

DECIZIA nr. 244 din 25.03.2015 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC, cu sediul in jud. Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr., completata cu adresa nr., înregistrată sub nr. de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia ABC.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF zzz/yyyy prin care s-a stabilit in sarcina societatii o diferenta suplimentara de TVA în suma totala **T lei**.

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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, in vederea efectuarii controlului deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.06.2012-30.06.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF zzz/yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyyy, prin care s-au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de T lei și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de A lei

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. ABC solicita anularea deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de T lei, aratand urmatoarele:

Interpretarea organelor fiscale potrivit carora TVA aferenta achizițiilor de bunuri și servicii nu ar fi destinată realizării de operațiuni taxabile este eronată, având în vedere următoarele:

- serviciile prestate de FZI1 (cu TVA în sumă de T1 lei) au avut în vedere un studiu de fezabilitate aferent proiectului imobiliar, scopul acestuia fiind efectuarea unei analize cost-beneficiu prealabile cu privire la realizarea investiției, dimensionarea acesteia, modalitatea de execuție etc.;

- serviciile facturate de FZI2(cu TVA în suma de T2 lei) au ca obiect intermedierea și stabilirea raporturilor contractuale cu antreprenorii, pregătirea contractelor aferente, urmărirea și verificarea respectării etapelor de execuție, toate în legătură cu proiectul imobiliar dezvoltat în str. G, nr. x, sector y. Neacceptarea la deducere a TVA pentru serviciile facturate în lunile mai și iunie 2012 și acceptarea lor începând cu luna iulie 2012, în baza aceluiași contract este eronată întrucât proiect managerul și-a început activitatea anterior achiziției terenului din 30 iulie 2012;

- pentru TVA în sumă de T3 lei constând în servicii de legalizare și traducere în mod eronat nu s-a ținut cont de faptul că ele fac parte din cheltuielile generale și de administrare ale subscrisei;

- serviciile prestate de FZI4 (cu TVA în sumă de T4 lei) au avut ca obiect consultanță acordată în legătură cu înregistrarea și funcționarea unui grup fiscal și în mod eronat au fost respinse la deducere pe motiv că serviciile au fost prestate anterior achiziționării terenului;

- pentru TVA în sumă de T51 lei, respectiv în sumă de T52 lei nu s-a ținut cont că reprezintă servicii de transport și cazare efectuate pentru administratorii societății ori persoanele asimilate acestora, care intră în categoria cheltuielilor generale de administrare ale societății;

- pentru TVA în sumă de T61 lei aferentă achiziției unui autovehicul și TVA în sumă de T62 lei aferentă cheltuielilor în legătura cu autovehiculele, societatea beneficiază de deducere 100% întrucât sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF zzz/yyyy ce a stat la baza deciziei de impunere nr. F-IF xxx/yyyy reiese că societatea contestatoare ABC a încheiat cu HBB SRL o convenție de dare în plată și constituirea unor drepturi de servitute autenticată sub nr. în urma căreia a dobândit proprietatea deplină asupra terenului din București, sector y, Soseaua G, nr. x.

Fostul proprietar a detinut autorizația de construire nr. AC1 din 29.04.2010 și autorizația de construire nr. AC2 din 27.09.2010 prelungită până la data de 26.09.2012 eliberate pentru construirea unui ansamblu rezidențial pe terenul situat în București, sector y, Soseaua G, nr. x. Ulterior, pentru terenul în cauză societatea contestatoare a obținut și certificatul de urbanism nr. 1CU/2012 și un număr de 4 autorizații noi de construire în data de 11.06.2013 pentru

continuarea lucrărilor de construire, cu modificarea temei de proiectare pentru modulele J, H, G și I ale ansamblului rezidențial.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-IF zzz/yyyy ce a stat la baza deciziei de impunere nr. F-IF xxx/yyyy organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov nu au acceptat la deducere TVA în sumă de T lei, din care:

- T1-T5 lei taxă aferentă achizițiilor de servicii, neacceptată pe motiv că achizițiile nu sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, unele dintre acestea fiind achiziționate anterior achiziției terenului prin convenția de dare în plată;

- T61 lei taxă aferentă achiziției unui autoturism și T62 lei taxă aferentă cheltuielilor legate de autovehiculele societății, pentru care dreptul de deducere a fost limitat la 50% conform art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Cu adresa nr. 57382/20.08.2014 organul de soluționare a solicitat organelor de inspecție fiscală efectuarea unei cercetări la fața locului care să vizeze existența documentației aferente prestării serviciilor și a foilor de parcurs pentru autoturisme. S-a întocmit în acest sens procesul-verbal nr. 600/08.09.2014, transmis cu adresa înregistrată sub nr. 63738/10.09.2014 și cu documentația pusă la dispoziție de societate.

3.1. Referitor la TVA în suma de T1-T5 lei

Cauza supusa soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii constând în studiu de fezabilitate, management de proiect, consultanță fiscală, traduceri și legalizări, transport și cazare, în condițiile în care pentru o parte a acestora nu a făcut dovada prestării efective în folosul operațiunilor sale taxabile.

In fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de T1-T5 lei, din care:

- T1 lei pentru servicii prestate de FZI1 constând în studiu de fezabilitate/consultanță pe piața imobiliară, considerat "necesare" pe motiv că la data realizării studiului terenul din str. G, nr. x, sector y nu era în proprietatea societății, exista deja autorizație de construire pentru acel teren și fuseseră deja demarate serviciile de management în cadrul proiectelor;

- T2 lei pentru servicii de management în cadrul proiectelor facturate de FZI2, pe motiv că rapoartele de activitate nu au fost avizate de beneficiar;

- T4 lei pentru servicii de consultanță financiar-contabilă facturate de FZI4, considerate "necesare" în raport de activitățile detaliate în raportul de activitate;

- T3 lei pentru servicii constând în legalizări și traduceri privind realizarea proiectului imobiliar, pe motiv că societatea nu era proprietarul terenului la data prestării acestora;

- T5 lei pentru servicii de transport și cazare facturate de FZI51 și FZI52 pentru administratorul SF și domnii HA și ZO, pe motiv că nu s-au prezentat documente din care să reiasă necesitatea serviciilor.

Prin contestația formulată ABC susține, în esență, că toate serviciile au fost achiziționate în folosul realizării proiectului imobiliar din str. G, nr. x, sector y.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(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;** [...].

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acestora în scopuri de TVA, conform art. 153."

"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, aferentă 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) [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care aceasta persoană intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.** Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după deținerea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:**

a) **bunurile respective urmează să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate.

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:

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.**

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie 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 aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 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.

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 efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

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 si in folosul propriilor operatiuni taxabile.

În speță, analizând documentația existentă în dosarul cauzei se rețin următoarele:

A. În cazul FZI1 a fost încheiat contractul de prestări servicii nr. C362/23.05.2012 ce are ca obiect realizarea unui raport de fezabilitate pentru un proiect de dezvoltare a unui ansamblu rezidențial din str. G, nr. x, sector y, cu un conținut detaliat în anexa nr. 1 (descrierea pieței rezidențiale din București, analiza locației, analiza proiectului și recomandări, analiza financiară etc.). La dosarul cauzei se află studiul de fezabilitate întocmit în data de 03.07.2012 de FZI1 pentru proiectul AN, în limba engleză conținând 60 de pagini și având structura ce corespunde anexei nr. 1 la contract.

Față de acest studiu, organele de inspecție fiscală au apreciat că prestarea serviciilor nu se justifică deoarece la data realizării lui terenul nu era în proprietatea societății și exista deja autorizație de construire pentru teren, apreciere ce nu poate fi reținută întrucât normele fiscale anterior citate recunosc, în mod expres, deductibilitatea TVA în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura în viitor operațiuni generatoare de TVA. Astfel, în baza prevederilor pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice, deducerea TVA se

acordă și pentru costurile pregătitoare necesare inițierii unei activități economice, cum ar fi, în cazul proiectelor imobiliare, pentru studiile de fezabilitate necesare luării unei decizii de a investi într-un proiect anume, *ceea ce poate implica și existența unui decalaj între momentul comandării și realizării studiului și momentul achiziției terenului pe care se dorește realizarea proiectului.* Cu alte cuvinte, este logic ca studiul de fezabilitate să fie anterior achiziției proprietății imobiliare (terenului), motivația organelor de inspecție fiscală **fiind contrazisă de normele fiscale care acordă drept de deducere și pentru cheltuieli anterioare demarării unei activități economice sub condiția demonstrării intenției.**

Nici faptul că la data comandării studiului exista deja o autorizație de construire pentru terenul în cauză nu poate fi reținut, având în vedere că, *ulterior obținerii studiului de fezabilitate și achiziției terenului, societatea contestatoare a obținut un nou certificat de urbanism și patru (4) noi autorizații de construire pentru continuarea lucrărilor de construire deja autorizate, dar cu "modificarea temei de proiectare",* respectiv dacă în cazul autorizației nr.2010 obținută de fostul proprietar era vorba de 4 imobile de locuințe cu 166 apartamente și spații comerciale la parter, în cazul autorizațiilor obținute de contestatoare este vorba de 4 imobile cu 180 apartamente (fără spații comerciale) obținute prin modificarea temei de proiectare – reconfigurare volumetrică, recompartimentări, modificări fațade și refuncționalizare spații interioare –, soluția neincluserii unor spații comerciale regăsindu-se și în studiul de fezabilitate incriminat.

Prin urmare, avându-se în vedere că serviciile facturate s-au concretizat în studiul de fezabilitate comandat în legătură cu proiectul imobiliar autorizat, modificat și aflat în curs de derulare, pentru care legea fiscală recunoaște deductibilitatea taxei aferente achizițiilor pregătitoare necesare demarării/continuării proiectului, *în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au reținut și alte impedimente în legătură cu deductibilitatea TVA* pentru serviciile prestate de FZI1, urmează a fi admisă contestația societății pentru TVA în sumă de **T1 lei**, cu aplicarea prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 216. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat".

B. Serviciile facturate de FZI2 au la bază contractul de prestări servicii nr. 009/01.05.2012 al cărui obiect îl constituie efectuarea de către prestator a serviciilor de proiect management în cadrul proiectelor dezvoltate de către beneficiar în schimbul unei plăți lunare. Obligațiile prestatorului sunt nominalizate la art. 5.1 din contract și constau în: coordonarea colaborării dintre echipele de proiectanți, coordonarea echipelor de proiectare și verificarea datelor contractuale de predare a documentației, pregătirea documentelor pentru

antreprenorii ofertanți, negocierea și pregătirea contractelor cu antreprenorii, urmărirea lucrărilor de execuție în proiectele beneficiarului.

Potrivit rapoartelor de activitate pe lunile mai și iunie 2012 activitățile descrise a fi desfășurate au constat în preluarea documentației scrise și desenate referitoare la proiect, studiul certificatului de urbanism și a autorizației de construire, studiul planurilor, avizelor și proiectului și vizionarea punctului de lucru. **În raport de obligațiile asumate prin contract, se reține că prin preluarea documentației și studiul acesteia prestatorul nu a prestat în fapt niciun serviciu în beneficiul societății contestatoare, iar simpla înșiruire a activităților într-un tabel nu poate constitui în sine o dovadă a prestării serviciilor, câtă vreme ele nu sunt materializate într-o documentație corespunzătoare** (spre exemplu, un raport/o analiză care să conțină opinia managerului de proiect vis-a-vis de documentația studiată).

Prin urmare, pentru TVA în sumă T2 lei contestatoarea ABC nu a făcut dovada că serviciile achiziționate au și fost efectiv prestate.

C. Pentru serviciile de consultanță facturate de FZI4, din contractul încheiat între părți reiese că aceasta vizează consultanța legată de constituirea unui grup fiscal, iar activitățile realizate sunt menționate în "time sheet"-ul anexat facturii, respectiv: culegerea datelor și a informațiilor necesare, revizuirea documentelor primite, completarea declarațiilor obligatorii și pregătirea dosarului de depus la administrație, depunerea dosarului la administrația financiară și întâlnirea cu reprezentanții companiei în vederea prezentării aspectelor verificate. Ca și în situația de la pct. B, **simpla înșiruire** (de data aceasta mai detaliată) **a activităților într-un tabel nu poate constitui în sine o dovadă a prestării serviciilor întrucât nu a fost prezentată nici documentația întocmită pentru implementarea grupului fiscal unic, nici dovada înregistrării documentației la organul fiscal competent**, în condițiile în care ele sunt menționate în "time sheet"-ul anexat facturii.

Ca atare, și în cazul TVA în sumă de T4 lei se reține că societatea contestatoare nu a făcut prestării efective a serviciilor achiziționate.

D. Pentru TVA în sumă de T3 lei aferentă serviciilor constând în legalizări și traduceri privind realizarea proiectului imobiliar, organele de inspecție fiscală au reținut că ele sunt anterioare datei când societatea a devenit proprietara terenului. Din copiile facturilor anexate procesului-verbal rezultă că taxa în discuție se referă la onorarii legalizări copii și traduceri, legalizări declarații și achiziția formularelor de registru-jurnal și registru-inventar. Așa cum s-a reținut anterior la pct. A, faptul că serviciile sunt anterioare achiziției terenului, dar în legătură cu acesta, nu împieteză asupra deductibilității taxei aferente, **legea fiscală recunoscând dreptul de deducere pentru cheltuieli anterioare demarării unei activități economice sub condiția demonstrării intenției. În condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au reținut și alte impedimente în legătură cu deductibilitatea TVA pentru suma de T3 lei, urmează a se face aplicarea prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură**

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a se admite contestația pentru această sumă.

E. Referitor la TVA în sumă de T5 lei pentru servicii de transport și cazare facturate de FZI51 și FZI52, din analiza celor două facturi existente la dosar se rețin următoarele:

- pentru serviciile de ticketing prestate în favoarea administratorului SF societatea nu a făcut dovada deplasării în interesul societății cu documentația corespunzătoare – ordin de deplasare, decont justificativ –, din factură nereieșind nici măcar destinația;

- pentru serviciile de ticketing prestate în favoarea lui HA se rețin aceleași constatări și, suplimentar, faptul că pentru această persoană nu s-a făcut dovada statutului ei în cadrul societății;

- pentru serviciile de cazare prestate în favoarea lui ZO societatea nu a făcut dovada statutului acestei persoane în cadrul societății și nici a legăturii cheltuielilor de cazare cu activitatea economică a societății, iar cheltuielile de minibar și restaurant sunt, în mod evident, cheltuieli de natură personală.

Rezultă că pentru TVA în sumă de T5 lei societatea nu a făcut dovada achiziției serviciilor în folosul activității economice proprii.

Față de cele anterior reținute la pct. A-E cu privire la TVA aferentă serviciilor analizate, urmează a se admite contestația ABC pentru TVA în sumă de T1 lei + T3 lei = **TA lei** și a respinge contestația ca neîntemeiată și nedovedită cu documente pentru TVA în sumă de T2 lei + T4 lei + T5 lei = **TR lei** pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA in suma de T6 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferenta achizitiei unui autovehicul și a cheltuielilor de întreținere auto, in conditiile in care nu face dovada utilizarii autovehiculelor societății exclusiv in scop economic cu ajutorul foilor de parcurs care sa contina informatiile minime obligatorii prevazute de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru 50% din TVA aferentă achiziției unui autoturism (T61 lei) și cheltuielilor legate de autovehiculele societății (T62 lei) conform art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145¹. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării**, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului **de vehicule rutiere motorizate** și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în

proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, **în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

(6) **Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.**

În acest sens, pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) **În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.** Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.**

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale

economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). [...] ”.

În speta, ABC **pretinde** deducerea integrală de 100% pentru autovehiculul achiziționat și cheltuielile auto aferente pe motiv că acestea sunt utilizate exclusiv în interesul societății.

Se reține că pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”, **orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%**, ceea ce implică ca foile de parcurs să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății.

Cu prilejul cercetării solicitate de organul de soluționare, la procesul-verbal de control nr. 600/08.09.2014 au fost anexate foi de parcurs, care conțin informații legate de data, ora plecării și ora sosirii și itinerar, **fără să conțină informații referitoare la scopul deplasării, kilometrii parcurși, norma de consum și consumul propriu-zis de carburant**, astfel încât să se poată verifica că deplasările au fost făcute în interesul societății și că numărul de kilometri parcurși însumă coincide cu kilometrajul autovehiculelor, excluzându-se orice utilizare în scop personal. Mai mult, din foile de parcurs reiese că au acestea au fost completate ocazional (spre exemplu, pentru autovehiculul IF, în foaia de parcurs întocmită pentru anul 2012 sunt menționate ca date de utilizare 07.11.2012, 15.11.2012, 20.12.2012 și 22.12.2012 –deci doar în 4 zile –, apărând ca neverosimilă neutilizarea acestuia în restul perioadei).

Or, pentru deductibilitatea 100% a TVA nu este suficientă existența unor foi de parcurs, ci a unora complet și corect întocmite, astfel încât să furnizeze toate informațiile necesare verificării îndeplinirii condițiilor impuse de legea fiscală. Cum foile de parcurs existente la dosarul cauzei nu răspund acestor cerințe, simpla afirmație a utilizării autovehiculelor exclusiv în scopuri economice pentru societate apare ca pro-causa și nedovedită, contestația ABC urmand a fi respinsa ca atare pentru capatul de cerere privind TVA in suma de T6 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 alin. (2), lit. a), art. 145¹ alin. (1), alin. (5) si alin. (6) 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) si pct. 45¹ alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Admite în parte contestația formulata de ABC și anulează în parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **TA lei**.

2. Respinge în parte contestatia formulata de ABC impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **TR+T6 lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 2 din prezenta poate fi contestat în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.