Prin contestația formulată, .X. .X. susține că *“prin intermediul O.U.G. nr.64/2009 legiuitorul dă dreptul beneficiarilor de a alege între două posibilități:*

(1) fie așteaptă rambursarea sumelor aferente T.V.A. de la autoritatea de management,

(2) fie deduce T.V.A în condițiile stabilite prin Codul fiscal, cu condiția ca, în momentul încasării taxei de la autoritatea de management să o returneze în termenul stabilit de O.U.G. nr.64/2009 la bugetul de stat.”

Totodată, .X. Rm .X. precizează că *„organul fiscal a interpretat și aplicat eronat dispozițiile O.G. nr.57/2002 atunci când a reținut în considerentele raportului de inspecție fiscală și ale deciziei de impunere contestate că operațiunile efectuate în baza contractelor mai sus menționate ar fi de „cercetare” în accepțiunea acestui act normativ, și care nu ar da drept de deducere al T.V.A. aferentă achizițiilor necesare realizării activităților de cercetare. Proiectul .X. ce face obiectul contractului de finanțare nu este un proiect de cercetare, ci un proiect de investiții în infrastructura de cercetare.”*

De asemenea, .X. .X. consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit *„dispozițiile art.147 alin.(1)-alin.(5) din Codul fiscal. Acest articol se referă la persoanele impozabile care vor desfășura operațiuni care dau sau nu dau drept de deducere a taxei. Din această perspectivă este nefondată încadrarea unor investiții (laborator) în curs de realizare (.X.) în operațiuni fără drept de deducere”,* având în vedere că *„potrivit principiilor Codului fiscal orice investiție va genera venituri ulterioare, toate cumpărăturile fiind prezumat a fi deductibile pe tot parcursul realizării investiției și până la momentul finalizării ei, când se poate stabili cu exactitate dacă activitatea este una cu drept de deducere sau fără drept de deducere. Codul fiscal prevede inclusiv posibilitatea, să se constate că investiția este fără drept de deducere, prin intermediul mecanismului ajustării T.V.A.-ului prevăzută de art.149.”*

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 14.05.2010, prevede:

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL .X./12.03.2012, se reține că, în anul 2010, .X. .X. a înregistrat următoarele contracte:

a) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional “Creșterea Competitivității Economice” (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X..X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr.X. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X./X. intitulat Îmbunătățirea capacității .X. .X. de management și promovare a activităților de cercetare-dezvoltare și de transfer tehnologic.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

b) Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operațional “Creșterea Competitivității Economice” (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X. Rm .X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr.X.. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr.X., cod SMIS-CSNR 12013 intitulat Izotopi în slujba energiei hidrogenului – către o înțelegere a specificității reacțiilor implicate în Sistemele Integrate bazate pe Pile de combustibil cu Hidrogen utilizând analiza izotopică staționar-tranziența de tip cinetic – “Concept demonstrativ” pentru o stație de putere bazată pe pile de combustibil cu hidrogen – RomHylso.

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

c) Contractul de finanțare nr..X./28.09.2010 încheiat între Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei Comerțului și Mediului de Afaceri în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru

Programul Operațional “Creșterea Competitivității Economice” (POS CE) și persoana juridică Institutul National de Cercetare-Dezvoltare pentru .X. .X. și .X.–.X. .X., pentru acordarea finanțării nerambursabile în baza Cererii de finanțare nr..X.. Obiectul acestui contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X., cod SMIS 13844 intitulat .X.: Dezvoltarea infrastructurii CD a .X. prin crearea unui laborator de temperaturi scăzute pentru aplicații energetice ale fluidelor .X..

Valoarea totală a Proiectului care face obiectul finanțării nerambursabile este de .X. lei, din care:

- valoarea totală eligibilă în sumă de .X. lei;
- valoarea neeligibilă în sumă de .X. lei.

În baza acestor X contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte, în perioada iunie 2010-decembrie 2011, .X. .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care a restituit bugetului de stat, în perioada 08.12.2010-02.03.2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform art.15 alin.(3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru operațiunile de cercetare-dezvoltare realizate din contractele încheiate cu Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică (și alte entități similare), .X. .X. nu a emis facturi și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, întrucât nu este vorba de un transfer de proprietate, proprietatea rezultatelor cercetării rămânând asupra institutului de cercetare, așa cum rezultă din cele 3 contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte, menționate mai sus, din analiza cărora, se rețin următoarele:

- prin Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010 la art.10 alin.(1) și prin contractele de finanțare nr..X./28.09.2010 și nr..X./02.06.2010 la art.11 alin.(1) “Dreptul de proprietate/utilizare a rezultatelor și echipamentelor”, se prevede:

“Dreptul de proprietate asupra bunurilor, drepturile de proprietate intelectuală, atât industrială (ex.brevete de invenție, desenele și modelele industriale, mărcile), cât și dreptul de autor asupra creațiilor rezultate din implementarea Proiectului, sunt drepturi exclusiv ale beneficiarului, cu respectarea legislației în vigoare.”

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile de cercetare-dezvoltare realizate din fonduri bugetare de către .X. .X. **nu presupune transferul rezultatelor către finanțator**, astfel că acestea nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea

adăugată, neîndeplinind condițiile pentru a fi considerate prestări de servicii cu "plată" și prin urmare .X. .X. nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate în baza celor 3 contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că investițiile efectuate în baza celor X contracte menționate mai sus, sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce."

pentru perioada iunie 2010-decembrie 2011, au diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă de .X. .X. cu suma totală de .X. lei, având următoarea componență: taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anului 2010 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă anului 2011.

Astfel, se reține că potrivit prevederilor legale invocate mai sus, taxa deductibilă aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și investițiilor care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni, nu se deduce.

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL .X./12.03.2012, se reține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a invoca prevederile art.147 alin.(4) din Codul fiscal, fără a face o analiză a operațiunilor efectuate de contestatară prin prisma contractelor încheiate.

Astfel, în speță se rețin prevederile art.8 lit.b) și art.9 lit.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, în vigoare începând cu data de 27.11.2009, care precizează:

"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); ”,

“Art.9

În bugetul ordonatorului principal de credite cu rol de Autoritate 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, pentru categoriile de beneficiari prevăzute la art. 15 alin. (1);”

Potrivit art.15 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din același act normativ:

“(1) Sumele prevăzute la art. 8 lit. b), art. 9 lit. b) și art. 11 lit.e) se acordă, prin plată directă, respectiv plată indirectă, următorilor beneficiari:

a) instituții publice finanțate integral din venituri proprii și/sau finanțate parțial de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat ori bugetele fondurilor speciale;”

“(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.”

Aceste prevederi au fost explicitate prin art.9 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2548/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, în vigoare începând cu data de 18.01.2010, care precizează:

“Restituirea la bugetul de stat a sumelor reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă, conform art. 15 alin.(3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 64/2009, se va face în termen de 3 zile lucrătoare de la data încasării acestora.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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 și 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).

De asemenea, se reține că în bugetul ordonatorului principal de credite cu rol de Autoritate de management pentru Programul operațional "Asistență tehnică" se cuprind și sumele pentru finanțarea contravalorii taxei pe valoarea adăugată plătite, aferentă cheltuielilor eligibile efectuate în cadrul proiectelor finanțate din instrumente structurale, pentru categoriile de beneficiari prevăzute la art. 15 alin. (1).

Totodată se reține că beneficiarii, respectiv instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii și/sau finanțate parțial de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat ori bugetele fondurilor speciale, 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, respectiv în termen de 3 zile lucrătoare de la data încasării acestora.

Prin contestația formulată, .X. .X. susține că *“prin intermediul O.U.G. nr.64/2009 legiuitorul dă dreptul beneficiarilor de a alege între două posibilități:*

(1) fie așteaptă rambursarea sumelor aferente T.V.A. de la autoritatea de management,

(2) fie deduce T.V.A în condițiile stabilite prin Codul fiscal, cu condiția ca, în momentul încasării taxei de la autoritatea de management să o returneze în termenul stabilit de O.U.G. nr.64/2009 la bugetul de stat.”

Totodată, .X..X. precizează că *„organul fiscal a interpretat și aplicat eronat dispozițiile O.G. nr.57/2002 atunci când a reținut în considerentele raportului de inspecție fiscală și ale deciziei de impunere contestate că operațiunile efectuate în baza contractelor mai sus menționate ar fi de „cercetare” în accepțiunea acestui act normativ, și care nu ar da drept de deducere al T.V.A. aferentă achizițiilor necesare realizării activităților de cercetare. Proiectul .X. ce face obiectul contractului de finanțare nu este un proiect de cercetare, ci un proiect de investiții în infrastructura de cercetare.”*

De asemenea, .X. .X. consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit *„dispozițiile art.147 alin.(1)-alin.(5) din Codul fiscal. Acest articol se referă la persoanele impozabile care vor desfășura operațiuni care dau sau nu dau drept de deducere a taxei. Din această perspectivă este*

nefondată încadrarea unor investiții (laborator) în curs de realizare (.X.) în operațiuni fără drept de deducere”, având în vedere că „potrivit principiilor Codului fiscal orice investiție va genera venituri ulterioare, toate cumpărăturile fiind prezumat a fi deductibile pe tot parcursul realizării investiției și până la momentul finalizării ei, când se poate stabili cu exactitate dacă activitatea este una cu drept de deducere sau fără drept de deducere. Codul fiscal prevede inclusiv posibilitatea, să se constate că investiția este fără drept de deducere, prin intermediul mecanismului ajustării T.V.A.-ului prevăzută de art.149.”

Nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia institutul nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor derulate în baza celor 3 contracte de finanțare nerambursabilă pe motiv că rezultatele cercetării rămân în proprietatea contestatarei întrucât potrivit art.74 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, în vigoare începând cu data de 29.12.2009:

“(1) În sensul prezentei ordonanțe, prin rezultatele activităților de cercetare-dezvoltare obținute în baza derulării unui contract finanțat din fonduri publice, denumite în continuare rezultatele cercetării, se înțelege:

a) documentații, studii, lucrări, planuri, scheme și altele asemenea;

b) brevete de invenție, certificate de înregistrare a desenelor și modelelor industriale și altele asemenea;

c) .X., procedee, produse informatice, rețete, formule, metode și altele asemenea;

d) obiecte fizice și produse realizate în cadrul derulării contractului respectiv.

(2) Achizițiile efectuate în vederea executării prevederilor unui contract de cercetare nu fac parte din rezultatele cercetării, cu excepția achizițiilor care sunt înglobate în unul dintre rezultatele cercetării încadrate în categoriile prevăzute la alin. (1).”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că prin rezultatele activităților de cercetare-dezvoltare obținute în baza derulării unui contract finanțat din fonduri publice, denumite în continuare rezultatele cercetării, se înțelege:

- documentații, studii, lucrări, planuri, scheme și altele asemenea;
- brevete de invenție, certificate de înregistrare a desenelor și modelelor industriale și altele asemenea;
- .X., procedee, produse informatice, rețete, formule, metode și altele asemenea;

- obiecte fizice și produse realizate în cadrul derulării contractului respectiv.

Achizițiile efectuate în vederea executării prevederilor unui contract de cercetare nu fac parte din rezultatele cercetării, cu excepția achizițiilor care sunt înglobate în unul dintre rezultatele cercetării încadrate în categoriile prevăzute mai sus.

Or, spre exemplificare, din analiza Contractul de finanțare nr..X./28.09.2010, rezultă că obiectivul acestuia „*îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X. cod SMIS 13844 intitulat: .X.: Dezvoltarea infrastructurii CD a ICSI prin crearea unui laborator de temperaturi scăzute pentru aplicații energetice ale fluidelor .X.*”.

Totodată, potrivit graficului de rambursare prevăzut la art.7 alin.(12) din contractul mai sus menționat, activitățile/subactivitățile ce fac parte din acest proiect sunt:

• „procedura unică pentru încredințarea *serviciilor de proiectare tehnică, pentru execuția lucrărilor de construcții și montaj și pentru livrarea de echipamente pentru obiectivele:*

- *Hala experimentare lichefiere (la parter, 437 mp);*
- *Clădire D+P+E - laboratoare, birouri, anexe;*
- *Achiziție echipamente și instrumentație aferentă laboratorului de .X.;*
- *Achiziție echipamente experimentale pentru extinderea instalației de distilare criogenică”.*
- *„servicii de proiectare construcții și tehnologică”;*
- *„obținere autorizații construcție”;*
- *„lucrări de amenajare teren – partea 1.”*
- *„lucrări pentru asigurarea utilităților pentru construcție Hală experimentare-lichefiere și pentru Clădire D+P+E – Laboratoare – birouri – anexe - partea 1.”*

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că proiectul .X. ce face obiectul contractului de finanțare nr. .X./28.09.2010 este un proiect de investiții în infrastructura de cercetare, iar potrivit art.74 din Ordonanța Guvernului nr.57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, citat mai sus, **achizițiile efectuate în vederea executării prevederilor unui contract de cercetare nu fac parte din rezultatele cercetării**, cu excepția achizițiilor care sunt înglobate în unul dintre rezultatele cercetării încadrate în categoriile prevăzute în respectivul articol de lege.

De asemenea, din analiza Contractul de finanțare nr..X./02.06.2010, rezultă că obiectivul acestuia „îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea de Management, pentru implementarea Proiectului nr..X./X. intitulat: Îmbunătățirea capacității ICSI – .X. de management și promovare a activităților de cercetare-dezvoltare și de transfer tehnologic”.

Totodată, potrivit graficului de rambursare prevăzut la art.7 alin.(11) din contractul mai sus menționat, activitățile/subactivitățile ce fac parte din acest proiect sunt:

- „Activitatea 2:

Achiziția de active corporale, necorporale și obiecte de inventar pentru îmbunătățirea gestionării instituției;

Achiziția de echipamente IT și pentru comunicații (active corporale și obiecte de inventar);

Achiziția de active fixe necorporale;

- Activitatea 3

Informare și publicitate privind proiectul;

- Activitatea 4

Management de proiect.”

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că proiectul menționat mai sus este un proiect pentru îmbunătățirea activității de management și de promovare a activităților de cercetare-dezvoltare, iar potrivit art.74 din Ordonanța Guvernului nr.57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, citat mai sus, **achizițiile efectuate în vederea executării prevederilor unui contract de cercetare nu fac parte din rezultatele cercetării**, cu excepția achizițiilor care sunt înglobate în unul dintre rezultatele cercetării încadrate în categoriile prevăzute în respectivul articol de lege.

Or, din Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./12.10.2011 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată și activitățile/subactivitățile menționate în cuprinsul celor 3 contracte de finanțare nerambursabilă în vederea implementării de proiecte și dacă acestea se încadrează sau nu în categoria rezultatelor cercetării enumerate de art.74 din Ordonanța Guvernului nr.57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL .X./12.03.2012, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de

achizițiile de bunuri și servicii, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, și nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, necesitatea efectuării acestor achiziții de bunuri și servicii, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor și dacă aceste achiziții de bunuri și servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatară a tuturor condițiilor privind acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) *Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]* ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii facturate de furnizori, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X.,

pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestată, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la cap.III pct.B).1) din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-VL .X./12.03.2012 și pentru suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

3). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de .X. .X., în condițiile în care prin contestația formulată aceasta nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VL .X./12.03.2012 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în urma verificării, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina .X. .X. majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) art.120 alin.(1), alin.(2) și alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, .X. .X. nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilite de

organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012, contestată.

Se reține totodată, că .X. .X. nu a contestat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei care a generat majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație .X. .X. trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, .X. .X. nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”. Acest articol nu a fost abrogat, fiind în prezent în vigoare, conform art.230 din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul Civil.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 contestatarului.**

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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că .X. .X., deși contestă majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012 cu privire la suma de .X. lei, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră **„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**,

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. .X. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1). Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

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

lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2). Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-VL .X./12.03.2012 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X