

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 241 din 29.06.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2010, inregistrata sub nr./.....2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL nr./.....2010.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de2010 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2010 si completata prin adresa nr./.....2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data2010.

SC ABC SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 11.09.2006-30.06.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./....2009.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate pentru TVA stabilita suplimentar in suma de R lei, sustinand ca in perioada verificata a luat decizia achizitionarii unui teren situat in municipiul C....., in vederea realizarii unei investitii imobiliare - constructia unui mall. In acest scop a fost redactat un antecontract de

vanzare-cumparare cu SC M SA pentru achizitionarea terenului, care urma a fi semnat si autentificat si au fost contractate un studiu geotehnic si servicii juridice.

Deoarece din studiul geotehnic realizat de SC H SRL au rezultat concluzii nefavorabile privind posibilitatea ridicarii constructiei, societatea, in calitate de promitent cumparator a instiintat promitenta vanzatoare SC M SA cu notificarea nr./22.01.2007 cu privire la renuntarea achizitionarii terenului.

SC ABC SRL sustine ca avea dreptul de deducere a TVA aferenta studiului geotehnic si serviciilor de asistenta juridica, in baza intentiei exprimate de a realiza in viitor operatiuni taxabile, potrivit pct. 45(1) Titlul VI din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../.....2006, detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de2006.

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru servicii tehnice si juridice in legatura cu achizitia unui teren, in conditiile in care nu a prezentat dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a achizitiona terenul respectiv si de a desfasura, in viitor, exclusiv operatiuni taxabile cu/pe acest teren.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 rezulta ca suma stabilita ca diferenta suplimentara provine din neacceptarea la deducere a taxei aferente achizitiei studiului geotehnic facturat de SC H SRL cu factura nr./05.01.2007 (R1 lei) si a serviciilor de asistenta juridica facturate de SCPA AM (R2 lei), intrucat societatea nu-si poate sustine cu documente intentia de a achizitiona terenul din municipiul C..... Astfel, organele de inspectie fiscala retin ca antecontractul de vanzare-cumparare nu a fost semnat si incheiat in forma autentica si ca notificarea nr. 5/22.01.2007 este adresata SC T SRL, cu care societatea nu a demonstrat nicio legatura de afaceri, motiv pentru care nu se justifica deducerea TVA in raport de dispozitiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

In drept, potrivit *art. 145 "Dreptul de deducere"* din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006:

"(3) **Daca** bunurile si serviciile achizitionate **sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila".

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, devin aplicabile prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) **operatiuni taxabile;** [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.*"

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si

respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii* si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- studiul geotehnic pentru cumpararea unei suprafete de teren in C..... a fost realizat in luna decembrie 2006, fara sa indice beneficiarul studiului si contractul in baza caruia a fost comandat si realizat;

- antecontractul de vanzare-cumparare este doar redactat, fara a fi semnat si incheiat in forma autentica si contine urmatoarele prevederi:

a) este "incheiat" la data de 6 noiembrie 2006, intre SC M SA, in calitate de promitent vanzator si SC ABC SRL, in calitate de promitent cumparator;

b) promitentul cumparator preia drepturile si obligatiile rezultate din scrisoarea de intentie prin care SC T SRL si SC M SA au agreeat vanzarea;

c) pentru imobilul ce face obiectul antecontractului (terenuri 1 si 2 plus constructii 1 si 2), plata pretului se realizeaza sub forma unui avans 1 in echivalent a U euro achitat la momentul autentificarii antecontractului, a unui avans 2.1 ce se plateste direct autoritatilor competente in vederea radierii sarcinilor de care este grevat imobilul, in termen de 10 zile calendaristice de la

incheierea antecontractului, a unui avans 2.2 ce se plateste promitentului cumparator in vederea radierii altor sarcini, in acelasi termen si a unui numar 7 diferite de pret, achitabile la diverse scadente convenite de parti;

d) restituirea avansurilor in cazul rezilierii antecontractului este garantata prin instituirea unei ipoteci de rangul 1 asupra terenului 1 si constructiei 1;

- notificarea nr. 5/22.01.2007 este adresata SC T SRL, prin care se notifica imposibilitatea incheierii "unui contract de vanzare cumparare cu privire la teren, in conditiile antecontractului", deoarece SC ABC SRL nu poate adopta solutiile propuse in studiul geotehnic datorita costurilor ridicate.

Toate aceste documente nu pot fi considerate insa dovezi obiective, care sa demonstreze indubitabil faptul ca societatea contestatoare a intentionat, intr-adevar, sa achizitioneze un teren in scopul construirii unui mall comercial, pe care sa-l exploateze ulterior prin realizarea de operatiuni taxabile.

Astfel, antecontractul de vanzare-cumparare redactat *a fost "incheiat" la data de 6 noiembrie 2006*, dar face trimitere la *o imputernicire data* directorului general al promitentei vanzatoare *din data de 6 decembrie 2006* si *identifica promitenta cumparatoare sub denumirea SC ABC SRL, desi la acea data denumirea societatii era SC K SRL*. In antecontract se face trimitere si la *o scrisoare de intentie* dintre SC M SA si SC T SRL, prin care cele doua parti agreeasera tranzactionarea imobilului, dar *care nu a fost prezentata in sustinerea cauzei*, motiv pentru care *nici notificarea nr. 5/22.01.2007 adresata SC T SRL nu poate fi retinuta, in conditiile in care implicarea acestei alte societati in desfasurarea operatiunilor nu este justificata si dovedita*.

Rezulta ca documentul intitulat "antecontract de vanzare cumparare redactat" ***este un act pro-cauza*** si nu poate avea caracterul unei dovezi obiective, nefiind semnat, stampilat si incheiat in forma autentica si continand inadvertente care demonstreaza acest lucru. Or, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul "pro causa" al inscrisurilor emise exclusiv de societatea contestatoare si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei declarate** de contestatoare.

In privinta studiului geotehnic, SC ABC SRL ***nu a facut dovada ca acesta îi era destinat si urma sa fie utilizat pentru necesitatile proprii, in conditiile in care nu a incheiat un contract in acest sens cu prestatorul SC H SRL, iar studiul nu contine nicio o mentiune la rubrica "beneficiar" din pagina de garda ori in cuprinsul studiului***, pentru a se putea identifica cu exactitate persoana care l-a comandat. De altfel, societatea nu a prezentat *dovezi* (scrisoare de oferta, corespondenta comerciala etc.) din care sa reiasa ca *rezultatele acestui studiu au constituit o conditie prealabila incheierii antecontractului de vanzare-cumparare*. In plus, desi invoca costurile ridicate rezultate din solutiile propuse de studiul geotehnic, societatea contestatoare nu a prezentat niciun plan de afaceri, proiect etc. din care sa reiasa ce suma intentiona sa investeasca si nici costurile estimative ale solutiilor propuse, din care sa reiasa nerentabilitatea proiectului sau imposibilitatea sustinerii lui financiare.

De asemenea, se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat nicio dovada pentru a demonstra ca ***vîitoarea constructie ce urma a fi edificata pe terenul vizat a fi achizitionat, ar si fi fost exploatarea prin realizarea de operatiuni taxabile***, cata vreme legislatia fiscala in materie prevede ca ***o parte insemnata a operatiunilor imobiliare (vanzari/inchirieri de terenuri si constructii, cu exceptiile de rigoare) este supusa regimului de scutire directa, prin efectul legii, din punct de vedere al TVA***. In aceste conditii, este obligatia persoanei impozabile de a dovedi ca, intr-adevar, achizitiile pe care le face sunt destinate exclusiv unor operatiuni taxabile, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte.

Fata de cele mai sus aratate, se retine ca SC ABC SRL nu a depus dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile au fost achizitionate in scopul construirii unui mall comercial pe un anume teren vizat si exploatarii acestuia prin realizarea de operatiuni taxabile, iar nematerializarea obiectivului propus s-a datorat exclusiv unor circumstante aflate dincolo de controlul sau, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru TVA nedeductibila in suma de R lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a) [fost art. 145 alin. (3)] si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R 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 Tribunalul Bucuresti.