

**DECIZIA nr. 34/2012**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**,  
inregistrata 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 de catre Administratia Finantelor Publice Sector 3, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-Mb sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa societatea contestand urmatoarele:

- x lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei – TVA lunar x
- x lei – majorari de intarziere aferente TVA.

Decizia de impunere contestata, comunicata in data de **05.08.2011**, a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X.

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 solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

*1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitionarii unor servicii intracomunitare de consultanta, analiza de risc, asistenta juridica, planificare strategica, solutii financiare, analiza de piata, in vederea cumpararii de terenuri si dezvoltarii afacerii :*

Echipa de control a procedat la majorarea TVA deductibila si colectata cu suma de x lei, dar nu a acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma respectiva.

Fiind vorba despre evidentierea sumei de x lei in decontul de TVA, considera ca organul fiscal a aplicat eronat si abuziv prevederile legale in vigoare cu privire la autolichidare.

Cu privire la prestarea serviciilor respective, a prezentat documente justificative (factura, contract incheiat cu prestatorul, rapoarte de lucru), conform prevederilor art. 146 alin. 1 lit a din Codul fiscal.

*2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de intermediere in activitatea de vanzare-cumparare de terenuri :*

Societatea a prezentat documente justificative, inclusiv rapoarte de activitate, iar organul de inspectie fiscala nu a solicitat alte documente, astfel incat in mod eronat nu a fost acceptata la deducere TVA in suma de x lei.

*3. Referitor la sumele de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de contabilitate, suma de x lei reprezentand onorariu avocat, suma de x lei reprezentand servicii de traducere si suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de consultanta prestate de catre societatile din Spania :*

Echipele de control apreciaza ca plata serviciilor nu poate fi considerata suficienta in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere.

Potrivit art. 145 – 147 societatea are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in vederea realizarii de venituri, urmand sa se stabileasca la momentul realizarii veniturilor daca vor fi operatiuni scutite sau taxabile.

In timpul controlului echipa de inspectie fiscala a solicitat reprezentantului legal al societatii sa declare ca in cazul vanzarii terenurilor nu va notifica aceasta operatiune. Cu toate acestea, declaratia respectiva nu poate sa anuleze drepturile legale ale societatii.

Achizițiile de terenuri s-au efectuat in scopul dezvoltarii afacerii si nu in vederea revanzarii, astfel ca in viitor societatea va putea desfasura operatiuni taxabile. In acest sens, in anul 2009, a achizitionat 5 terenuri.

Potrivit art. 145 – 147 dreptul de deducere se exercita la momentul achizitionarii serviciilor, iar ajustarea TVA deductibila, daca este cazul se va face in functie de natura operatiunilor realizate.

*4. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA deductibila pe perioada in care societatea figureaza in lista contribuabililor inactivi:*

Societatea invoca dispozitiile art. 78 alin. 5 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precum si prevederile OMFP nr. 819/2008, concluzionand ca a fost inregistrata in mod eronat in lista contribuabililor inactivi atata timp cat a depus toate declaratiile fiscale si situatiile financiare, nu s-a sustras de la efectuarea inspectiei fiscale si a functionat la sediul declarat.

Societatea contesta si :

- suma de x lei reprezentand majorari de intarziere calculate pentru TVA neacceptata la deducere in suma de x lei,
- suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere calculate pentru aceeasi suma,
- suma de x lei reprezentand cheltuieli aferente perioadei in care societatea figureaza in lista contribuabililor inactivi, respectiv 27.01.2010 – 30.09.2010, pentru care nu are drept de deducere,
- x lei reprezentand dobanzi si penalitati aferente sumei de x lei reprezentand cheltuieli neadmise la deducere aferente perioadei in

care societatea figureaza eronat in lista contribuabilor inactivi, respectiv 27.01.2010 – 30.09.2010.

De asemenea, contestatara invoca dispozitiile art. 98 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, subliniind ca a depus toate declaratiile fiscale, impozitele au fost calculate, constituite si platite conform legislatiei in vigoare.

Contrar prevederilor art. 102 (1) pct b din Codul de procedura fiscala, echipa de control nu a comunicat avizul de inspectie fiscala, fapt consemnat si in raportul de inspectie fiscala.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa societatea contestand urmatoarele:

- x lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei – TVA lunar x
- x lei – majorari de intarziere 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 :

### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:**

**In fapt,** societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art. 102 alin. 1 lit b din OG nr. 92/2003, privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală. De asemenea invoca dispozitiile art. 98 din Codul de procedura fiscala, republicat, subliniind ca a depus toate declaratiile fiscale.

**In drept,** sunt incidente prevederile art.101 si 102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

"**Art. 101** (1) Înaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa înștiințeze contribuabilul în legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala.

(2) Avizul de inspectie fiscala va cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;
- b) data de începere a inspectiei fiscale;
- c) obligatiile fiscale si perioadele ce urmeaza a fi supuse inspectiei fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.

Amânarea datei de începere a inspectiei fiscale se poate solicita, o singura data, pentru motive justificate."

"**Art. 102** (1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili.

(2) **Comunicarea avizului de inspectie fiscala nu este necesara:**

a) **pentru solutionarea unor cereri ale contribuabilului;**

b) în cazul unor actiuni îndeplinite ca urmare a solicitarii unor autoritati, potrivit legii;

c) în cazul controlului inopinat si al controlului încrucisat;

d) în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispozitii de reverificare cuprinse în decizia de solutionare a contestatiei.

(3) Pe durata unei inspectii fiscale pentru solutionarea unei cereri a contribuabilului, organul de inspectie poate decide efectuarea unei inspectii generale sau partiale. În acest caz, prin exceptie de la prevederile alin. (1), avizul de inspectie se comunica contribuabilului chiar în cursul efectuării inspectiei pentru solutionarea cererii.

De asemenea alin.1 si 3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligatiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspectiei fiscale, care prevede:

"1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspectie fiscală

Înainte desfășurării inspectiei fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspectie fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspectie fiscală, pentru marii contribuabili;

- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspectie fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspectie fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

- a) organul de inspectie fiscală care va efectua inspectia fiscală;
- b) temeiul juridic al inspectiei fiscale;
- c) data de începere a inspectiei fiscale;
- d) obligatiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;
- e) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.

În cazul în care inspectia fiscală are un caracter inopinat, **se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră** sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, **transmiterea avizului de inspectie fiscală nu este obligatorie.**"

Din documentele existente la dosarul cauzei si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, rezulta ca inspectia fiscală s-a efectuat in vederea solutionarii cererii societatii inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x privind reactivarea sa, respectiv scoaterea din Lista contribuabililor declarati inactivi.

Se reține că legiuitorul a înțeles în acest caz să nu se comunice avizul de inspecție fiscală, conform art. 102 alin. 2 lit. a din O.G. nr.92/2003, potrivit caruia: "pentru solutionarea unor cereri ale contribuabilului".

În speta sunt incidente și prevederile art. 64 alin. 1 din O.G. nr.92/2003 unde se menționează faptul că:

*"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".*

Se reține că societatea nu aduce argumente sau documente care să justifice nulitatea actelor administrative emise; elementele care conduc la nulitatea actelor administrative fiind expres și limitativ precizate de dispozițiile art. 46 Cod procedura fiscală. Or, lipsa avizului de inspecție nu se regăsește între cele ce conduc la nulitatea deciziei atacate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au procedat legal la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere nr. X, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în solutionarea favorabilă a cauzei drept pentru care se va proceda la soluționarea contestației.

De asemenea, nu poate fi reținută în solutionarea cauzei nici invocarea de către societate a dispozițiilor art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu mențiunea că a depus toate declarațiile fiscale, cătă vreme, așa cu rezulta din actele emise urmare inspecției fiscale (decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală), societatea nu și-a îndeplinit toate obligațiile declarative și de plată a impozitelor, taxelor și altor sume datorate bugetului general consolidat, motiv pentru care inspecția fiscală a fost extinsă în mod legal pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale (5 ani).

**3.2 Referitor majorarea TVA colectată și TVA deductibilă cu suma de x lei și la diminuarea TVA deductibilă cu suma de x lei reprezentând TVA aferentă achiziționării unor servicii intracomunitare de consultanță, analiză de risc, asistență juridică, planificare strategică, soluții financiare, analiză de piață :**

***Cauza supusă solutionării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X, taxa pe valoarea adăugată de plată în suma x lei aferentă achiziționării unor servicii intracomunitare de consultanță, analiză de risc, asistență juridică, planificare strategică, soluții financiare, analiză de piață, în condițiile în care societatea nu face dovada că achizițiile respective sunt destinate utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile***

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala din data de X in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2008, societatea a achizitionat servicii de consultanta in vederea achizitiei de terenuri si a dezvoltarii afacerii, prestate de furnizori din Spania de la societatile x. Consultoria x a prestat diverse servicii specializate cu privire la terenurile achizitionate in anul 2010.

Totodata, societatea nu a procedat la evidentierea in deconturi a TVA in suma de x lei (aferinta unei baze impozabile in suma de x lei) si a TVA in suma de x lei (aferinta bazei impozabile de x lei), atat ca TVA colectata, cat si ca TVA deductibila, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a procedat la majorarea TVA deductibila si a TVA colectata cu suma de x lei.

De asemenea, TVA in suma de x lei nu a fost acceptata la deducere, intrucat contestatarul nu poate sustine intentia de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor si nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 126, art. 133, art. 145, art. 146, art. 150, si 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

“**Art. 126 (9)** Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140.”

«**Art. 133. - (1)** Locul prestării de servicii este considerat a fi **locul unde prestatorul este stabilit** sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

**(2) Prin derogare** de la prevederile alin. (1), pentru urmatoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

**g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile** este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, **în cazul următoarelor servicii: (...)** »

“**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operatiuni taxabile.**”

“**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 ii 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:

"45. (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. 147<sup>1</sup> 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 initierei acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, dupa 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. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".

**"Art. 150. - (1)** Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

**a)** persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g);

**b)** persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g), **dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România**, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 alin. (4) sau (5)."

**"Art. 157. - (1)** Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

**(2)** Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, **taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achizitionate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).**"

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

În ceea ce privește locul prestării de servicii, acesta este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, excepție făcând o serie de prestări de servicii expres stipulate de Codul fiscal, pentru care locul prestării este considerat a fi locul unde clientul cărui îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix (în speta România).

În cazul excepției, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. g) (în speta contestată). De altfel, persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 (contestată) are obligația de a evidenția în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>, taxa aferentă serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană (contestată) este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală:

- societatea a achiziționat servicii de consultanță în vederea achiziției de terenuri și dezvoltarea afacerii, prestate de furnizori din Spania de la societățile X; X a prestat diverse servicii specializate cu privire la terenurile achiziționate în anul 2010.

- societatea nu a procedat la evidențierea în deconturi a TVA în suma de X lei (aferentă unei baze impozabile în suma de X lei) și a TVA în suma de X lei (aferentă bazei impozabile de X lei), atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la majorarea TVA deductibilă și a TVA colectată cu suma de X lei.

- de asemenea, TVA în suma de X lei nu a fost acceptată la deducere, întrucât contestata nu poate susține intenția de a desfășura operațiuni pentru care are



drept de deducere a TVA si nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile.

Cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata aplicabil in cazul achizitiilor intracomunitare de bunuri care nu au fost raportate in termenele legale in decontul de TVA si declaratia recapitulativa, Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP a facut urmatoarele precizari (circulara se regaseste pe site-ul oficial al MFP) :

“(...) din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil operatiunilor respective, **principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite**, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotararea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05). »

Se retine ca, in speta, contrar sustinerilor contestatarei, este incontestabil ca sistemul de taxare inversa este aplicabil operatiunilor care fac obiectul cauzei supuse solutionarii potrivit acestui capat de cerere (achizitionarea unor servicii intracomunitare de consultanta, analiza de risc, asistenta juridica, planificare strategica, solutii financiare, analiza de piata).

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, 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".**

Astfel, 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, **simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, 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 aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde 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 activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul ***luptei impotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale si a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru servicii intracomunitare de consultanta, analiza de risc, asistenta juridica, planificare strategica, solutii financiare, analiza de piata pentru achizitionarea unor terenuri, intrucat contestatara nu poate sustine intentia de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor si nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile.

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de

intenta persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii in legatura cu aceste investitii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin vanzarea terenurilor achizitionate.

Cu privire la terenurile achizitionate in anul 2010, la dosarul cauzei exista anexata declaratia pe proprie raspundere a societatii potrivit careia in situatia vanzarii terenurilor nu va depune notificare pentru operatiuni taxabile, iar acestea nu vor fi vandute, ci vor ramane momentan in proprietatea acesteia.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere, cata vreme declaratia pe propria raspundere a acesteia, mai sus mentionata, este unica dovada obiectiva a intentiei sale in legatura cu serviciile intracomunitare de consultanta, analiza de risc, asistenta juridica, planificare strategica, solutii financiare, analiza de piata achizitionate in vederea cumpararii de terenuri si a dezvoltarii afacerii.

Mai mult, asa cum am aratat anterior societatea trebuie sa prezinte dovezi obiective care sa sustina intentia sa declarata de a desfasura **activitate economica dand nastere la activitati taxabile**.

Or, potrivit dispozitiilor art. 141 alin. 2 lit f din Codul fiscal :

**Art. 141 (2)** Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, **scutite de taxă**:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, **precum și a oricărui alt teren**. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. »

In speta, in anul 2010, societatea a achizitionat terenuri arabile extravilane, fapt ce reiese din contractele de vanzare-cumparare anexate la dosarul cauzei, livrarea acestora fiind scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Trebuie subliniat ca pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca societatea să își exprime intenția de a desfășura pe viitor operațiuni taxabile, aceasta având obligația să facă dovada că achiziția pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este destinată realizării de operațiuni taxabile, respectiv să demonstreze obiectiv intenția de a vinde terenurile pentru care s-au achizitionat serviciile intracomunitare, precum și să demonstreze obiectiv intenția de taxare a operațiunilor de vanzare de terenuri (arabile, neconstruibile).

Se retine ca **nu a fost prezentata nicio dovada obiectiva** care sa sustina intentia contestatarei de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere a TVA, respectiv nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile. In conditiile in care desi cunostea punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala si, mai mult, i s-a solicitat expres de organul de

solutionare a contestatiei prin adresa nr. x, comunicata in data de 12.10.2011, nu a depus niciun document suplimentar in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

Avand in vedere ca **X** nu poate sustine intentia de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor si nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

**3.3 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de x lei, care se compune din suma de x lei aferenta serviciilor de intermediere in activitatea de vanzare-cumparare de terenuri facturate de x, suma de x lei aferenta serviciilor de contabilitate efectuate de x, suma de x lei aferenta onorariului de avocat si notar si suma de x lei aferenta serviciilor de traducere :**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma totala de x lei, în condițiile în care nu justifică cu documente realitatea prestării serviciilor de intermediere si nici faptul că restul serviciilor achizitionate, care fac obiectul acestui capat de cerere, sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere in sensul art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.***

**În fapt**, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala:

- societatea a dedus TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de intermediere in activitatea de vanzare-cumparare de terenuri facturate in luna septembrie 2008 de x, in conditiile in care nu a prezentat documente justificative (rapoarte de activitate), neputand astfel face dovada realitatii serviciilor de intermediere si neputand demonstra ca aceste servicii sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere;

- in perioada 01.08.2008 – 26.01.2010 societatea a dedus TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de contabilitate efectuate de xL, suma de x lei aferenta onorariului de avocat si notar si suma de x lei aferenta serviciilor de traducere, in conditiile in care plata prestarilor de servicii nu poate fi considerata ca suficienta in ceea ce priveste justificarea exercitarii dreptului de deducere, in conditiile in care aceasta nu poate sa sustina intentia de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere a TVA

Drept pentru care organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibila stabilita de societate cu suma de x lei.

**În drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 134<sup>1</sup>, art. 145 alin. 1 si 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada supusa impunerii:

**“Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**

**(4) Pentru prestările de servicii** decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare**, expertiză și alte servicii similare, **faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**“

“**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

**a) operațiuni taxabile.”**

*"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferența bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...].”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care **i-au fost prestate** sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenindu-i persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

*A. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele, cu privire la realitatea serviciilor de intermediere în activitatea de vânzare-cumpărare de terenuri facturate de x (TVA în suma de x lei) :*

- în data de 22.09.2008, a fost încheiat contractul de prestări servicii între x, în calitate de prestator și contestatara, în calitate de beneficiar, având ca obiect intermedierea în activitatea de vânzare-cumpărare terenuri, furnizarea de servicii privind vânzarea - cumpărarea de terenuri/imobile ;

- potrivit anexei 1 la contractul din 22.09.2008, prestatorul are obligația de a presta următoarele activități : cercetare de piață, cercetare clienți, vizite și întâlniri, consultanța financiară, consiliere în vederea alegerii celei mai bune oferte ;

- contrar argumentelor societății nesustinite cu documente, contestatara nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoarte de activitate și nici alte documente care să justifice realitatea prestării serviciilor de intermediere, aspect confirmat de AFP Sector 3 inclusiv prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Se retine ca societatea nu a depus in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere niciun document suplimentar, (in afara contractului mai sus mentionat) care să detalieze și să exemplifice în ce a constatat prestarea de servicii efectuată de intermediar, neputând fi stabilită legatura de cauzalitate între serviciile facturate de intermediar și terenurile achizitionate in luna februarie 2010. Totodata, nu a dat curs nici solicitarilor organului de solutionare a contestatiei din adresa nr. x, comunicata in data de 12.10.2011, cu privire la depunerea oricaror documente si informatii care au legatura cu cauza supusa solutionarii.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Simpla prezentare a contractului de prestări de servicii și a facturii emise în baza acestuia nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea efectivă a serviciului de intermediere cu documente, iar societatea nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în executare a serviciului de intermediere (cercetare de piata, cercetare clienti, vizite si intalniri, consultanta financiara, consiliere in vederea alegerii celei mai bune oferte), respectiv:

- documente din care să reiasă demersurile pentru identificarea acceptantului ofertei,
- documente din care să reiasă demersurile pentru identificarea altor potențiali cumpărători,
- nota de informare către beneficiar asupra acceptării ofertei de către cumpărător,
- documente din care să reiasă demersurile profesionale uzuale efectuate de intermediar pentru a determina acceptarea ofertei de către cumpărător,
- ofertele comparabile de prețuri cu care intermediarul a făcut negocieri repetate pentru a determina cumpărătorul să accepte oferta de preț a beneficiarului,
- numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte;
- resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;
- modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

Pentru a justifica ca au fost efectuate in acest scop cheltuielile cu achizitionarea de servicii, nu este suficienta existenta numai a facturilor fiscale si a contractelor incheiate cu prestatorii de servicii, societatea avand obligatia de a detine si alte documente, asa cum a fost aratat mai sus.

Referitor la argumentele contestatarei potrivit carora, este deductibila TVA aferenta achizitiilor de servicii de la x, deductibilitatea acestora fiind justificata cu documente, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat organele de inspectie fiscala in mod corect au aplicat prevederile legale mai sus invocate care reglementeaza situatiile in care taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii nu este deductibila, in aceasta categorie incadrandu-se si achizitiile de servicii de x pentru care contribuabila nu poate justifica realitatea prestarii acestora.

Prin urmare, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de totala de x aferenta serviciilor de intermediere in activitatea de vanzare-cumparare de terenuri facturate de x avand in vedere faptul ca societatea nu justifica realitatea prestarii serviciilor.

B. Referitor la obligatia societatii de a face dovada faptului ca achizitionarea serviciilor de intermediere in activitatea de vanzare-cumparare de terenuri facturate de x, serviciilor de contabilitate efectuate de x, onorariului de avocat si notar si serviciilor de traducere sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile :

Se retine ca societatea nu facut nici dovada ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Astfel, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala :

1. - desi serviciile de intermediere au fost facturate in luna septembrie 2008, societatea a achizitionat de la o persoana fizica un teren arabil in suprafata de x mp in luna noiembrie 2006, pe care l-a vandut conform contractului de vanzare cumparare nr. x fara a opta pentru taxarea operatiunii cu TVA si a realizat urmatoarele tranzactii in luna februarie 2010, cand a achizitionat terenuri de la persoane fizice. Mai mult, asa cum a fost aratat si la pct. 3.1 al prezentei decizii, pentru terenurile achizitionate in luna februarie 2010, societatea a declarat, conform anexei 10 a raportului de inspectie fiscala, ca nu va opta pentru taxarea cu TVA a operatiunilor de vanzare a acestora;

2. – plata serviciilor nu este suficienta in ceea ce priveste justificarea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care nu poate sa sustina intentia de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere.

Trebuie subliniat ca pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca societatea să își exprime intenția de a desfășura pe viitor operațiuni taxabile, aceasta având obligația să facă dovada că achiziția pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este destinată realizării de operațiuni taxabile, respectiv să demonstreze obiectiv intenția de a vinde terenurile pentru care s-au achizitionat serviciile și să demonstreze obiectiv intenția de taxare a operațiunilor de vanzare de terenuri (arabile, neconstruibile).

Societatea **nu a prezentat nicio dovada obiectiva** care sa sustina intentia sa de a desfasura operatiuni pentru care are drept de deducere a TVA, respectiv nu a facut dovada ca achizitiile sunt destinate utilizarii in scopul operatiunilor sale taxabile. In conditiile in care desi cunostea punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala

si, mai mult, i s-a solicitat expres de organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x, comunicata in data de 12.10.2011, nu a depus niciun document suplimentar in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de X cu privire la TVA in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

**3.4 Referitor la suma de x lei reprezentand TVA dedusa in perioada 27.01.2010 – 31.03.2011 in care societatea figureaza in lista contribuabililor inactivi:**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea dreptul de a deduce TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor din perioada 27.01.2010 – 31.03.2011, in conditiile in care in aceasta perioada societatea figureaza pe lista contribuabililor declarati inactivi, aprobata prin OPANAF 20/08.01.2010.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, societatea a dedus TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor efectuate in perioada 27.01.2010 – 31.03.2011, in care aceasta figureaza in lista contribuabililor inactivi.

Drept pentru care, organele de control au stabilit ca, in temeiul dispozitiilor art. 11 alin. 1.1 si art. 153 alin. 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, TVA in suma de 8.241 lei este nedeductibila.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 11 alin. 1<sup>1</sup> si art. 153 alin. 9 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„**Art. 11. - (1)** La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

**(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** »

**Art. 153 (9)** Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, **organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11,** precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA



persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.

Conform prevederilor art. 3 și art. 4 din OPANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, în vigoare la data de 27.01.2010:

„**Art. 3.** - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

**Art. 4.** - La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.”

În conformitate cu dispozițiile legale mai sus invocate, autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv, iar acestor contribuabili li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA. Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, datorită declarării inactivității fiscale, au obligația să solicite organului fiscal competent, în cazul reactivării, înregistrarea în scopuri de TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- **X** a fost inclusă pe Lista contribuabililor declarați inactivi, aprobată prin OPANAF nr. 20/08.01.2010 și a fost inclusă pe Lista contribuabililor reactivați, aprobată prin OPANAF nr. 2973/23.08.2011;

- conform Listei firmelor declarate inactive existenta pe prima pagina din site-ul Ministerului Finanțelor Publice, [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la secțiunea „Informații contribuabili”, societatea figurează ca fiind declarată inactivă în perioada 27.01.2010 – 07.09.2011, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind operată cu data de 01.02.2010;

- potrivit constatarilor din raportul de inspecție fiscală, societatea a dedus TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor efectuate în perioada 27.01.2010 – 31.03.2011, în care aceasta figurează în lista contribuabililor inactivi.

Având în vedere cele mai sus prezentate rezulta că în perioada 27.01.2010 – 31.03.2011, în care figurează în lista contribuabililor inactivi, societatea i s-a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, motiv pentru care, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că este nedeductibilă TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor efectuate în această perioadă.

Se reține că în conformitate cu dispozițiile art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere este cuprinsă în decontul de taxă pe valoarea adăugată, obligativitatea depunerii acestui

decont aparținând numai persoanelor înregistrate în scopuri de TVA. Or în speta, societății declarată inactivă i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele societății privind includerea sa în mod eronat de către organul fiscal în lista contribuabililor inactivi, căta vreme deși avut acces la informațiile privind starea de inactivitate prin publicarea acestora pe site-ul MFP, nu a întreprins niciun demers în vederea unei eventuale corectări a situației înregistrate. Se reține că de-abia în data de 07.02.2011, societatea a solicitat AFP Sector 3 reactivarea societății.

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X cu privire la TVA în suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X.

### **3.5 Referitor la accesoriile în suma de x lei aferente TVA:**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile în suma de x lei aferente TVA, în condițiile în care, pe de-o parte, la pct. 3.2 – 3.4 ale prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul în suma de x lei x reprezentând TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu contestă debitul în suma de x lei.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X s-au calculat, pentru perioada 25.10.2008 – 30.06.2011, accesorii în suma de x lei aferente TVA.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare până la data de 01.07.2010:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență 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, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

Începând cu data de 01.07.2011, dispozițiile legale de mai sus au fost modificate după cum urmează :

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

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

**(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. 120<sup>1</sup> (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 ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata în sarcina societatii reprezinta masura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.2 – 3.4 ale prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul în suma de x lei x reprezentând TVA, iar, pe de altă parte, societatea nu contestă debitul în suma de x lei și nici nu a depus documente sau situații din care să rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza și suma de x lei, cu titlu de dobanzi/majorari și penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Precizarea contestatarei vizand faptul ca accesoriile au fost calculate pentru TVA rezultata urmare aplicarii taxarii inverse nu este intemeiata, în condițiile în care din anexa 4 a raportului de inspectie fiscala rezulta ca acestea au fost calculate asupra TVA nedeductibila stabilita urmare inspectiei fiscale.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la accesoriile in suma de xlei aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

### **3.6 Referitor la impozitul pe profit in suma de (-) x lei :**

Perioada supusa inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe profit este 11.08.2006 – 31.12.2010.

***Cauza supusa solutionarii este daca constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit sunt corecte, in conditiile in care argumentele si documentele societatii nu sunt de natura sa le modifice.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, AFP Sector 3 a stabilit :

- baza impozabila stabilita suplimentar = (-) x lei
- profit anual = (-) x lei.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

« **Art. 19. - (1)** Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. »

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 85 si art. 110 din Codul de procedura fiscala, republicat:

"**Art. 85 - (1)** Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a)** prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b)** prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

"**Art. 110 - (3)** Titlul de creanta este actul **prin care se stabileste si se individualizeaza** creanta fiscala, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptatite, potrivit legii. "

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca declaratiile depuse de societate la organul fiscal competent reprezinta titluri de creanta prin care se stabilesc si se individualizeaza obligatiile de plata. In cazul nedepunerii acestor declaratii, organul fiscal are dreptul/obligatia sa procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, atat declaratiile (in speta formularele de declaratii 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" si 101 "Declarație privind impozitul pe profit" aprobate prin OPANAF nr. 101/2008), cat si deciziile de impunere sunt inregistrate cronologic in baza de date a organului fiscal, aceste documente fiind singurele in baza carora se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, impozitul pe profit in suma de (-) x lei = [(-) x lei \* 16%] individualizat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X contestata a fost determinat dupa cum urmeaza :

Anul	Impozit profit cf evidentelor contabile	Impozit profit declarat	Impozit profit cf control	Diferente de impozit pe profit stabilite suplimentar
2008				
2009				
01.01.2010 – 30.09.2010				
01.10.2010 – 31.12.2010				
total				

Referitor la cheltuielile nedeductibile aferente anului 2010 in suma totala de x lei, conform Anexei 6 a raportului de inspectie fiscala, acestea se compun din :

A - cheltuieli stabilite de catre societate ca fiind nedeductibile = x lei ;

B - cheltuieli stabilite de catre organul fiscal ca fiind nedeductibile, pe motiv ca sunt efectuate in perioada in care societatea se regaseste in lista contribuabililor declarati inactivi = x lei, care se compun din :

- x lei - cheltuieli inregistrate in perioada 27.01.2010 – 30.09.2010;
- x lei - cheltuieli inregistrate in perioada 01.10.2010 – 31.12.2010.

In ceea ce priveste cheltuielile in suma de x lei se retin urmatoarele aspecte :

Potrivit dispozitiilor art. 11 alin. 1<sup>1</sup>, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2010:

„**Art. 11. - (1)** La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

**(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. »**

In conformitate cu dispozitiile OPANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi:

« **Art. 3. - (1)** De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

**(2)** Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) **nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.** »

« **Art. 4. - (1)** **Pe perioada stării de inactivitate** toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cât și orice operațiune și procedură vamală cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și **oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.**

**(2)** Suspendarea nu determină prelungirea termenelor pentru care avizele, autorizațiile, licențele, acordurile sau alte astfel de acte sunt acordate și nici amânarea în vreun fel ori exonerarea de obligațiile de plată datorate pentru eliberarea, modificarea sau prelungirea acestora. »

Conform prevederilor art. 3 din OPANAF nr. 819/2008 pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor inactivi, în vigoare la data de 27.01.2010:

„**Art. 3.** - Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.”

În conformitate cu dispozițiile legale mai sus invocate, autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv, iar documentele fiscale emise de acesta nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Mai mult, pe perioada stării de inactivitate toate procedurile de avizare, autorizare, certificare, licențiere sau alte proceduri similare, cu privire la contribuabilul inactiv și la activitățile acestuia, precum și oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice sunt suspendate de drept.

Din analiza documentelor existe la dosarul cauzei, așa cum a fost reținut și la pct. 3.3 al prezentei decizii, rezulta următoarele:

- **X** a fost inclusă pe Lista contribuabililor declarați inactivi, aprobată prin OPANAF nr. 20/08.01.2010 și a fost inclusă pe Lista contribuabililor reactivați, aprobată prin OPANAF nr. 2973/23.08.2011;

- conform Listei firmelor declarate inactive existenta pe prima pagină din site-ul Ministerului Finanțelor Publice, [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la secțiunea „Informații contribuabili”, societatea figurează ca fiind declarată inactivă în perioada 27.01.2010 – 07.09.2011.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile societatii in suma de x lei, intrucat in perioada 01.02.2010 – 31.12.2010, aceasta figureaza in lista contribuabililor inactivi, iar in aceasta perioada documentele fiscale emise de acesta nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, iar oricare dintre avizele, autorizatiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora societatea este autorizata să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept.

Totodata, trebuie subliniat ca prin neacceptarea cheltuielilor in suma de x lei, a rezultat un profit impozabil la data de 30.09.2010 in suma de x lei, cu un impozit aferent in suma de x lei. Pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, societatea a declarat un impozit minim de x lei, rezultand o diferenta de plata in suma de **x lei**.

Prin neacceptarea cheltuielilor in suma de x lei, a rezultat un profit impozabil la data de 31.12.2010 in suma de x lei, cu un impozit aferent in suma de **x lei**.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii privind includerea sa in mod eronat de catre organul fiscal in lista contribuabililor inactivi, cata vreme desi a avut acces la informatiile privind starea de inactivitate prin publicarea acestora pe site-ul MFP, nu a intreprins niciun demers in vederea unei eventuale corectari a situatiei inregistrate. Se retine ca de-abia in data de 07.02.2011, societatea a solicitat AFP Sector 3 reactivarea societatii.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** cu privire la impozitul pe profit in suma de (-) x lei individualizat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

**3.7 Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente impozitului pe profit (x lei reprezentand dobanzi de intarziere + x lei reprezentand penalitati de intarziere):**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.6 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand impozit pe profit in suma de x lei, iar societatea nu a depus documente din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor contestate.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X s-au calculat, pentru perioada 26.10.2010 – 30.06.2011, accesorii in suma de x lei aferente impozitului pe profit in suma de x lei.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

**(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. (...)

**(5)** Modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.»

« **Art. 120<sup>1</sup> (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 ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.6 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul in suma de x lei reprezentand impozit pe profit, iar societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de x lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de



intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** cu privire la accesoriile in suma de x lei aferente impozitului pe profit stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor legale mai sus invocate:

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, cu privire la :

- x lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit ;
- x lei – TVA lunar (x lei);
- x lei – majorari de intarziere aferente TVA.

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.