

DECIZIA nr. 871 / 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/26.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa nr.x/25.06.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/26.06.2015, cu privire la contestatia SC x SRL cu sediul in Bucuresti, x.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de **12.06.2015** si inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/17.06.2015, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.x/13.07.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/30.04.2015, comunicata la data de **13.05.2015**, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/30.04.2015, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

Suma contestata este x lei reprezentand:

- x lei- TVA stabilita suplimentar;
- x lei- accesorii aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la SC x SRL, pentru perioada 01.12.2013-31.12.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x/22.01.2015.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/30.04.2015, iar in baza acestuia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/30.04.2015, prin care s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, ceea ce a condus la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata SC x SRL solicita admiterea contestatiei, anularea deciziei nr. x/30.04.2015 pentru suma de x lei si sustine urmatoarele:

Organele de control fiscal eronat nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta programului informatic "Sistem integrat charisma enterprise" si au stabilit obligatii accesorii aferente TVA in suma de x lei calculate pe perioada 25.01.2014-30.04.2015.

Societatea considera ca in mod corect a dedus in baza decontului de TVA aferent trim. IV 2014, TVA in suma de x lei aferenta facturii nr.x/19.12.2014 in valoare de x lei, achitata cu ordine de plata, ca urmare a inregistrarii achizitiei x de la SC x SRL, iar tranzactia are un scop economic.

In realitate, SC x SRL este autorul programului si nu SC x SA. Programul este unul personalizat pe solicitarile acestei societati.

Aceasta societate a solicitat lucrarea si a suportat pretul lucrarii.

SC x SRL a participat la realizarea cerintelor din specificatia finala de implementare, fiind un proiect unic.

SC x SRL este autorul programului si nu SC x SA.

La momentul instalarii x de catre SC x SA au fost facute conturi de folosire pentru toate societatile din grup, deci toate societatile aveau drept de folosinta, iar contractul a fost incheiat pentru tot grupul, astfel cum rezulta din continutul paginii 15 din contractul nr.x/20.07.2010 in care se mentioneaza ca la calcularea sumei ce trebuie platit lunar catre SC x SA se vor lua in calcul onorariile percepute de orice societate din cadrul grupului x.

SC x SRL a adus la cunostinta vanzarea catre o alta societate din grup si situatia financiara a societatii aflate in insolventa, nefiind necesar un acord expres al SC x SA , acesta fiind deja exprmat in mod implicit, pe durata desfasurarii contractului.

In perioada ianuarie 2013-noiembrie 2014 SC x SRL a utilizat pentru contabilitatea proprie programul informatic x in baza contractului de comodat incheiat cu SC x SRL in data de 05.01.2012.

In aceeasi perioada SC x SRL a folosit programul informatic xx pentru serviciile de intocmire evidenta contabila pentru clienti interni.

SC x SRL are ca obiect de activitate servicii de contabilitate si audit, este singura societate din grup care detine acreditarea CECCAR si CCF, fiind in masura sa exploateze programul care e o solutie IT potrivita managementului resurselor societatii si pornind de la premisa ca SC x SRL si SC x SRL sunt societati afiliate in sensul art.7 alin.(1) pct.21 din Codul fiscal nu se poate retine ca tranzactia nu are scop economic.

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

3.1. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea beneficiaza de drept de deducere a TVA aferenta achizitiei unui program informatic, in conditiile in care prin contestatia formulata si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu se dovedeste o alta situatie de fapt sau de drept de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca societatea contestatara nu are dreptul de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiei programului informatic "xxx" inscrisa in decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. x/22.01.2015 aferent trimestrului IV 2014, intrucat operatiunea nu are scop economic.

Achizitia programului informatic s-a efectuat in baza contractului de vanzare din data de 02.12.2014 incheiat cu SC x SRL avand ca obiect transferul dreptului de proprietate asupra bunului-"xxx" la data achitarii pretului contractului de x Euro exclusiv TVA.

Pct.3.3. din contract prevede ca valoarea contractului include valoarea licentelor modulelor achizitionate, costul modulelor (contabilitate, financiar, achizitii, stocuri, vanzari, mijloace fixe, resurse umane si salarizare) si a software-ului de baze de date Microsoft SQL Server.

Prin actul aditional nr.x/04.12.2014 la contractul de vanzare din data de 02.12.2014 incheiat de SC x SRL cu SC x SRL se precizeaza ca SC xSRL urmeaza sa permita pe o perioada de 12 luni de la data transferarii dreptului de proprietate, folosirea gratuita a bunului de catre SC x SRL si de catre celelalte societati afiliate, care au incheiat un contract de comodat cu aceasta in data de 05.01.2012.

In baza contractului incheiat in data de 02.12.2014, SC x SRL-in insolventa a intocmit factura nr. x/19.12.2014 reprezentand „program informatic x” in suma totala de x lei, din care TVA in suma de x lei.

Urmare a constatarii organelor de inspectie fiscala ca programul achizitionat in luna decembrie 2014 a fost utilizat pentru intocmirea propriei contabilitati incepand cu luna ianuarie 2012 in baza contractului de comodat din 05.01.2012 incheiat cu SC x SRL si in vederea stabilirii stării de fapt fiscale, s-au solicitat informatii si documente privind modalitatea de achizitie a aplicatiei x, astfel:

- de la SC x SRL prin adresa nr. x/12.03.2015, la care a raspuns prin adresa nr.x/16.03.2015 si a anexat contractul nr.x/20.07.2010 incheiat intre SC x SRL si SC x SA, actul aditional nr.x/12.03.2013 si procesul verbal de predare-primire a sistemului informatic integrat x incheiat intre SC x SA-furnizor, x IFN SA –finantator si SC x SRL – utilizator;

- de la SC x SA (proprietarul aplicatiei informatice) prin adresa nr. x/18.03.2015, la care a raspuns prin adresa nr.x/22.04.2015 referitor la clauzele contractuale care ii permit SC x SRL sa revanda aplicatia precizand pe de o parte ca nu exista acceptul din partea companiei pentru vanzarea programului, iar pe de alta parte precizeaza ca in data de 14.01.2014 SC x SRL a predat programul informatic proprietarului de drept -SC x SA intrucat nu si-a onorat obligatiile de plata pentru aceasta aplicatie.

Obiectul contractului nr.x/20.07.2010 incheiat intre SC x SRL in calitate de beneficiar si SC x SA in calitate de executant este achizitia si implementarea sistemului informatic integrat x in cadrul SC x SRL, iar la pct.1.1. prevede ca in baza procesului de livrare de catre executant catre beneficiar a unor licente software, beneficiarul devine proprietarul acestor licente, ceea ce ii confera dreptul de utilizare a software-ului achizitionat, iar executantul este proprietarul drepturilor de autor.

In drept, conform prevederilor art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare in 2014:

„Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; “.

Avand in vedere prevederile legale, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere TVA care a achizitionat bunurile/serviciile.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.73 alin.(2) art.74 si art.75 din Legea nr.8/1996 privind drepturile de autor si drepturile conexe, potrivit carora:

„ **Art. 73.** - Titularul dreptului de autor al unui program pentru calculator beneficiază în mod corespunzător de drepturile prevăzute de prezenta lege, în partea I a prezentului titlu, îndeosebi de dreptul exclusiv de a realiza și de a autoriza:

a) reproducerea permanentă sau temporară a unui program, integral sau parțial, prin orice mijloc și sub orice formă, inclusiv în cazul în care reproducerea este determinată de instalarea, stocarea, rularea sau executarea, afișarea sau transmiterea în rețea;

b) traducerea, adaptarea, aranjarea și orice alte transformări aduse unui program pentru calculator, precum și reproducerea rezultatului acestor operațiuni, fără a prejudicia drepturile persoanei care transformă programul pentru calculator;

c) distribuirea și închirierea originalului sau ale copiilor, sub orice formă, ale unui program pentru calculator.

(2) Prima vânzare a copiei unui program pentru calculator pe piața internă de către titularul drepturilor sau cea făcută cu consimțământul acestuia epuizează dreptul exclusiv de autorizare a distribuirii acestei copii pe piața internă.

Art. 74. - În lipsa unei clauze contrare, drepturile patrimoniale de autor asupra programelor pentru calculator, create de unul sau de mai mulți angajați în exercitarea atribuțiilor de serviciu ori după instrucțiunile celui care angajează, aparțin acestuia din urmă.

Art. 75. - (1) În lipsa unei clauze contrare, printr-un contract de utilizare a unui program pentru calculator se prezumă că:

a) utilizatorului i se acordă dreptul neexclusiv de utilizare a programului pentru calculator;

b) utilizatorul nu poate transmite unei alte persoane dreptul de utilizare a programului pentru calculator.”

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

" La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate ".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Trebuie reținut și faptul că principiul prevalenței substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul *luptei împotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Potrivit constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. x/30.04.2015 rezulta ca organele de control au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x97 lei, pe motiv ca societatea nu face dovada ca operatiunea de achizitie a programului informatic de la SC x SRL are scop economic si a calificat-o drept tranzactie artificiala conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal in baza urmatoarelor constatari:

- programul informatic a fost pus la dispozitia SC x SRL, in baza unui contract de comodat incheiat in 05.01.2012 cu SC x SRL pentru utilizarea pe perioada 2013-2014;
- SC x SRL si SC x SRL sunt societati afiliate in sensul art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003;
- in data de 14.01.2014 programul informatic a fost predat de SC x SRL catre furnizorul programului SC x SA;
- in aceeași perioada 2013-2014 contestatara a utilizat si programul informatic xx.

Avand in vedere ca programul informatic constituie obiect al drepturilor de autor, iar din continutul contractelor anexate la dosarul cauzei rezulta ca la data achizitiei de catre contestatara, aceste drepturi apartineau SC x SA in calitate de proprietar al acestei aplicatii, fapt ce rezulta din adresa nr.x/22.04.2015 prin care si SC x SA mentioneaza ca nu a acceptat ca SC x SRL sa vanda aplicatia catre societatea contestatara, cat si din procesul verbal de predare a programului de catre SC xuse SRL, nu se poate retine ca tranzactia privind achizitia programului informatic de la SC x SRL are un continut economic.

De asemenea, se retine faptul ca, incepand cu anul 2012 cand contestatara a utilizat aplicatia cu titlu gratuit in baza contractului de comodat incheiat cu SC x SRL pana la achizitia programului informatic de la SC x SRL-in insolventa in decembrie 2014, contestatara si-a desfasurat aceeasi activitate, cu acelasi program informatic, fara sa apeleze la niciun fel de serviciu exterior, astfel ca nu se retine necesitatea achizitionarii acestuia incepand cu 19.12.2014, moment la care SC x SRL-in insolventa nu era proprietarul dreptului de autor.

In materia TVA, in vederea demonstrarii necesitatii achizitiei de bunuri/servicii in scopul operatiunilor taxabile societatea trebuie sa prezinte documente justificative, avand in vedere ca legiuitorul a conceput dreptul de deducere a TVA nu ca pe o fictiune, ci in sensul ca trebuie dovedit ca fiind efectuat in conformitate cu necesitatile contribuabilului pentru realizarea de operatiuni taxabile, in acest sens fiind si Decizia nr.x/09.03.2012 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Se retine ca, societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale, dar aceasta nu a depus la dosarul cauzei documente noi fata de cele luate in considerare de organele de inspectie fiscala.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că pentru deducerea TVA aferentă achizitiei in cauza nu este suficientă existența contractului de vanzare și a facturii întocmite conform legii, în vederea demonstrării necesității achiziției programului informatic în scopul operațiilor taxabile, conform art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, simpla achiziție a acestuia nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a imobilizării necorporale achiziționata, respectiv pentru desfășurarea unei

activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile, cu atât mai mult cu cât, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, contribuabilul a utilizat aplicația având drept de folosință gratuit acordat de către furnizorul SC x SRL încă din anul 2012.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Referitor la invocarea de către societate a faptului că susținerile organelor de inspecție fiscală sunt subiective, tendentioase, nefondate, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei** întrucât tranzacția privind achiziția programului informatic de la SC x SRL este o tranzacție artificială, nu are un conținut economic și nu se regăsește în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial fiind acela de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate (rambursarea TVA solicitată ca urmare a deducerii TVA aferente achiziției).

Prin urmare, întrucât avea obligația de a demonstra că operațiunile au scop economic, aspecte care nu au fost dovedite în prezenta cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, înscrisă în factura nr. x/19.12.2014 primită de la furnizorul SC x SRL, în mod corect reîncadrând tranzacția efectuată, astfel încât contestația SC x SRL urmează să se respingă ca neîntemeiată.

3.2. Referitor la accesorii aferente TVA în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii aferente TVA în suma de x lei, în condițiile în care în sarcina contribuabilei s-au reținut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin decizia de impunere contestată.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/30.04.2015, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x/30.04.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații:

- x lei reprezentând TVA stabilită suplimentară;
- x lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentară și rămasă de plată în suma de x lei (x lei-dobânzi de întârziere și x lei-penalități de întârziere) calculate pentru perioada 25.01.2014-30.04.2014.

Prin contestația formulată contestată înțelege să conteste TVA în suma de x lei și accesorii aferente în suma de x lei, fără a prezenta modalitatea de determinare a acestora.

In drept, în ceea ce privește calculul majorărilor de întârziere, dispozițiile art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată prevăd :

“Art. 119 - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere**”.

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Începând cu 10.04.2011, conform Ordonanței de urgență nr. 39/2010:

„(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Incepand cu 01.03.2014, conform Ordonanței de urgență nr. 8/2014:

(7) Nivelul dobânzii este de **0,03%** pentru fiecare zi de întârziere.

Incepand cu data de 01.07.2013 Ordonanța de urgență nr. 50/2013 prevede:

Art. 120¹ - **(2)** Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Avand in vedere că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente TVA stabilita suplimentar la plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit prin decizia de impunere atacata, contestatia a fost respinsa in conformitate cu cele retinute la pct.3.1. din prezenta decizie, coroborat cu principiul de drept „*accessorium sequitur principalae*” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, se vor aplica si pentru acest capat de cerere prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va respinge ca neintemeiata și pentru suma de x lei cu titlu de accesorii aferente TVA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145, alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119, art.120 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC x SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/30.04.2015, emisa de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice, pentru suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

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