

DECIZIA nr 470/2013
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
reinregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, de catre **X**, cu sediul in x, privind reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x.

Se retine ca, la cererea expresa a sucursalei, prin Decizia nr. x, DGFP – MB a dispus suspendarea solutionarii contestatiei mai sus amintita, pentru o perioada de 2 luni de la data emiterii acestei decizii, urmand ca dupa incheierea acestei perioade, procedura administrativa sa fie reluata din oficiu.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x emisa de AFP Sector 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – S1 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata ;
- x lei – accesorii aferente TVA.

Sucursala contesta numai urmatoarele obligatii de plata :

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata ;
- x lei – accesorii aferente TVA.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata sucursala aduce urmatoarele argumente:

A – Referitor la contractele POSDRU

1. - organele de inspectie fiscala nu au inteles modul de functionare al Acordurilor de parteneriat ; acestea confunda notiunea de cooperare ce intervine intre persoanele care alcatuiesc un parteneriat in scopul atingerii de obiective comune cu relatia dintre un contractor si subcontractorii sai ;

- acordul de parteneriat reprezinta o conventie privind cooperarea partilor privind atingerea scopului comun si nu reprezinta prestari de servicii intre parteneri si nu da nastere unei persoane juridice constituite de/intre parteneri ;

- obiectivul parteneriatului il reprezinta stabilirea responsabilitatilor fiecarui partener in vederea implementarii proiectelor ;

- clauzele contractelor vor fi aplicabile mutandis mutandis si partenerilor ;

- partenerii nu sunt subcontractorii partenerului principal, ci acestia impreuna cu partenerul principal depun eforturi comune pentru implementarea proiectelor POSDRU ;

2. - activitatile derulate in cadrul acordurilor sunt realizate in beneficiul direct al publicului – tinta, activitati derulate impreuna cu toti partenerii, indeplinind responsabilitatile impuse prin acord si obligatiile din contracte, aplicabile tuturor partenerilor din Acordul de parteneriat ;

3. – sucursala nu realizeaza prestari de servicii catre partenerul principal, ci catre persoanele care alcatuiesc publicul tinta ; sucursala si ceilalti parteneri nu realizeaza operatiuni in sfera de aplicare a TVA, intrucat activitatile derulate de acestia catre publicul tinta (beneficiarii programului POSDRU) sunt realizate cu titlu gratuit, autoritatea de management, AMPOSDRU, care vizeaza fondurile structurale avand rolul unui finantator.

B – Referitor la contractul PHARE fata de POSDRU :

- organele de inspectie fiscala nu au prezentat in cadrul RIF-ului si nici sucursalei consideratiile AMPOSDRU fata de informatiile solicitate cu privire la implicarea sucursalei in proiectele POSDRU ;

- activitatea derulata de sucursala in cadrul celor 5 contracte POSDRU nu este diferita de cea derulata in cadrul contractului PHARE, diferenta constand in modul de decontare a finantarii nerambursabile datorata modelului de lucru specific reglementat de legislatia aplicabila proiectelor finantate din fonduri structurale si gestionate de AMPOSDRU ;

- in cazul contractului PHARE, sucursala a incheiat in nume propriu contractul de finantare pentru acest proiect si i s-a virat finantarea nerambursabila direct de catre autoritatea de management AMPOSDRU ;

- in ceea ce priveste contractele POSDRU, toti partenerii acordului de parteneriat sunt beneficiari ai fondurilor POSDRU ;

- modelul de decontare a cheltuielilor eligibile este descris de Decizia CE x, respectiv OMFP nr. 2548/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor OUG nr 64/2009, potrivit carora partenerul principal va emite cererea de rambursare in vederea decontarii cheltuielilor eligibile de catre autoritatea de management AMPOSDRU ; costurile angajate de parteneri sunt eligibile in acelasi fel ca si costurile angajate de catre partenerul principal corespunzator rolurilor avute in proiect ;

- partenerul principal are rol de interfata intre autoritatea de management si ceilalti parteneri, in ceea ce priveste decontarile fondurilor structurale in cadrul Proiectelor POSDRU ;

- in ceea ce priveste facturarea, inclusiv AMPOSDRU a identificat ipoteza nasterii unei confuzii referitoare la operatiunile derulate de parteneri in cadrul

proiectelor POSDRU fata de documentatia solicitata pentru rambursarea costurilor eligibile.

In concluzie, sucursala considera ca este in situatia in care fiecare partener din cadrul contractului de asociere este beneficiar al fondurilor POSDRU si nu se considera ca realizeaza o prestare de servicii catre lider, ci contribuie la realizarea proiectului al carui beneficiar nu este identificabil, acesta fiind grupul tinta al proiectului; sucursala nu are obligatia de a emite facturi cu TVA.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – S1 x, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei – accesorii aferente TVA.

Sucursala contesta numai urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei – accesorii aferente TVA.

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

Conform Certificatului constatator emis de ORC sub nr. 336947/02.09.2011 si al Statutului, X este sucursala x, cu sediul in x.

In baza Deciziei nr. x emisa de DGFP-MB, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 1 au efectuat reverificarea perioadei 12.07.2007 – 30.06.2011 pentru taxa pe valoarea.

Urmare controlului efectuat a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x.

Potrivit constatarilor din raport, s-au stabilit urmatoarele diferente de TVA:

1. TVA nedeductibila in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta anului 2008, urmare calcularii de catre organele de inspectie fiscala a pro-ratei;
- x – TVA nedeductibila aferenta achizitiilor realizate pentru proiectul PHARE x, pe motiv ca nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale sucursalei, respectiv beneficiarul fondurilor (OSB) nu realizeaza operatiuni taxabile;

2. TVA colectata suplimentar in suma totala de x lei aferenta contractelor in care sucursala are calitatea de partener, respectiv contractele de finantare avand numere de identificare x, el prestand servicii catre partenerul principal, astfel cum a

reiesit din rapoartele întocmite de sucursala în care sunt descrise serviciile prestate pentru care a primit contrapartida.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii în suma totala de x lei aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata.

Se retine ca sucursala contesta numai urmatoarele obligatii de plata :
- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata (TVA colectata suplimentar) ;
- x lei – accesorii aferente TVA.

1. Referitor la TVA colectata în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca sucursala avea obligatia de a colecta TVA în suma de x lei, în conditiile în care, potrivit Circularei MFP nr. x, publicata pe site-ul MFP, operatiunile efectuate de parteneri în cadrul proiectelor derulate prin POSDRU nu reprezinta operatiuni impozabile, în sensul prevederilor art. 126 alin. 1 din Codul fiscal.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x, organele de control au constatat ca, pentru perioada 12.07.2007 – 30.06.2011, sucursala avea obligatia de a colecta TVA în suma totala de x lei aferenta contractelor în care sucursala are calitatea de partener, respectiv contractele de finantare având numere de identificare x, el prestand servicii catre partenerul principal, astfel cum a reiesit din rapoartele întocmite de sucursala în care sunt descrise serviciile prestate pentru care a primit contrapartida.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 126, art. 129 si art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44.2004, în vigoare pe perioada supusa impunerii:

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

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

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Norme metodologice:

„2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, **operatiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre conditiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.**

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.”

« **Art. 129. - (1)** Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii. »

“**Art. 137. - (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

Prevederi legale similare au fost pe întreaga perioadă supusa impunerii.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus menționate rezultă ca **numai dacă** sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 alin. 1 din Codul fiscal, poate fi vorba de operațiuni impozabile în România din punct de vedere al TVA, pentru care persoanele impozabile care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, altele decât livrările/prestările fără drept de deducere a taxei, sunt obligate la întocmirea facturii ca document doveditor al tranzacției efectuate.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F – S1 x, pentru perioada 12.07.2007 – 30.06.2011, sucursala avea obligația de a colecta TVA în suma totală de x lei aferentă contractelor în care sucursala are calitatea de partener, respectiv contractele de finanțare având numere de identificare x, el prestand servicii către partenerul principal, astfel cum a reieșit din rapoartele în care sunt descrise serviciile prestate pentru care a primit contrapartida.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere asupra TVA in suma de x lei, suma ce include si TVA aferenta achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor derulate prin Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POSDRU).

De altfel, prin Nota explicativa nr. 488849/09.05.2012, anexata la dosarul cauzei, contribuabila a subliniat urmatoarele:

„In perioada 12.07.2007 – 30.06.2011, sucursala a desfasurat activitati specifice implementarii de proiecte cu finantare UE nerambursabila prin liniile PHARE (1 proiect) si POSDRU (5 proiecte). Sucursala nu a desfasurat activitati de consultanta.”

Mai mult, prin adresa nr. OSB x, sucursala a transmis organelor de inspectie fiscala listele cheltuielilor inregistrate in evidente contabile, pentru care sucursala si-a exercitat drept de deducere, aferente contractelor/acordurilor de parteneriat ce fac obiectul cauzei supusa solutionarii.

Cu privire la incadrarea activitatilor realizate de catre **X**, precum si baza legala aplicabila, prin adresa nr. x, organele de inspectie fiscala au solicitat precizari suplimentare Autoritatii de Management pentru Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane, urmare careia, prin adresa nr. x, s-au comunicat urmatoarele:

*„**X** nu se incadreaza in situatiile descrise in adresa transmisa de dvs, (...) **nu a prestat servicii catre lider.**”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele :

In perioada 12.07.2007 – 30.06.2011, **X** a incheiat urmatoarele contracte/acorduri de parteneriat :

1. Acordul de parteneriat nr. x incheiat cu x, in baza **Contractului de finantare POSDRUx** incheiat intre x.

Cu privire la acest acord, la dosarul cauzei exista atasat Acordul de parteneriat FN, potrivit caruia:

„2.1 Obiectul acestui parteneriat il reprezinta stabilirea responsabilitatilor fiecarui partener in vederea implementarii proiectului De la teorie la practica prin intreprinderea simulata (...).

2.2 Prevederile **cererii de finantare** inclusiv anexele acesteia sunt direct aplicabile prezentului acord de parteneriat. (...)

7.2 Cheltuielile efectuate de catre parteneri vor fi rambursate de catre AM/O1 pe baza de documente justificative. (...)

9.5 **Transferurile catre parteneri vor fi facute de catre partenerul principal din contul special deschis de catre acesta.** (...)

9.7 **Transferurile vor fi facute in termen de 20 zile de la data emiterii/transmiterii facturii.**”

2. Acordul de parteneriat nr. x incheiat cu x in baza **Contractului de finantare x** incheiat intre x.

Cu privire la acest acord, la dosarul cauzei exista atasata „Anexa nr. 7 Acord de parteneriat”, potrivit careia:

„Art. 2 **Obiectul** - Din punctul de vedere al contractului de finantare, parteneriatul nu este o relatie de afaceri, ci o relatie intre doua sau mai multe organizatii, care implica distribuirea responsabilitatilor aparute in timpul dezvoltarii unui proiect.”

(...) 3.3 **Plati** – Partenerul principal va deschide un cont separat pentru proiect.

Toate contributiile (finantare nerambursabila si cofinantare adusa de fiecare partener) vor fi transferate in acest cont.

Toate platile pentru proiect vor fi facute de catre partenerul principal din acest cont.

Platile catre parteneri pentru activitatile lor vor fi facute pe baza de facturi emise catre partenerul principal.

Toate facturile vor avea inscise urmatoarele informatii:

- a. activitatea intreprinsa corespunzator proiectului;
- b. linia de buget din proiect corespunzatoare activitatii”.

3. Acordul de parteneriat nr. 1801/31.07.2009 incheiat cu x in baza **Contractului de finantare POSDRUx** incheiat intre x.

Cu privire la acest acord, la dosarul cauzei exista atasat Acordul de parteneriat FN, potrivit caruia:

„2.1 Obiectul acestui parteneriat il reprezinta stabilirea responsabilitatilor fiecarui partener in vederea implementarii proiectului 54563, numarul (codul proiectului) care este depus in in cadrul cererii de propuneri de proiecte: nr. 83 „Mediul rural – oportunitati de ocupare.

2.2 Prevederile **cererii de finantare** inclusiv anexele acesteia sunt direct aplicabile prezentului acord de parteneriat. (...)

7.2 Cheltuielile efectuate de catre parteneri vor fi rambursate de catre AM/O1 pe baza de documente justificative. (...)

9.5 **Transferurile catre parteneri vor fi facute de catre partenerul principal din contul special deschis de catre acesta.** (...)

9.7 **Transferurile vor fi facute in termen de 20 zile de la data emiterii/transmiterii facturii.**”

4. Acordul de parteneriat nr. x incheiat cu x in baza **Contractului de finantare POSDRU x** – x - incheiat intre x.

Cu privire la acest acord, la dosarul cauzei exista atasata „Anexa nr. 6 Acord de parteneriat”, potrivit careia:

„Art. 2 **Obiectul** - Din punctul de vedere al contractului de finantare, parteneriatul nu este o relatie de afaceri, ci o relatie intre doua sau mai multe organizatii, care implica distribuirea responsabilitatilor aparute in timpul dezvoltarii unui proiect.”

(...) 3.3 **Plati** – Partenerul principal va deschide un cont separat pentru proiect.

Toate contributiile (finantare nerambursabila si cofinantare adusa de fiecare partener) vor fi transferate in acest cont.

Toate platile pentru proiect vor fi facute de catre partenerul principal din acest cont.

Platile catre parteneri pentru activitatile lor vor fi facute pe baza de facturi emise catre partenerul principal.

Toate facturile vor avea inscise urmatoarele informatii:

- c. activitatea intreprinsa corespunzator proiectului;
- d. linia de buget din proiect corespunzatoare activitatii”.

5. Acordul de parteneriat nr. x incheiat cu x, cu x in baza **Contractului de finantare POSDRU x** – xi - incheiat intre x.

Cu privire la acest acord, la dosarul cauzei exista atasat Act aditional nr. 1 la Acordul de parteneriat, potrivit caruia:

„2.1 Obiectul acestui parteneriat il reprezinta stabilirea responsabilitatilor fiecarui partener in vederea implementarii proiectului Managementul corelarii sistemului de invatamant cu piata muncii.

2.2 Prevederile **cererii de finantare** inclusiv anexele acesteia sunt direct aplicabile prezentului acord de parteneriat. (...)

7.2 Cheltuielile efectuate de catre parteneri vor fi rambursate de catre AM/O1 pe baza de documente justificative. (...)

9.5 **Transferurile catre parteneri vor fi facute de catre partenerul principal din contul special deschis de catre acesta.** (...)

9.7 **Transferurile vor fi facute in termen de 20 zile de la data emiterii/transmiterii facturii.**”

Din analiza acordurilor/contractelor mai sus enumerate, rezulta urmatoarele :

1. - Prin semnarea Acordului de parteneriat, partile isi exprima acordul de asociere in vederea implementarii proiectelor si toti partenerii trebuie sa contribuie la realizarea proiectelor in modalitatile precizate in cererea de finantare si in acordul de parteneriat.

2. - Din punct de vedere al contractelor de finantare, parteneriatul nu este o relatie de afaceri generatoare de venituri pentru parteneri, ci o relatie care implica distribuirea responsabilitatilor aparute in timpul dezvoltarii unui proiect.

Mai mult, in „Ghidul solicitantului/Conditii generale/Proiecte de grant si proiecte strategice” (2011) postat pe pagina de internet a Programului Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane finanțat din Fondul Social European în România în perioada 2007-2013, gestionat de către Autoritatea de Management din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale (MMFPS), www.fseromania.ro se recomanda incheierea intre parteneri a modelului de Acord, Anexa 6, potrivit caruia la art. 1.1 se subliniaza faptul ca „acordul reprezintă o convenție privind cooperarea parților în atingerea scopului comun, **nu reprezintă prestări de servicii între parteneri** și nu dă naștere unei noi persoane juridice constituite de/între parteneri » .

3. - Partenerii implicați în proiect **au o serie de drepturi și obligații** în calitatea lor de parteneri principali sau doar parteneri, cu privire la semnarea cererii de finanțare, consultarea cu restul partenerilor, propuneri de modificare a proiectului, asigurarea managementului de proiect, respectarea termenelor de derulare a proiectului și decontarea cheltuielilor, îndeplinirea obiectivelor din proiect, precum și colaborare și susținerea derulării proiectului prin furnizarea de expertiză și resurse umane pentru activitățile de care este responsabil.

4. - Pentru activitățile desfășurate, partenerii au obligația de **angaja o serie de costuri** suportate de aceștia pentru implementarea proiectului, care sunt **rambursate de către AM/OI**, în condițiile stabilite în contractul de finanțare.

5. - Sumele implicate în proiect de către parteneri, **se decontează în baza documentelor justificative** (factura, contract, **raport de activitate**, bon fiscal, etc), numai după efectuarea plății acestora.

Cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil unor operațiuni realizate de către sucursala în cadrul unor proiecte finanțate din fonduri nerambursabile, respectiv cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil operațiunilor desfășurate în cadrul proiectelor implementate în parteneriat prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POSDRU), Direcția generală de legislație cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP a adus la cunoștința Serviciului soluționare contestații din cadrul DGFP-MB faptul că a fost emisă **Circulara nr. x, publicată și pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, la secțiunea „informații despre regimul TVA”**.

Astfel, potrivit acestei circulare, au fost reținute o serie de aspecte, inclusiv cele mai sus prezentate rezultate urmând analizării Acordurilor de parteneriat :

„ *„Proiectele finanțate din instrumente structurale în cadrul programelor operaționale pentru obiectivul convergență pot avea ca beneficiari parteneriate compuse din două sau mai multe entități cu personalitate juridică, înregistrate în România și/sau în statele membre ale Uniunii Europene, cu condiția desemnării ca lider al parteneriatului a unei entități înregistrate fiscal în România, excepție făcând proiectele pentru care beneficiar este o grupare europeană de cooperare teritorială”*, conform prevederilor art. 23 din OUG nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 24 din OUG nr. 64/2009, *„pentru implementarea proiectelor prevăzute la art. 23, autoritățile sau instituțiile finanțate din fonduri publice pot stabili parteneriate cu entități din sectorul privat, numai prin aplicarea unei proceduri transparente și nediscriminatorii privind alegerea partenerilor din sectorul privat”*[...].

„Termenii, condițiile și responsabilitățile părților privind implementarea proiectului sunt stabilite prin acordul de parteneriat încheiat între lider și parteneri”, conform prevederilor art. 35 alin 1 din HG nr. 218/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor OUG nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergența, cu modificările și completările ulterioare.

„Modelul orientativ al acordului de parteneriat este stabilit la nivelul fiecărei autorități de management, în scopul reglementării de principiu a aspectelor legale, financiare și de orice altă natură, după caz, care pot interveni în implementarea în parteneriat a proiectului respectiv”, potrivit prevederilor art. 35 alin 3 din HG nr. 218/2012.

Din analiza cadrului legal la care am făcut referire mai sus reiese că în vederea implementării proiectelor finanțate din fonduri nerambursabile (prin POSDRU), nu este obligatorie existența unui beneficiar unic al acestor fonduri. Prin urmare, responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor comune impuse prin realizarea Proiectelor derulate în cadrul POSDRU poate fi asumată de mai multe entități care alcatuiesc un parteneriat în acest scop.

Potrivit prevederilor stipulate în Acordurile de parteneriat primite în vederea analizei, prin semnarea Acordului de parteneriat, „partile își exprimă acordul de asociere în vederea implementării proiectelor” și „toți partenerii trebuie să contribuie la realizarea proiectelor în modalitățile precizate în cererea de finanțare și în acordul de parteneriat.”

Costurile angajate de parteneri sunt eligibile în același fel ca și costurile angajate de către partenerul principal corespunzător rolurilor avute în proiect, așa cum reiese din Acorduri.

Prin urmare, din analiza acordurilor de parteneriat reiese că partenerul principal are rol de „interfață” între autoritatea de management (AMPOSDRU) și ceilalți parteneri în ceea ce privește decontările fondurilor structurale în cadrul proiectelor derulate prin POSDRU. Totodată, așa cum reiese din prevederile contractuale, cheltuielile efectuate de parteneri (atât partenerul principal, cât și ceilalți parteneri ai Acordurilor) sunt rambursate de către AMPOSDRU.

Faptul că viramentele conturilor se fac într-un cont deschis de partenerul principal, urmand ca acesta să transfere mai departe către parteneri sumele eligibile la decontare conform responsabilităților stabilite prin Acordurile de parteneriat nu înseamnă că partenerii nu sunt beneficiari ai finanțării nerambursabile. De asemenea, în Acordurile de parteneriat se specifică cotele de contribuție ale fiecărui partener în implementarea proiectelor derulate în cadrul POSDRU, în aceeași proporție acestia fiind îndreptățiți la finanțare nerambursabilă pentru acoperirea costurilor eligibile efectuate.

Mai mult, din analiza adreselor primite in vederea elaborarii unui punct de vedere reiese ca **transmiterea documentelor justificative de catre partile semnatare ale Acordurilor de parteneriat catre partenerul principal are drept scop facilitarea obtinerii decontarii de la AMPOSDRU conform intelegerii contractuale si nu reprezinta in fapt o recuperare a costurilor de la partenerul principal ca urmare a unor servicii prestate in beneficiul acestuia.**

Avand in vedere cele mentionate, fiecare partener este beneficiar al fondurilor POSDRU contribuind la realizarea proiectului, iar relatia dintre partenerul principal si ceilalti parteneri nu presupune o prestare de servicii, aspecte confirmate de altfel si de catre Autoritatea de Certificare si Plata in cadrul corespondentei purtate pe aceeasi tema.

Un alt aspect important care reiese din analiza naturii activitatilor desfasurate in cadrul proiectelor si a responsabilitatilor asumate de fiecare partener il constituie faptul ca beneficiarii finali ai acestor proiecte sunt grupurile tinta carora le sunt adresate, respectiv persoanele care beneficiaza in mod gratuit de serviciile efectuate de parteneri. **Ca atare, nu exista o plata efectuata de acestia (grupul tinta) catre parteneri, motiv pentru care partenerii nu realizeaza operatiuni in sfera de aplicare a TVA.**

Astfel, operatiunile efectuate de parteneri in cadrul proiectelor derulate prin POSDRU nu reprezinta operatiuni impozabile in sensul prevederilor art 126 alin 1 din Codul fiscal si, in consecinta, aceste activitati nu pot fi incadrate in categoria celor scutite de TVA, conform prevederilor art. 141 alin 1 lit f din Codul fiscal, chiar daca societatile partenere sunt autorizate conform OG nr. 129/200 privind formarea profesionala a adultilor, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, mentionam ca intrucat operatiunile efectuate de parteneri in cadrul unor astfel de proiecte nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA din considerentele la care am facut referire mai sus, **partenerii prevazuti in cadrul acordurilor nu au dreptul de deducere a TVA aferente achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor, intrucat respectivele achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin 2 din Codul fiscal.**

Fata de cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele:

- operatiunile efectuate de parteneri in cadrul proiectelor anterior analizate **nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA**, iar partenerii prevazuti in cadrul acordurilor **nu au dreptul de deducere a TVA aferente achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor**, intrucat respectivele achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin 2 din Codul fiscal; fiecare partener este beneficiar al fondurilor POSDRU contribuind la realizarea proiectului, iar **relatia dintre partenerul principal si ceilalti parteneri nu presupune o prestare de servicii;**

- organele de inspectie fiscala nu au verificat toate aspectele legate de indeplinirea conditiilor privind taxarea transferurilor intre parteneri, respectiv a platilor efectuate catre contestatara, care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente; mai mult, nu au tinut cont nici de precizarile AMPOSDRU din adresa nr. x, potrivit carora **X** nu a prestat servicii catre lider;

- in conditiile in care operatiunile efectuate de parteneri in cadrul proiectelor anterior analizate nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deductie a TVA in suma de x lei, suma ce include si TVA aferenta achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor derulate prin Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POSDRU), motiv pentru care au obligatia de a analiza TVA deductibila, pentru a stabili daca achizitiile sunt aferente exclusiv proiectelor POSDRU sau altor operatiuni taxabile.

Se retine ca, potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a sucursalei** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x emisa de AFP Sector 1, cu privire la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2012, unde se stipuleaza:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, cu privire la acest capat de cerere, AFP Sector 1 va proceda la reanalizarea situatiei de fapt fiscale a contestatarei, tinand cont de prevederile legale in vigoare, de cele retinute prin prezenta si de sustinerile acesteia.

3.2 Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care potrivit pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestata cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x emisa de AFP Sector 1 s-au calculat accesorii in suma totala de x lei aferente TVA, dupa cum urmeaza:

- dobanzi de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 26.10.2009 – 01.11.2011;
- penalitati de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 01.07.2010 – 01.11.2011.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă 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 scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. F – S1 x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care potrivit pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus desființarea deciziei de impunere contestată cu privire la debitul în suma de x lei reprezentând TVA, urmează ca, în temeiul dispozițiilor art. 216 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, republicat, să se dispună desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. F – S1 x emisă de AFP Sector 1, cu privire la accesoriile în suma de x lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2012, unde se stipulează:

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Sector 1 vor proceda la reanalizarea situației fiscale a contestatarii ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acesteia și de reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126, art. 129 și art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44.2004, art. 23, art. 24 și art. 35 din OUG nr. 64/2009,

art. 7, art. 119, art. 120 , art. 120¹, art 216 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 450/2012

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x emisa de AFP Sector 1 cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei;
- accesoriile aferente TVA in suma de x lei.

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