

DECIZIA nr. 669 din 16.10.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SA**, cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr./.....2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin
Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2013,
inregistrata sub nr.2013 de catre Administratia Sectorului x a Finantelor
Publice cu privire la contestatia formulata de SC ABC SA nr./...2013 si
inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2013.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind
obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-
SX/...2013 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala
nr. dim1/...2013, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SY/...2013 si
comunicate prin posta in data de si.2013.

SC ABC SA contesta suma de **TSC lei** reprezentand:

- D lei TVA stabilita suplimentar;
- A lei accesorii 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, cu modificarile si
completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice
Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SA.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului
x a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SA pentru
perioada 01.01.2007-31.10.2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie
fiscala nr. F-SY/...2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere
privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-
SX/...2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei si
accesorii aferente in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SA solicita desfiintarea in
intregime a actelor atacate pe motiv ca obligatiile fiscale suplimentare au fost

stabilite speculativ de inspectia fiscala, prin abuz si fals, pentru urmatoarele motive legale si faptice:

- situatia factica a agentului economic privat din categoria IMM-urilor a fost reconsiderata in mod speculativ, abuziv si discriminatoriu, in sensul respingerii rambursarii TVA si prin cresterea fictiva a datoriilor la bugetul de stat;

- sumele consemnate la art. 2.2.1 din decizia de impunere sunt false, suma de S1 lei a fost stabilita arbitrar, iar apoi s-a aplicat suprataxarea cu cota de TVA respinsa la rambursare in suma de D1 lei in mod abuziv si fals la sume decontate in baza unor contracte legale ce nu fac obiectul impozitarii avand in vedere ca sunt ajutoare de stat conform legislatiei UE privind cercetarea stiintifica si conform Ministerului de Finante;

- valoarea bazei de impozitare este falsa si nu corespunde cu realitatea contractuala efectiva, in decizie sunt cifre inscrise in fals si fara explicatii, fara anexarea documentului ce dovedeste prezenta sumei, in contradictiile cu prevederile din O.G. nr. 57/2002 referitoare la cercetarea stiintifica;

- dobanzile, penalizarile si majorarile nu au fost calculate pana la data cererii legale a contribuabilului, ci pana la data incheierii controlului, fara ca sumele sa fie datorate bugetului de stat, iar la primul control valoarea penalizarilor a fost de S2 lei, in timp ce la al doilea valoarea lor a fost de A1 lei;

- termenul de plata mentionat in decizia de impunere este consemnat abuziv, fara sa permita contribuabilului sa-si depuna contestatia in termen legal, iar perioada de efectuare a controlului a fost prelungita exagerat;

- veniturile sunt consemnate abuziv ca venituri din contractele de finantare pentru proiecte de cercetare deoarece aceste venituri sunt ajutoare de stat pentru realizarea cercetarii stiintifice, nu sunt servicii, nu au scop comercial;

- in decizia de impunere nu a fost luata in considerare Circulara MF nr. 52658/13.09.2007;

- in acest caz contribuabilul este simultan solicitantul proiectului, beneficiar al rezultatelor din activitatea de cercetare-dezvoltare, coordonatorul proiectului si prin delegare are atributiunile autoritatii contractante pentru finantarea activitatilor partenerilor din proiect;

- avand in vedere caracterul specific al contractului de finantare al activitatii de cercetare, statutul contribuabilului nu este de prestator de servicii pentru CX care nu beneficiaza de niciun serviciu din partea contribuabilului si nici statut de furnizor de bunuri catre autoritatea de stat care asigura finantarea;

- obligatia contribuabilului de a se comporta ca o persoana impozabila mixta este o opinie speculativa deoarece acesta nu este institutie de stat, nu este unitate de cercetare, ci este un IMM, iar prevederile din Circulara MF nr. 52658/13.09.2007 se refera doar la unitatile si institutiile ce desfasoara activitati de cercetare stiintifica si dezvoltare tehnologice si nu se refera la mediul de afaceri IMM, fata de care trebuie aplicate prevederile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 346/2004;

- conform definitiei persoanei impozabile de la art. 127 si a prevederilor art. 147 din Codul fiscal nu exista nicio schema fiscala de calcul a prorata impusa cu forta, deoarece exista o evidenta fiscala separata pentru fiecare contract de finantare, iar conform Legii cercetarii nr. 324/2003 TVA-ul nu intra in categoria

cheltuielilor eligibile, fiind deductibila printr-o lege speciala, iar dreptul la rambursarea TVA este un drept garantat prin Constitutie.

Totodata, prin contestatia formulata societatea se indreapta si impotriva dispozitiei de masuri nr. dim1/...2013.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SA are ca obiect principal de activitate "activitati de consultanta pentru afaceri si management".

Societatea a mai fost verificata pe linia rambursarii TVA, constatările inspectiei fiscale fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 si decizia de impunere nr. deciz/2010, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de S3 lei, s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA ramasa de plata in suma de S4 lei si accesorii (majorari de intarziere) aferente in suma de S2 lei.

In urma solutionarii contestatiei formulate de societate impotriva deciziei de impunere, prin decizia nr. solc/2010 s-a dispus respingerea contestatiei societatii pentru TVA in suma de S5 lei si desfiintarea deciziei de impunere nr. deciz/2010 pentru restul sumelor stabilite, cu consecinta reanalizarii situatiei fiscale a societatii.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-SY/...2013 SC ABC SA a fost supusa inspectiei fiscale partiale, dupa cum urmeaza:

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.01.2009 ce a facut obiectul reverificarii dispuse in urma solutionarii contestatiei (TVA in suma de S3 lei – S5 lei = S6 lei), in urma careia s-a stabilit o diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de D1 lei cu consecinta aprobarii la rambursare a TVA in suma de S8 lei;

- pentru perioada 01.02.2009 – 31.10.2010 ce a facut obiectul solicitarii la rambursare a TVA in suma de S7 lei, in urma careia s-a stabilit o diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de D2 lei cu consecinta aprobarii la rambursare a TVA in suma de S9 lei.

Totodata, au fost calculate si majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de A lei, din care A1 lei majorari/dobanzi si A2 lei penalitati pentru prima perioada analizata si A3 lei majorari/dobanzi si A4 lei penalitati pentru a doua perioada analizata.

Debitele si accesoriile aferente calculate au fost inscrise in decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX/...2013 ce face obiectul contestatiei analizate prin prezenta decizie.

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila poate beneficia de deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, in conditiile in care realizeaza atat operatiuni taxabile si scutite cu drept de deducere, cat si operatiuni scutite fara drept de deducere sau operatiuni in afara sferei de aplicare a TVA, avand statutul de persoana partial impozabila cu regim mixt.

In fapt, in urma reverificarii SC ABC SA organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a realizat urmatoarele venituri in perioada verificata:

- in anul 2007:

a) V1 lei venituri taxabile din servicii de asistenta tehnica si executie pale motor obtinute in baza contractului incheiat cu

b) V2 lei venituri scutite fara drept de deducere in baza contractului de cercetare nr. cc/2006 incheiat cu C..... (CX);

c) V3 lei (si un avans de V4 lei) venituri scutite fara drept de deducere din activitatea de cercetare aferente contractului de finantare nr./...2007 incheiat cu CX;

c) pro-rata calculata: $V1 \text{ lei} / V9 \text{ lei} = 1,47\%$;

- in anul 2008:

a) V5 lei venituri taxabile din servicii de asistenta tehnica si executie set role rotor obtinute in baza contractului incheiat cu, din refacturarea instalatiei de aer conditionat si din vanzari active;

b) V6 lei venituri scutite cu drept de deducere in baza prevederilor art. 143 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal aferente proiectului T;

c) V7 lei venituri scutite fara drept de deducere aferente contractului de finantare nr./.....2007 incheiat cu CX;

d) V8 lei venituri scutite fara drept de deducere in baza contractului de cercetare nr. cc/2006 incheiat cu CX;

e) pro-rata calculata: $(V5 \text{ lei} + V6 \text{ lei}) / V10 \text{ lei} = 37\%$.

Referitor la veniturile din activitatea de cercetare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile obtinute de societate in baza contractului nr. cc/2006 sunt scutite fara drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2006 coroborat cu art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare dupa data de 1 ianuarie 2007, iar veniturile obtinute in baza contractului de finantare nr. 10/14.09.2007 nu intra in sfera de aplicare a TVA.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca, in urma reverificarii balantelor de verificare si jurnalelor de cumparari puse la dispozitie de societate in urma solicitarii de inscrisuri, au constatat faptul ca societatea nu a intocmit jurnalele de cumparari pentru fiecare proiect in parte, ci si-a dedus TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii care sunt destinate intregii activitati (servicii de contabilitate, leasing auto, carburanti etc.).

Deoarece societatea realizeaza atat operatiuni taxabile si scutite cu drept de deducere, cat si operatiuni scutite fara drept de deducere sau in afara sferei de aplicare a taxei, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca SC ABC SA este o persoana impozabila mixta si beneficiaza de drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor pe baza de pro-rata.

In consecinta, aplicand pro-rata aferenta fiecarui an, precum si cu titlu provizoriu pro-rata aferenta anului 2008 pentru luna ianuarie 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA pentru perioada 01.01.2007-31.01.2009 in suma de **D1 lei** (respectiv: D11 lei pentru anul 2007 + D12 lei pentru anul 2008 + D13 lei pentru luna ianuarie 2009).

Pentru perioada 01.02.2009-31.10.2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a obtinut in anul 2009 urmatoarele venituri:

- a) V11 lei venituri taxabile din servicii de consultanta obtinute in baza contractului incheiat cu SC SRL;
- b) V12 lei venituri scutite cu drept de deducere in baza prevederilor art. 143 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal aferente proiectului T;
- c) V13 lei venituri scutite fara drept de deducere in baza contractului de cercetare nr. cc/2006 incheiat cu C..... (CX);
- d) pro-rata calculata: $(V11 \text{ lei} + V12 \text{ lei})/V14 \text{ lei} = 89,34\%$.

Aplicand pro-rata de 89,34% cu titlu definitiv pentru anul 2009 si cu titlu provizoriu pentru anul 2010, organele de de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA pentru perioada 01.02.2009-31.10.2010 in suma de **D21 lei** (respectiv: D211 lei pentru perioada 01.02.2009-31.12.2009 + D212 lei pentru perioada 01.01.2010-31.10.2010). La aceasta se adauga TVA in suma de **D22 lei** inregistrata in rulajele debitoare ale contului 4426 din balantele de verificare si preluata eronat in deconturile de TVA depuse de societate.

Totodata, pentru luna ianuarie 2009 organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea mai are dreptul la rambursarea TVA in suma de R lei, in urma aplicarii pro-ratei definitive de 89,34% fata de pro-rata provizorie de 37% si au dispus societatii prin dispozitia de masuri nr. dim1/...2013 preluarea sumei la randurile de regularizari taxa dedusa din primul decont depus dupa inspectie.

Astfel, se constata ca intreaga diferenta de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale (D1 lei + D21 lei + D22 lei = **D lei**) provine exclusiv din aplicarea pro-ratei asupra taxei aferente achizitiilor realizate in perioada analizata de societatea contestatara.

In drept, potrivit art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

“Art. 147. – (1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea

de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) **Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

(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.

(5) **Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.**

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) **suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și**

b) **suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.**

[...]

(8) **Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin.**

(12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la care persoana impozabilă trebuie să depună primul său decont de taxă, prevăzut la art. 156².

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută la alin. (9), determinată pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia”.

În ceea ce privește regimul TVA aferent activităților de cercetare-dezvoltare, se reține ca, până la data de 31 decembrie 2006, acestea erau scutite de TVA, fără drept de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 141. – (2) *Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

a) *activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral”.*

Ulterior datei de 1 ianuarie 2007, urmare aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, regimul TVA aferent activitatilor de cercetare-dezvoltare a fost modificat, prevazandu-se dispozitii tranzitorii pentru contractele incheiate pana la data aderarii la art. 161 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 161. – (19) În cazul contractelor ferme, încheiate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, se aplică prevederile legale în vigoare la data intrării în vigoare a contractelor, pentru următoarele operațiuni:

a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral".

Pentru activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare contractate dupa data aderarii se aplica regimul general in materie de TVA, fara nicio derogare sau scutire, conform prevederilor art. 126 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;

[...]

(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. 143-144¹;

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."

Referitor la conditiile prevazute de legea fiscala pentru incadrarea operatiunilor in sfera de aplicare a TVA (impozitarea operatiunilor), la pct. 2 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza urmatoarele:

"2. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) nu este indeplinita.

(2) In sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, **o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la "plata" implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:**

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata, sau in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;

b) conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar ci de un tert".

Regimul fiscal in materie de TVA aplicabil activitatilor de cercetare-dezvoltare este explicitat si de precizarile Ministerului Economiei si Finantelor din Circulara nr. 52658/13.09.2007 transmisa organelor fiscale teritoriale, din care rezulta urmatoarele:

"Potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare aplicabile operatiunilor realizate pana la data de 31 decembrie 2006, este scutita de taxa pe valoarea adaugata activitatea 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.

De la data de 1 ianuarie 2007, prin intrarea in vigoare a Legii nr. 343/2006 privind modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru activitatea de cercetare-dezvoltare si inovare a fost eliminata.

Totusi, potrivit prevederilor tranzitorii de la art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal, 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 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. [...]

Pentru operatiunile derulate dupa data de 1 ianuarie 2007 pentru care nu se aplica regimul tranzitoriu de la art. 161 alin. (19) lit. a) si alin. (20) din Codul fiscal, s-a impus necesitatea stabilirii cu claritate a unor precizari privind regimul taxei pe valoarea adaugata aplicabil activitatii de cercetare-dezvoltare si inovare, precizari ce decurg din specificul utilizarii rezultatelor acestei activitati, astfel cum a fost prevazut in Ordonanta Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea stiintifica si dezvoltarea tehnologica, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, potrivit art. 75 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea stiintifica si dezvoltarea tehnologica, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultatele cercetarilor obtinute pe baza derularii unui contract finantat din fonduri publice apartin persoanelor juridice executante si ordonatorului principal de credite, in egala masura, daca prin contract nu s-a prevazut altfel.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006, sunt considerate operatiuni impozabile in Romania operatiunile care, in conditiile legii, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata, si pentru care locul este considerat a fi in Romania, realizate de o persoana impozabila. De asemenea, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor trebuie sa rezulte din una din activitatile economice prevazute de lege.

Potrivit pct. 2 alin. (2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, modificate si completate prin Hotararea Guvernului nr. 1861/2006, o livrare de bunuri sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la "plata" implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. Operatiunea este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata, sau in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;

b) conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar ci de un tert.

In functie de modalitatea de utilizare a rezultatelor activitatii de cercetare-dezvoltare distingem urmatoarele situatii:

- **o actiune indirecta**, situatie in care rezultatele activitatii de cercetare–dezvoltare apartin executantilor (contractorilor, respectiv unitatile care realizeaza aceste activitati);

In acest caz, in masura in care exista contracte intre finantator si contractor (executant) in care se specifica expres ca rezultatele sau consecintele activitatii de cercetare – dezvoltare apartin executantilor si **aceste rezultate nu sunt transferate catre finantator**, apreciem ca nu se intrunesc conditiile pentru ca activitatea de cercetare-dezvoltare sa fie considerata o prestare de servicii cu plata si, in consecinta, aceste operatiuni **nu se cuprind in sfera taxei pe valoarea adaugata**.

[...]

- **o actiune directa**, situatie in care **rezultatele sau consecintele activitatii de cercetare-dezvoltare apartin finantatorului**.

In acest caz, apreciem ca se realizeaza o **operatiune in sfera taxei pe valoarea adaugata**, intrucat este evident ca are loc un transfer al rezultatelor de la executant catre finantator, fiind indeplinita conditia referitoare la plata".

In conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:**

- a) operatiuni taxabile;
- b) operatiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operatiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹;
- d) operatiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operatiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operatiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operatiuni;
- e) operatiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv”.

In acelasi timp, persoanele impozabile care realizeaza atat operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere, cat si operatiuni scutite fara drept de deducere sau in afara sferei de aplicare a TVA sunt considerate din punct de vedere al taxei persoane impozabile cu regim mixt, pentru care dreptul de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor poate fi exercitat pe trei paliere:

- daca achizitiile sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere, taxa aferenta acestora este deductibila integral;

- daca achizitiile sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni in afara sferei de aplicare a TVA/scutite fara drept de deducere, taxa aferenta acestora este integral nedeductibila;

- daca pentru achizitii nu se cunoaste in mod concret destinatia ori proportia alocarii lor pentru operatiuni cu drept de deducere si operatiuni fara drept de deducere, taxa aferenta acestora se deduce pe baza de prorata.

In speta dedusa analizei, este indiscutabil faptul ca SC ABC SA a realizat incepand cu data de 1 ianuarie 2007 urmatoarele tipuri de operatiuni:

- operatiuni taxabile constand in prestari de servicii, refacturari instalatie si vanzari active, pentru care societatea insasi a colectat TVA aferenta;
- operatiuni scutite cu drept de deducere deducere in baza prevederilor art. 143 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal aferente proiectului T;
- operatiuni scutite fara drept de deducere in baza contractului de cercetare nr. cc/2006 incheiat cu CX, conform dispozitiilor tranzitorii ale art. 161 alin. (19) lit. a) din Codul fiscal;
- operatiuni care nu intra in sfera de aplicare de TVA aferente contractului de finantare nr./.....2007 incheiat cu CX, conform prevederilor art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 2 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare.

In consecinta, daca pentru primele doua categorii de operatiuni societatea are dreptul la deducerea TVA, **pentru celelalte doua categorii de operatiuni legate de realizarea contractelor de cercetare incheiate cu CX societatea nu are drept de deducere a TVA intrucat, fie sunt scutite fara drept de deducere in baza regimului fiscal tranzitoriu prevazut de art. 161 din Codul fiscal, fie sunt in afara sferei de aplicare a TVA.**

Rezulta ca, in privinta exercitarii dreptului de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor, devin aplicabile prevederile art. 147 alin. (2) teza a doua din Codul fiscal conform carora **“daca persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol.”**

Cum SC ABC SA **este o persoana partial impozabila** intrucat realizeaza atat operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, cat si operatiuni ce nu intra in sfera de aplicare a TVA (cele rezultate din contractul de finantare nr./.....2007 incheiat cu CX), **iar in calitate de persoana impozabila realizeaza atat operatiuni taxabile** (cele pentru care a colectat TVA), **cat si operatiuni scutite fara drept de deducere** (cele rezultate din contractul de cercetare nr. cc/2006 incheiat cu CX) **rezulta cu prisosinta ca aceasta este considerata persoana impozabila mixta in privinta exercitarii dreptului de deducere, obligata sa aplice prevederile art. 147 din Codul fiscal.**

Acest drept de deducere se exercita pe baza de pro-rata, avand in vedere ca societatea nu a tinut o **evidenta fiscala separata** (jurnale de cumparari) a TVA aferenta achizitiilor realizate pentru operatiunile care nu intra in sfera de aplicare a taxei ori scutite fara drept de deducere in raport de TVA aferenta achizitiilor realizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si nici nu a solicitat aplicarea unei pro-rata speciale. Dimpotriva, la pg. 6 din raport

organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea **nu a intocmit jurnale de cumparari pentru fiecare proiect in parte, ci si-a inregistrat in evidente TVA deductibila aferenta achizitiilor destinate intregii activitati**, devenind astfel aplicabile prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal referitoare la determinarea taxei deductibile pe baza de pro-rata.

Din analiza contestatiei SC ABC SA reiese ca motivatiile formulate denota neintelegerea de catre societate a mecanismului taxei pe valoarea adaugata aplicabil dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sustinerile acesteia in legatura cu "aplicarea schemei de majorare fictiva a taxei TVA" neavand niciun temei si fiind contrazise de prevederile legale anterior citate.

Punctual, in raport de motivatiile contestatarei se retin urmatoarele:

1. Faptul ca societatea a desfasurat si activitati de cercetare ce nu intra in sfera de aplicare a TVA (afirmatia de la pg. 5 din contestatie precum ca "statutul contribuabilului nu este de prestator de servicii pentru CX, care nu beneficiaza de niciun serviciu") nu exclude in niciun fel statutul sau de persoana impozabila in intelesul taxei pe valoarea adaugata intrucat **contestatara este o societate comerciala** al carei scop il constituie desfasurarea de activitati in domeniul cercetarii-dezvoltarii in vederea **obtinerii de profit**, deci desfasurarea de activitati economice, iar **stabilirea statutului de persoana impozabila nu depinde de sursele de finantare a activitatii economice** (din surse proprii, din surse imprumutate, din surse nerambursabile etc.), asa cum rezulta din definitia persoanei impozabile de la art. 127 din Codul fiscal. De altfel, chiar si institutiile publice sunt considerate persoane impozabile nu numai pentru activitatile economice desfasurate, ci si pentru acele activitati desfasurate in calitate de autoritati publice, in conditiile in care tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurentiale pe piata.

Cum **societatea a realizat mai multe tipuri de operatiuni cu regim fiscal diferit in materie de TVA** (in sfera de aplicare a TVA - taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere - si in afara sferei de aplicare a TVA) **rezulta ca statutul sau de persoana partial impozabila cu regim mixt** nu este "o opinie speculativa" a organelor de inspectie fiscala, asa cum sustine contestatara, **ci rezultatul aplicarii dispozitiilor legale in materie**, respectiv al art. 147 din Codul fiscal.

Nici diferenta de statut juridic a societatii contestatoare fata de o institutie de stat sau un institut de cercetare-dezvoltare nu justifica excluderea sa din categoria **persoanelor impozabile cu regim mixt**, cata vreme legea fiscala prevede in mod expres ca **incadrarea in aceasta categorie se face in functie de activitatile desfasurate de o persoana impozabila din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere** (activitati cu drept de deducere/activitati fara drept de deducere) si **nu in functie de statutul juridic al acestora** ori de natura activitatii desfasurate.

Mai mult, **principiul neutralitatii fiscale**, asa cum rezulta din jurisprudenta comunitara in materie de TVA **interzice**, printre altele, **ca persoanele impozabile ce desfasoara aceleasi activitati sa fie tratate diferit datorita formei lor juridice de constituire si implica faptul ca toate activitatile economice trebuie tratate de aceeasi maniera din punct de vedere al TVA**. De altfel, acest principiu este consacrat si de art. 3 lit. a) din Legea nr. 571/2003 din Codul fiscal, care garanteaza "neutralitatea masurilor fiscale in raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurand conditii egale investitorilor, capitalului roman si strain".

2. Faptul ca societatea este considerata intreprindere mica si mijlocie (IMM) potrivit dispozitiilor Legii nr. 346/2004 nu are nicio relevanta in privinta obligatiilor fiscale intrucat aceasta lege nu reglementeaza vreo facilitate fiscala in materie de TVA .

Nici invocarea prevederilor legislatiei privind finantarea cercetarii si nerecunoasterea caracterului eligibil al TVA aferenta achizitiilor nu poate fi retinuta intrucat art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca "**in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal**", consacrandu-se astfel prevalenta reglementarilor din Codul fiscal fata de dispozitiile de natura fiscala din alte acte normative. Astfel, eventuala nerecunoastere a caracterului eligibil al taxei aferente achizitiilor **reprezinta o problema de finantare si nu o problema de natura fiscala**, intrucat **regulile de deductibilitate in materie de TVA se stabilesc in functie de natura operatiunilor desfasurate de o persoana impozabila si nu in functie de sursa de finantare a operatiunilor**.

3. Contestatara nu intelege nici mecanismul de deducere in materia taxei pe valoarea adaugata, reiterat constant si de jurisprudenta comunitara in materie conform caruia **dreptul de deducere a taxei achitate in amonte** pentru bunurile si serviciile utilizate de o persoana impozabila **garantează perfecta neutralitate** în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, **cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului** (a se vedea Hotararea din cazul, Hotararea din cazul, Hotararea din cazul, Hotararea din cazul, Hotararea din cazul). In ipoteza in care o persoana efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau acest drept, **deducerea este permisă numai pentru partea din TVA proporțională cu valoarea operațiunilor taxabile pe baza de pro-rata** (a se vedea Hotararea din cazul, Hotararea din cazul

In consecinta, este vadit neintemeiata si contrara principiilor sistemului comun de TVA pretentia contestatarei de a beneficia de deductibilitatea integrala a taxei achitate in amonte pentru achizitiile de bunuri si servicii, in conditiile in care aceasta nu a realizat in aval exclusiv operatiuni cu drept de deducere, ci a realizat si operatiuni scutite fara drept de deducere/in afara sferei de aplicare a taxei.

4. Neintemeiate ori vadit partinitoare sunt si alte motivatii ale contestatarei, respectiv:

- organele de inspectie fiscala nu au consemnat "in mod abuziv si prin fals", asa cum sustine contestatara, faptul ca sumele decontate in cadrul contractelor de finantare sunt venituri din activitatea de cercetare intrucat *chiar si sumele primite cu titlu de "ajutoare de stat" pentru finantarea cercetarii sunt tratate ca venituri*, aspect reiesit cu prisosinta din balantele de verificare intocmite de societatea insasi din care rezulta ca sumele incasate au fost inregistrate in conturile de venituri;

- valoarea TVA solicitata la rambursare nu este consemnata "in fals" in decizia de rambursare (S6 lei fata de S3 lei) deoarece diferenta de TVA in suma de S5 lei ($S3 \text{ lei} - S6 \text{ lei} = S5 \text{ lei}$) reprezinta TVA nedeductibila aferenta anului 2006, respinsa in urma solutionarii contestatiei societatii prin decizia nr. solc/2010, impotriva careia societatea nu a exercitat nicio cale de atac, asa cum rezulta din considerentele sentintei civile nr./.....2012 pronuntata de Tribunalul Bucuresti in dosarul nr.;

- suma de S1 lei reprezinta baza impozabila aferenta diferentei suplimentare de TVA de D1 lei si este firesc sa fie diferita de baza de impozitare de B1 lei stabilita cu prilejul primei inspectii fiscale deoarece atunci fusese stabilita o diferenta suplimentara de TVA in suma de B2 lei, din care suma de S5 lei reprezinta TVA respinsa in urma solutionarii primei contestatii a societatii, iar suma de B3 lei reprezinta TVA pentru care a fost desfiintata decizia de impunere initiala, cu consecinta reverificarii concretizate prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere ce face obiectul contestatiei analizate prin prezenta;

- potrivit procedurii fiscale explicitarea in extenso a sumelor consemnate in decizia de impunere se realizeaza prin intermediul raportului de inspectie fiscale care se anexeaza la aceasta si care reprezinta documentul ce justifica sumele consemnate in decizie;

- cifrele consemnate in raportul de inspectie fiscala nu sunt "false", ci au la baza datele din balantele de verificare prezentate organelor de inspectie fiscala, astfel ca la calculul pro-rata s-au utilizat datele furnizate de insasi societatea contestatara (spre exemplu, cifra de V9 lei reprezinta veniturile inscrise in balanta de verificare la 31 decembrie 2007: B4 lei in contul 704 venituri din lucrari si B5 lei in contul 705 venituri din studii si cercetari; cifra de B6 lei reprezinta veniturile inscrise in balanta de verificare la 31 decembrie 2008: B7 lei in contul 704 venituri din lucrari, B8 lei in contul 705 venituri din studii si cercetari, B9 lei in contul 7583 venituri din vanzari active si B10 lei in contul 7584 venituri din subventii);

- perioada de desfasurare a inspectiei fiscale a fost influentata de perioadele de suspendare determinate de insasi societatea contestatara, fie la solicitarea ei expresa, fie ca urmare a atacarii in contencios administrativ a rezultatelor inspectiei fiscale anterioare, solutia instantei urmand sa influenteze rezultatele reverificarii in masura in care aceasta era favorabila societatii, avand in vedere si prevederile art. 218 alin. (3) din Codul de procedura fiscala conform

carora incheierea unui nou act administrativ se face numai dupa ce hotararea judecatoreasca a ramas definitiva si irevocabila;

- termenul de plata mentionat din decizia de impunere nu este in scris abuziv, ci este cel reglementat de art. 111 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, fara nicio legatura cu termenul de 30 de zile pentru depunerea contestatiei reglementat de art. 207 din acelasi act normativ, in scris si el la pct. 5 "dispozitii finale" din decizia contestata.

De altfel, sustinerile contestatarei sunt contradictorii de vreme ce se straduieste sa demonstreze ca pentru activitatile de cercetare-dezvoltare nu are calitatea de persoana impozabila, dar pretinde in schimb sa-i fie recunoscuta integral la deducere taxa aferenta achizitiilor pentru aceste activitati, neindicand niciun text (articol) de lege care i-ar da dreptul la asa ceva. Articolul 9 din Legea nr. 346/2004, singurul precizat concret in sustinere, se refera la procedurile administrative pentru crearea unui cadru favorabil infiintarii si dezvoltarii intreprinderilor mici si mijlocii, fara nicio legatura cu fiscalitatea.

Avand in vedere cele prezentate anterior se retine ca organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa acorde SC ABC SA dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor pe baza de pro-rata, in conditiile in care aceasta desfasoara atat operatiuni cu drept de deducere, cat si operatiuni fara drept de deducere, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta suplimentara de TVA aferenta in suma de **D lei**.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile stabilite prin decizia de impunere atacata, in conditiile in care acestea au fost calculate eronat de organele de inspectie fiscala, fara sa tina cont de perioada de calcul a accesoriilor in cazul reverificarii si de cuantumul TVA aprobata la rambursare rezultata in urma inspectiei.

In fapt, pentru diferenta suplimentara de TVA stabilita in sarcina SC ABC SA in suma de D lei organele de inspectie fiscala au calculat si majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de A lei, din care:

- pentru TVA suplimentara in suma de D1 lei aferenta perioadei 01.01.2007-31.01.2009 au fost calculate A1 lei majorari/dobanzi si A2 lei penalitati de intarziere, de la data de 25.02.2009 pana la data de 08.05.2013;

- pentru TVA suplimentara in suma de D2 lei aferenta perioadei 01.02.2009-31.10.2010 lei au fost calculate A3 lei majorari/dobanzi si A4 lei penalitati de intarziere, de la data de 25.11.2010 pana la data de 08.05.2013.

Prin contestatia formulata societatea considera ca aceste accesorii au fost aplicate abuziv si fraudulos.

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

"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**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) **Dobanzile 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, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale".

Totodata, in speta sunt aplicabile si prevederile art. 216 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar **noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare**",

care se coroboreaza cu prevederile pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 care precizeaza ca:

„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**".

În ceea ce privește determinarea TVA de plată, conform art. 147³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007:

“Art. 147³. – (1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) **După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².**

(3) **Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat.**

(4) **Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare.**

(5) **Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare”.**

În speta, analizând decizia de impunere nr. nr. F-SX/...2013 și anexele la raport se constată că **organele de inspecție fiscală au calculat eronat majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere**, respectiv:

- pentru perioada reverificată 01.01.2007-31.01.2009 au calculat accesorii până la data de 08.05.2013, deși la prima verificare perioada de calcul a accesoriilor a fost până la 23.08.2010, *contrar prevederilor art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală și pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013* conform cărora reverificarea trebuie să vizeze strict aceeași perioadă inclusiv pentru calculul de accesorii;

- au calculat accesorii pentru diferențele de TVA stabilite în urma inspecției începând cu data de 25 a lunii următoare perioadei finale acoperite prin decontul de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare (pentru D1 lei începând cu data de 25.02.2009 în cazul primului decont nr./20.02.2009 și pentru D2 lei începând cu 25.11.2010 în cazul celui de-al doilea decont nr./22.11.2010), deși verificarea ambelor deconturi s-a finalizat cu acceptarea unui sold negativ de TVA aprobat la rambursare (S8 lei în cazul primului decont

si S9 lei in cazul celui de-al doilea decont), *contrar prevederilor art. 147³ din Codul fiscal* referitoare la regularizarile de taxa prin decont.

Aceste erori au fost recunoscute de organele de inspectie fiscala in referatul nr./.....2013 care au procedat la recalcularea accesoriilor, dupa cum urmeaza:

- pentru prima perioada au fost calculate doar majorari de intarziere in suma de **A5 lei** pentru sumele intermediare de plata rezultate in urma inspectiei fiscale, tinand cont de TVA colectata de societate, pe de o parte si TVA deductibila influentata de aplicarea pro-rata de catre organele de inspectie, respectiv incepand cu data de 25.04.2007 (scadenta pentru prima suma intermediara de plata) si pana la data 25.02.2009 (scadenta pentru decontul din care a rezultat suma negativa cumulata in perioada verificata);

- pentru a doua perioada nu au fost calculate accesorii deoarece societatea a inregistrat in fiecare perioada fiscala, pe cumulat, suma negativa de TVA ce a fost aprobata la rambursare.

In consecinta, avand in vedere retinerile anterioare urmeaza a se respinge contestatia SC ABC SA pentru majorari de intarziere aferente TVA in suma de **A5 lei** si a se admite contestatia pentru majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de **A1+A3-A5 lei** si penalitati de intarziere aferente in suma de **A2+A4 lei**. In temeiul art. 216 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata urmeaza a se anula, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX/...2013 pentru sumele admise.

3.3. Referitor la dispozitia de masuri nr. dim1/...2013

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul directiei regionale se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente acestora ori la diminuarea pierderii fiscale, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dim1/...2013, organele de inspectie fiscala au dispus ca SC ABC SA sa preia suma de R lei la regularizari taxa dedusa din primul decont depus de societate dupa comunicarea rezultatelor inspectiei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al

celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si impotriva deciziei de reverificare** se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutiere a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile indreptate impotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; [...]"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 care stabileste:

"5.3 Prin alte acte administrative fiscale prevazute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedura fiscala se intelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decat cele stipulate expres si limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, si pentru care competenta de solutiere a contestatiilor apartine organelor fiscale emitente".

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC ABC SA nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masura de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratia Sectorului x a Finantelor Publice, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 3 lit. a), art. 126 alin. art. 147, art. 126 alin. (1) si alin. (9), art. 145 alin. (2), art. 147³ si art. 161 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) si alin. (2), art. 216 alin. (1), alin. (2) si alin. (3¹) si art. 218 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.3 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SA formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-SX/...2013, emisa de Administratia Sectorului x a Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **D lei** si majorari de intarziere aferente TVA in suma de **A5 lei**.

2. Admite contestatia SC ABC SA si anuleaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-SX/...2013 pentru majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de **A1+A3-A5 lei** si pentru penalitati de intarziere aferente TVA in suma de **A2+A4 lei**.

3. Transmite Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice contestatia formulata de SC ABC SA impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dim1/...2013.

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.