



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 547/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. CIA S.A.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la
Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. CIA S.A.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca si **sediul procesual ales la Societatea Civila de Avocati NSA din mun. Cluj-Napoca, str.**, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de2011 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala nr. 1, inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....2011, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus.

Petenta contesta suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- y lei - taxa pe valoarea adaugata,
- y lei - maj. de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia, formulata de Societatea Civila de Avocati NSA din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. CJ/..../B/2011), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/ 31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de2011 si comunicat petentei la data de2011 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de

Inspectie Fiscala Cluj la data de2011, fiind inregistrata sub nr. -/.....2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. CIA S.A.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei, act administrativ fiscal emis in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data2011.

Prin contestatia inregistrata sub nr. -/....2011 si completarile aduse prin adresa nr. -/....2011, societatea contestatoare solicita:

- in principal, sa constatati nulitatea absoluta a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011, precum si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala din data de2011,

- in subsidiar, in ipoteza inlaturarii motivelor de nulitate absoluta invocate, sa dispuneti anularea partiala a operatiunii administrative Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011, si anularea partiala a actului administrativ fiscal Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala din data de2011, acte intocmite in mod netemeinic si nelegal, cu consecinta exonerarii subscrisei de la plata obligatiilor in cuantum de y lei, reprezentand TVA, precum si a majorarilor de intarziere in cuantum de y lei aferente acestei sume.

In sustinerea afirmatiilor sale, societatea contestatoare arata ca:

IN FAPT,

- in cursul anului 2007, Ministerul Educatiei Cercetarii si Tineretului, prin Centrul National de Management Programe a demarat un concurs de proiecte in vederea atribuirii Proiectului Complex de cercetare „*Sistem integrat pentru supravegherea continua in retea inteligenta e-Health a pacientilor cu afectiuni cardiologice -CARDIONET*”, proiect care a fost atribuit unui consortiu format din partenerii CIA, iar Contractul de Finantare pentru Executie Proiect nr.-.../.....2007 a fost semnat de catre liderul consorțiului, UTC,

- finantarea in cuantum de y lei are ca scop dezvoltarea de tehnologii de cercetare, in scopul cresterii competitivitatii, iar conform art. 45 alin. (1) din Contractul de Finantare, rezultatele cercetarii obtinute apartin membrilor consorțiului, in functie de participarea fiecaruia in cadrul proiectului,

- in cadrul executarii proiectului liderul consortiului a primit de la autoritatea contractanta sumele reprezentand finantarea acordata pentru proiect, care apoi pe baza Rapoartelor de activitate si a Devizelor cadru au fost achitate catre fiecare dintre partenerii consortiului, solicitand in acest sens documente justificative de la fiecare dintre membri, astfel ca urmare a solicitarilor, subscrisa am emis catre UTC un numar de x facturi fiscale, in valoare totala de y lei,

- avand in vedere caracterul proiectului, sursa de finantare, caracterul finantarii si faptul ca toate drepturile rezultate din activitatea de cercetare apartin subscrisei, sumele reprezentand valoarea Proiectului Cardionet aferente activitatii subscrisei nu pot fi incluse in sfera de aplicare a TVA. sens in care toate facturile au fost emise fara TVA,

- organele fiscale califica activitatile realizate in cadrul proiectului ca fiind „*prestari servicii*” conform dispozitiilor art. 134, alin. (2) din Codul Fiscal, activitati care sunt generatoare de TVA,

- conform retineririlor inspectorilor fiscali, activitatea subscrisei in cadrul Proiectului Cardionet nu este una scutita de TVA, deoarece Contractul de Finantare este incheiat dupa data de2006, data de la care „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”, nu mai sunt scutite de TVA, potrivit art. 161, alin. 19 din Codul fiscal, motiv pentru care au procedat la recalcularea TVA colectat aferente acestor „prestari de servicii de cercetare”, stabilindu-se suplimentar un TVA de plata in suma de y lei.

IN DREPT,

- Decizia de Impunere si Raportul de Inspectie Fiscala sunt nule absolut pentru nerespectarea competentei materiale de inspectie fiscala a Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii din Judetul Cluj, intrucat conform art. 99, alin. (1) Cod fiscal, inspectia fiscala se exercita exclusiv, nemijlocit si neingradit prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, conform dispozitiilor prezentului titlu, ori de alte autoritati care sunt competente, potrivit legii, sa administreze impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat,

- in masura in care DGFP Cluj nu detinea la data efectuarii inspectiei fiscale un Ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, conform alin. (3), ale art. 99 Cod fiscal, prin care i se deleaga atributiile de inspectie fiscale ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Cluj, actul de control si toate actele care au fost emise in baza acestuia, sunt nule absolut.

- extinderea perioadei controlate cu ocazia inspectiei fiscale peste perioada de 3 ani fiscali fara a motiva si dovedi necesitatea controlului

extins, atrage nulitatea absoluta a Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere, ori pentru ca perioada controlata sa poata fi extinsa, organul fiscal are obligatia de a motiva aceasta extindere, prin identificarea a cel putin una dintre situatiile prevazute de dispozitiile art. 98, alin. (3) din Cod fiscal,

- in lipsa motivarii si dovedirii situatiilor care justifica extinderea perioadei controlate, efectuarea inspectiei fiscale in afara perioadei de 3 ani fiscali atrage nulitatea actului de control si a actelor administrativ-fiscale subsecvente,

- Decizia de Impunere si Raportul de Inspectie Fiscala sunt nule absolut pentru lipsa mentiunilor obligatorii prevazute de art. 43 Cod fiscal, intrucat, organul fiscal nu a procedat la clarificarea chestiunilor juridico-fiscale si nu a analizat specificitatea Contractului de finantarea si caracteristicile activitatilor efectuate de catre subscrisa, in pofida faptului ca prin obiectiunile la discutia finala privind Inspectia Fiscala societatea a prezentat informatii si documente pentru corecta calificare a raportului juridic de drept fiscal nascut ca urmare a participarii la Proiectul Cardionet,

- ignorarea raportului juridic esential nascut in cadrul participarii la proiect, precum si ignorarea elementelor specifice raportului juridic de drept fiscal echivaleaza cu o nemotivare in fapt si in drept a Raportului de Inspectie Fiscala si a Deciziei de Impunere, sanctionata cu nulitatea actului administrativ fiscal si a operatiunii material administrative ce a stat la baza acestuia,

- 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 constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plata si pentru care locul este considerat a fi in Romania, realizate de o persoana impozabila,

- 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,

- avand in vedere ca toate drepturile rezultate din activitatea de cercetare desfasurata in cadrul proiectului apartin subscrisei, din punct de vedere fiscal, aceasta modalitate de utilizare a rezultatelor activitatii de cercetare-dezvoltare nu se cuprind in sfera taxei pe valoare adaugata, cu aprecierea ca organul fiscal in mod eronat a calificat activitatile realizate in cadrul proiectului de catre subscrisa contestatoare ca fiind „prestari servicii”

conform dispozitiilor art. 134, alin. (2) din Codul Fiscal, respectiv activitati generatoare de TVA,

- mai mult, in cadrul Procesului-Verbal de control financiar incheiat la data de2009 ca urmare a controlului financiar efectuat in perioada 2009-....2009 cu privire la perioada verificata cuprinsa intre2006-.... 2008, organele fiscale nu au retinut vreo incalcare din partea subscrisei a normelor referitoare la taxa pe valoare adaugata, in derularea Proiectului Cardionet,

- anulara obligatiilor principale reprezentand taxa pe valoarea adaugata atrage, in virtutea principiului „accesorium sequitur principale” si anulara masurilor accesorii de obligare la plata a majorarilor de intarziere aferente taxa pe valoarea adaugata stabilit suplimentar.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de y lei aferenta perioadei fiscale ...2006-.....2011 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna 2011 inregistrat la Administratia Finantelor Publice Contribuabili Mijlocii Cluj sub nr. -/....2011, cu optiune de rambursare a sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata societatea a realizat venituri scutite de TVA prin participarea la doua proiecte de cercetare, respectiv Food Trace si Cardionet, proiecte finantate prin Univesitatea Tehnica Cluj, activitati economice care pana la data de 31.12.2006 sunt scutite de TVA, in conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

Incepand cu anul 2007, aceste activitati de cercetare dezvoltare nu se mai incadreaza in cadrul operatiunilor scutite de TVA, cu o singura conditie prevazuta la art. 161, alin. (19), din Legea nr. 571/2003, republicata, potrivit careia *"in cazul contractelor ferme, incheiate pana la data de 31.12.2006 inclusiv, se aplica prevederile legale in vigoare la data intrarii in vigoare a contractelor"*.

Din analiza celor doua proiecte de cercetare derulate in perioada verificata, rezulta ca, contractul pentru proiectul Cardionet a fost incheiat in

anul 2007, prin incheierea Contractului de finantare pentru executie proiecte nr. II--/.....2007, inregistrat sub nr. CNMP ...DI/.....2007.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca proiectul Cardionet a fost incadrat de societate in mod eronat la activitati scutite, deoarece contractul a fost incheiat la data de2007 perioada in care activitatea de cercetare dezvoltare nu mai este scutita conform art. 141 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal. Astfel, in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea TVA colectat aferent acestor prestari de servicii de cercetare, stabilindu-se TVA suplimentar in suma de y lei.

Totodata in sarcina societatii au fost calculate si obligatii fiscale accesorii in suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere aferente neachitarii la scadenta a obligatiilor de plata stabilite suplimentar ca datorate bugetului de stat la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este ca Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sa se pronunte daca S.C. CIA S.A. Cluj-Napoca datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/.....2011, in conditiile in care acestea sunt aferente unor activitati de cercetare dezvoltare efectuate in baza unor contracte incheiate dupa data de 01.01.2007, data de la care astfel de activitati nu reprezinta operatiuni economice scutite de TVA.

Perioada supusa verificarii :2006 -2011.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii ... 2011, depus de **S.C. CIA S.A.** cu sediul in Cluj-Napoca la organele fiscale competente si inregistrat sub nr. -/.....2011, pentru suma totala de y lei aferenta perioadei fiscale2006-,,2011.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, fiind respinsa pentru suma de y lei, petenta contestand partial aceasta masura, respectiv respingerea de la rambursare pentru suma de y lei.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/.....2011, masura respingerii rambursarii

pentru suma de y lei contestata de petenta, a fost luata de organele de inspectie fiscala intrucat s-a constatat ca agentul economic **nu a colectat taxa pe valoarea adaugata** aferenta facturilor fiscale emise catre UTC si care sunt cuprinse in anexa nr. 4 la RIF (x pozitii, baza de impozitare y lei).

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului la rambursare pentru suma totala de y lei, precum si stabilirea in sarcina sa a majorarilor de intarziere in suma de y lei, aducand in sustinerea solicitarii sale pentru admiterea contestatiei, motivele prezentate la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la invocarea nulitatii actelor atacate pentru:

- nerespectarea competentei materiale de inspectie fiscala a Administratiei Finantelor Publice Contribuabili Mijlocii Cluj,
- extinderii perioadei controlate cu ocazia inspectiei fiscale peste perioada de 3 ani stabilita de art. 98, alin. (3) Cod procedura fiscala,
- lipsa mentiunilor obligatorii prevazute de art. 43 Cod procedura fiscala.

In ceea ce priveste aceste aspecte procedurale invocate de catre societatea contestatoare, **cauza supusa solutionarii este daca ele afecteaza valabilitatea inspectiei fiscale, a raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, astfel incat sa conduca la nulitatea acestor acte administrativ fiscale.**

Pentru solutionarea acestui capat de cerere din contestatia formulata de catre petenta, aplicabile sunt prevederile art. 46 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la nulitatea unui act administrativ fiscal, se arata ca:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

In consecinta, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se constata ca numai pentru lipsa unuia din elementele enumerate, legiuitorul a prevazut ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.

In ceea ce priveste motivele invocate de catre petenta pentru sustinerea solicitarii sale privind nulitatea actelor administrative atacate, se impun urmatoarele precizari:

a) fata de aspectul privind nerespectarea competentei materiale de inspectie fiscala a Administratiei Finantelor Publice Contribuabili Mijlocii Cluj facem precizarea ca un contribuabil este supus unei inspectii fiscale potrivit

competentei teritoriale date de actele normative in vigoare la data inceperii demersurilor privind declansarea efectuarii acesteia.

Potrivit dispozitiilor art. 99 O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, ale art. 4, alin. (2), pct. 44 si alin. (3), pct. 4.b) din H. G. nr. 109/18.02.2009 privind organizarea si functionarea A.N.A.F., precum si Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 1348/2009, competenta teritoriala privind efectuarea inspectiei fiscala pentru contribuabilul S.C. CIA S.A. cu sediul in Cluj-Napoca, revine Serviciilor de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice jud. Cluj, unitate la nivelul careia sunt organizate structuri fiscale imputernicite pentru indeplinirea unor astfel de atributii din competenta de activitate a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

In drept, prevederile art. 99 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la competenta organelor fiscale privind efectuarea inspectiei fiscale, precizeaza :

„Art. 99 Competenta

(1) *Inspectia fiscala se exercita exclusiv, nemijlocit si neingradit prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, conform dispozitiilor prezentului titlu, ori de alte autoritati care sunt competente, potrivit legii, sa administreze impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) *Competenta de exercitare a inspectiei fiscale pentru Agentia Nationala de Administrare Fiscala si unitatile sale subordonate se stabileste prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. Organele de inspectie fiscala din aparatul central al Agentiei Nationale de Administrare Fiscala au competenta in efectuarea inspectiei fiscale pe intregul teritoriu al tarii.*

(3) *Competenta privind efectuarea inspectiei fiscale se poate delega altui organ fiscal. In cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala conditiile in care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala”.*

De asemenea, prevederile art. 42, alin. 1 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 1348/2009, referitoare la exercitarea inspectiei fiscale, arata:

“(1) Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice judetene exercita atat inspectii fiscale la contribuabilii persoane juridice, altii decat cei din categoria contribuabililor mari si la contribuabili persoane fizice, cat si controale financiare la contribuabilii persoane juridice la care statul este actionar, in limita competentelor stabilite”.

Totodata, potrivit art. 2 si art. 3, lit. a) din acelasi act normativ retinem:

"Art.2 Directia generala a finantelor publice isi desfasoara activitatea la nivelul fiecarui judet, in baza legilor, Ordonantelor Guvernului, Ordinilor si Instructiunilor elaborate de ANAF si Ministerul Finantelor Publice, avand in componenta Activitatea de metodologie si administrarea veniturilor statului, Activitatea de trezorerie si contabilitate publica, **Activitatea de inspectie fiscala ...".**

"Art.3 Directia generala a finantelor publice judeteană are urmatoarele atributii principale :

a) desfasoara ansamblul activitatilor de administrare fiscala a contribuabilor, respectiv : inregistrarea fiscala, declararea, stabilirea, colectarea si verificarea impozitelor, taxelor , contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat [...]".

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale citate mai sus, rezulta ca acest aspect invocat de catre petenta privind necompetenta organelor fiscale din cadrul DGFP Cluj de a exercita inspectia fiscala asupra S.C. CIA S.A. Cluj-Napoca este total eronat si nejustificat, astfel incat acesta nu poate afecta valabilitatea Deciziei de impunere nr. F-CJ -/.....2011, a Raportului de inspectie fiscala nr. F-CJ -/.....2011 si nici nu conduce la nulitatea acestor acte administrativ fiscale.

b) fata de aspectul privind extinderea perioadei controlate cu ocazia inspectiei fiscale peste perioada de 3 ani stabilita de art. 98, alin. (3) Cod procedura fiscala.

Petenta pretinde nulitatea actelor de control incheiate la societate, pentru obligatiile fiscale aferente perioadei 2006-2007, desi din cuprinsul acestor acte si a anexelor intocmite in acest sens, se constata ca nu a fost stabilita nici o obligatie fiscala in sarcina societatii pentru perioada .. 200.6 - 2007.

In drept, referitor la perioada supusa inspectiei fiscale, art. 98 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza ca:

"(1) *Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.*

(2) *La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, in conditiile alin. (1).*

(3) *La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale. Insectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, daca este identificata cel putin una dintre urmatoarele situatii:*

a) *exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

b) nu au fost depuse declaratii fiscale in interiorul termenului de prescriptie;

c) nu au fost indeplinite obligatiile de plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat".

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. F-CJ -/.....2011, se retine ca inspectia fiscala a fost efectuata la cererea agentului economic pentru rambursarea taxei pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii 2011, situatie in care solicitarea contribuabilei putea fi solutionata numai in urma analizei de risc.

In acest sens, prevederile Ordinului M.F.P. nr. 263/22.02.2010 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, referitor la procedura de solutionare a solicitarilor de rambursare, arata ca:

"A. Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare

1.1. Compartimentul de analiza de risc, denumit in continuare compartiment de specialitate, va analiza solicitarile de rambursare in vederea solutionarii.

1.2. Procedura are ca scop final incadrarea fiecărei persoane impozabile intr-o categorie de risc fiscal, in functie de comportamentul sau fiscal, precum si in functie de riscul pe care aceasta il prezinta pentru administratia fiscala.

2. Deconturile cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare se solutioneaza in functie de gradul de risc fiscal pe care il prezinta fiecare persoana impozabila, astfel:

a) in cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mic - prin emiterea Deciziei de rambursare a TVA;

b) in cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mediu - cu analiza documentara;

c) in cazul deconturilor de TVA cu risc fiscal mare - cu inspectie fiscala anticipata".

In urma analizei efectuate de compartimentul de specialitate in baza prevederilor legale de mai sus, societatea a fost incadrata la risc fiscal mare, controlul efectuandu-se cu inspectie fiscala anticipata extinsa pe perioada de prescriptie de 5 ani.

Extinderea controlului fiscal pe perioada de prescriptie s-a datorat faptului ca in timpul documentarii, organele de inspectiei fiscale au avut indoieli in ceea ce priveste corectitudinea modului de indeplinire de catre contribuabila a obligatiilor fiscale fata de bugetul consolidat al statului, suspiciuni care au fost determinate de depunerea in mod repetat de catre petenta de declaratii rectificative privind impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate.

Astfel, s-a constatat ca societatea contestatoarea depune declaratii rectificative privind impozitele si contributiile aferente perioadelor: ... 2007; ... 2008; ..., ..., ... 2009; ...-... 2010, precum si efectuarea de regularizari ale taxei pe valoarea adaugata prin deconturile lunilor: 2009, ... si 2011.

Existenta unui numar relativ mare de declaratii rectificative depuse de catre contribuabil in perioada 2007-2011, conduce la existenta unor "*indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*", fapt care a determinat ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la extinderea controlului fiscal pe perioada de prescriptie de 5 ani.

De retinut este si plata cu intarziere a obligatiilor fiscale datorate de societatea contestatoare la sursa TVA in perioada verificata, astfel obligatia de plata in suma de y lei rezultata din Decontul de TVA nr. -/2006, a fost stinsa prin plata efectuata cu OP nr. -/.....2006, intarziere pentru care a fost emisa Decizia de accesorii nr. -/2006.

Una din situatiile care determina extinderea inspectiei fiscale pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, este atunci cand "*nu au fost indeplinite obligatiile de plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat*", conditie care se regaseste in speta analizata daca se are in vedere aspectul mentionat mai sus.

In drept, dispozitiile art. 22, din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza ca prin obligatii fiscale se intelege:

„a) obligatia de a declara bunurile si veniturile impozabile sau, dupa caz, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligatia de a calcula si de a inregistra in evidentele contabile si fiscale impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligatia de a plati la termenele legale impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;”

Prin urmare, faptul ca societatea contestatoare nu a achitat la termenul legal obligatia de plata declarata prin decontul de TVA, constituie unul din motivele pentru care inspectia fiscala a fost extinsa pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

Faptul ca prin raportul incheiat de organele de inspectie fiscala nu s-au detaliat motivele efectuarii inspectiei pentru intreaga perioada de prescriptie nu afecteaza valabilitatea actelor administrativ fiscale incheiate si nu conduce la nulitatea acestora, intrucat acest aspect nu este prevazut de legiuitor ca fiind un element prevazut la art. 46 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

c) fata de aspectul invocat privind lipsa mentiunilor obligatorii prevazute de art. 43 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul procedura fiscala.

Petenta sustine ca organele de inspectie fiscala nu a procedat la clarificarea chestiunilor juridico-fiscale in speta si nu a analizat specificitatea Contractului de finantare si caracteristicile activitatilor efectuate de catre subscrisa, fapt care echivaleaza cu o nemotivare in fapt si in drept a Raportului de Inspectie Fiscala si a Deciziei de Impunere, sanctionata cu nulitatea actului administrativ fiscal si a operatiunii material administrative ce a stat la baza acestuia.

Se retine din Referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, ca in timpul controlului fiscal s-a procedat la clarificarea aspectelor juridico-fiscale, s-a analizat specificitatea Contractului de finantare si caracteristicile activitatilor efectuate de catre agentul economic, fiind analizate informatiile si documentele puse la dispozitie pentru corecta clarificare a raportului juridic de drept fiscal nascut ca urmare a participarii contribuabilului la Proiectul Cardionet.

Prin Obiectiunile depuse la discutia finala societatea contestatoare nu a adus alte elemente suplimentare care sa probeze solicitarea sa privind scutirea de TVA pentru operatiunile economice derulate in cadrul proiectului mentionat.

In drept, prevederile art. 65 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitor la sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, arata ca:

"(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Concluzionand asupra aspectelor mentionate mai sus, se constata ca motivele invocate de catre petenta nu se regasesc intre elementele enumerate de legiuitor la art. 46 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care **sa conduca la nulitatea actelor administrativ fiscale atacate, motiv pentru care contestatia formulata de catre petenta privind acest capat de cerere este neantemeiata.**

III.b Referitor la suma de y lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei stabilita suplimentar in sarcina petentei, se datoreaza faptului ca societatea verificata **nu a colectat taxa pe valoarea adaugata** aferenta facturilor fiscale emise catre UTC in perioada ... 2007-..... 2010.

Situatia privind facturile emise aferent carora au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare (contestate de catre petenta) se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	nr. doc. / data	Baza	Cota TVA %	Valoare TVA	Scadenta platii	Obs.
1.						
....						
	Total					

Potrivit Raportului de inspectie fiscala se retine ca, in urma controlului fiscal efectuat, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a realizat venituri scutite de TVA prin paticiparea la doua proiecte de cercetare, respectiv Food Trace si Cardionet, proiecte finantate prin UTC, activitati economice care pana la data de2006 sunt scutite de TVA, in conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal.

Dispozitiile legale mentionate mai sus, referitoare la operatiunile din interiorul tarii scutite de taxa, in vigoare pana la data de 31.12.2006, arata:

"(2) Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:

a) activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor si proiectelor, precum si a actiunilor cuprinse in Planul national de cercetare-dezvoltare si inovare, in programele-nucleu si in planurile sectoriale, prevazute de Ordonanța 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".

Incepand cu anul 2007, ca urmare a intrarii in vigoare a Legii nr. 343/17.07.2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste activitati de cercetare dezvoltare nu se mai incadreaza in cadrul operatiunilor scutite de TVA, cu exceptia prevazuta la art. 161, alin. (19), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, potrivit careia:

"(19) In cazul contractelor ferme, incheiate pana la data de 31.12.2006 inclusiv, se aplica prevederile legale in vigoare la data intrarii in vigoare a contractelor, pentru urmatoarele operatiuni:

a) activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor si proiectelor, precum si a actiunilor cuprinse in Planul national de cercetare-dezvoltare si inovare, [...]"

Din analiza celor doua proiecte de cercetare derulate in perioada verificata, rezulta ca, contractul pentru proiectul Food Trace a fost semnat in anul 2006 si inregistrat sub nr. -/....2006, situatie in care acestuia ii este aplicabila exceptia prevazuta la art. 161, alin. (19), din Legea nr.

571/22.12.2003 privind Codul fiscal, in sensul ca activitatile efectuate prin derularea acestuia dupa data de 31.12.2006 se incadreaza in operatiuni scutite de TVA.

In ceea ce priveste contractul privind proiectul Cardionet, se constata ca acesta a fost intocmit in anul 2007, prin incheierea Contractului de finantare pentru executie proiecte nr. II--/....2007, inregistrat sub nr. CNMP ..DI/....2007, situatie in care realizarea activitatilor de cercetare dezvoltare stipulate de prevederile acestui contract nu se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca realizarea activitatilor din proiectul Cardionet au fost incadrate de societate in mod eronat la operatiuni economice scutite de TVA, deoarece contractul a fost incheiat la data de2007 perioada in care activitatea de cercetare dezvoltare nu este operatiune scutita in conformitate cu prevederile art. 141 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal si prin urmare aceasta a procedat gresit la facturarea acestor operatiuni efectuate fara taxa pe valoarea adaugata.

In situatia data, avand in vedere prevederile legale referitoare la operatiunile scutite de TVA, aplicabile dupa data de 31.12.2006, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la recalcularea obligatiilor fiscale datorate de societatea contestatoare bugetului de stat la sursa TVA, prin colectarea taxei aferenta prestarilor de servicii de cercetare facturate catre UTC, stabilindu-se TVA suplimentar in suma de y lei.

Referitor la invocarea de catre petenta a faptului ca la stabilirea obligatiilor fiscale retinute in sarcina sa, organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere ca rezultatele cercetarii raman in proprietatea unitatii si pe cale de consecinta nu are loc o prestare de servicii care sa reprezinte o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA, precizam ca dispozitiile legale referitoare la activitatea de cercetare dezvoltare realizate in baza unor contracte incheiate dupa data de 31.12.2006, nu stipuleaza ca aceasta reprezinta operatiune scutita de TVA.

Prin faptul ca dupa data de 31.12.2006 activitatea de cercetare dezvoltare nu mai este inclusa in cadrul operatiunilor scutite de taxa potrivit dispozitiilor art. 141 din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul fiscal, rezulta ca activitatea de cercetare dezvoltare este operatiune impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, fara ca legiutorul sa faca o incadrare a acesteia activitati in functie de modul in care executantul isi valorifica rezultatele, asa cum in mod eronat sustine contestatoarea.

In ceea ce priveste acest aspect invocat de catre contestatoare, prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitoare la operatiunile impozabile din punct de vedere al TVA, arata:

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

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

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

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

iar la art. 128, alin. (1) din acelasi act normativ mentionat mai sus, se precizeaza ca:

(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar".

Din parcurgerea Contractului de finantare pentru executie proiecte nr. ...-.../.....2007, se retine ca acesta este incheiat intre Centrul National de Management Programe - CNMP Bucuresti in calitate de **autoritate contractanta** si Universitatea Tehnica din Cluj-Napoca in calitate de **contractor**, pentru realizarea proiectului "Sistem integrat pentru supraveghere continua in retea inteligenta e-Health a pacientilor cu afectiuni cardiologice - CARDIONET", proiect in cadrul caruia societatea contestatoare are calitatea de participant.

In aceasta calitate, petenta efectueaza anumite activitati de cercetare dezvoltare si inovare, care, chiar daca raman in proprietatea sa, sunt puse la dispozitia UTC pentru a fi integrate in proiectul pe care acesta din urma s-a angajat sa il realizeze, situatie in care entitatea contractoare dispune de rezultatele cercetarii societatii contestatoare ca si un proprietar.

Astfel ca, intre petenta si UTC are loc o livrare de bunuri in conformitate cu prevederile art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, contravaloarea acestora fiind decontata in baza facturilor fiscale emise de catre S.C. CIA S.A. Cluj-Napoca.

Prin urmare, operatiunile derulate intre cele doua entitati sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, contrar sustinerilor petentei care invoca dreptul de proprietate asupra rezultatelor cercetarii.

In ceea ce priveste stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a unor obligatii fiscale suplimentare aferente facturilor fiscale emise de catre petenta, aplicabile sunt dispozitiile art. 132², alin. (1) si alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, unde se precizeaza:

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) **la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;**".

In contextul prevederilor legale citate mai sus si a considerentelor mentionate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal la colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale emise de petenta catre UTC si stabilirea in sarcina societatii contestatoare a unei diferente suplimentare de plata in suma de y lei.

In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a faptului ca la data de2009 a fost intocmit Procesul-Verbal de control financiar fara ca organele fiscale sa retina vreo incalcare din partea subscrisei a normelor referitoare la taxa pe valoare adaugata, aratam ca obiectivele urmarite cu ocazia verificarii incheiate prin emiterea actului de control mentionat a vizat alte aspecte decat modul de indeplinire de catre societate a obligatiilor fiscale, acesta nefiind intocmit in urma unei inspectii fiscale a carui obiect este stipulat de prevederile art. 94, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Avand in vedere considerentele precizate mai sus, precum si faptul ca motivele invocate de catre societate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, aceasta se va respinge ca neantemeiata pentru suma de y lei.

III.c Referitor la suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost calculate pentru debitul de plata in suma totala de y lei, stabilit suplimentar in sarcina petentei prin actul administrativ fiscal atacat.

In drept, la stabilirea in sarcina contribuabilei a obligatiilor fiscale accesorii au fost aplicate prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 01.07.2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada2007-30.06.2010), cota 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cota 0,04% (pentru perioada 01.10.2010 -2011), asupra debitului stabilit ca datorat bugetului de stat de catre

contribuabila pentru activitatea desfasurata in perioada verificata (anexa nr. 4 la RIF).

Potrivit considerentelor prezentate la punctul III.b al prezentei, se retine ca societatea contesta doar partial debitul de natura taxei pe valoarea adaugata stabilit suplimentar in sarcina sa prin actul administrativ atacat, fara a contesta debitul in suma de y lei (y-y lei), insa contesta majorarile de intarziere in totalitate lor, chiar si cele aferente acestui debit.

Intrucat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei nu a fost contestat, coroborat cu faptul ca societatea nu aduce nici un argument in ceea ce priveste modul stabilire si de calcul al obligatiilor fiscale accesorii aferente acestui debit, rezulta ca petenta datoreaza bugetului de stat si majorarile de intarziere aferente, in suma de y lei.

Calculul obligatiilor fiscale accesorii aferente debitului in suma de y lei, efectuat in baza anexei nr. 4 la RIF, se prezinta astfel:

Nr. crt.	obligatia de plata		scadenta la plata	Zile intarz.	Cota intarz.	Majorari/dobanzi	Observ.
	lunara	cumulata					
1.							
.....							

Avand in vedere considerentele prezentate, se constata ca societatea datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii mentionate mai sus, astfel incat contestatia formulata de catre petenta urmeaza a **se respinge ca nemotivata pentru suma de y lei.**

Intrucat potrivit celor prezentate, la punctul III.b ale prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei (contestat de petenta), se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei (y-y lei)** cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, calcularea acestora reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***".

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale in suma de y lei datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la acest capat de cerere, **urmeaza a fi respins ca neantemeiat pentru suma de y lei,** reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1),

lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. CIA S.A.** cu sediul in **Cluj-Napoca**, jud. Cluj, C.U.I. ..., privind capatul de cerere referitor la nulitatea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F CJ -/....2011 si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-CJ -/.....2011.

2. Respingerea ca nemotivata si nesustinuta cu documente a capatului de cerere din contestatia formulata de **S.C. CIA S.A.** cu sediul in **Cluj-Napoca**, jud. Cluj, C.U.I. ..., pentru suma de **y lei** reprezentand majorari de intarziere la taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011.

3. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. CIA S.A.** cu sediul in **Cluj-Napoca**, jud. Cluj, C.U.I. ..., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F CJ -/....2011, dupa cum urmeaza:

- y lei - taxa pe valoarea adaugata,
- y lei - maj. de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

4. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV