

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

DECIZIA nr. 119 din 16.04.2009

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, nr., et. .., cam., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./30.03.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./27.03.2009, inregistrata sub nr./30.03.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL, formulata prin avocat in baza imputernicirii avocatieale nr./19.03.2009.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr./19.03.2009 si precizata prin adresa nr./09.04.2009, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.xxx/17.02.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/17.02.2009, comunicata sub semnatura in data de 17.02.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **T lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare prin decizia de impunere nr.xxx/17.02.2009, precum si masurile dispuse prin dispozitia de masuri nr. mmm/17.02.2009.

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, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 05.10.2005-30.09.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./24.10.2008.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/17.02.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.xxx/17.02.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de F lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de E lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au dispus SC ABC SRL masura inregistrarii sumei de H prin taxare inversa prin dispozitia de masuri nr. mmm/17.02.2009.

II. Prin contestatia formulata, SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr.xxx/17.02.2009 si rambursarea TVA in suma de T lei, invocand urmatoarele:

1. TVA in suma de T1 lei este aferenta unor prestari de servicii de constructii-montaj efectuate de SC S.... SRL (constructia unei supante), angajate in mod expres, ferm si irevocabil de societate catre cumparatoarea SC PW SRL, in baza art. 5.2.6 din contractul de

vanzare-cumparare a terenului pe care se edifica supanta. Societatea considera ca taxa este aferenta unor lucrari efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, si anume, venituri din vanzarea terenului, chiar daca ele au fost prestate dupa vanzarea terenului, iar realizarea lor era o obligatie contractuala, a carei nerespectare ar fi dat dreptul cumparatorului sa perceapa penalitati de intarziere.

2. Suma de T2 lei reprezinta TVA aferenta unor facturi platite pentru un studiu de consulting in domeniul luminotehnic, efectuat in baza contractului incheiat cu SC PWL SA. Aceasta suma este deductibila intrucat viza, la data elaborarii, proiecte in curs ale societatii si la data finalizarii si predarii studiului partile au incheiat procesul-verbal de predare-primire.

3. Referitor la TVA in suma de T3 lei reprezinta TVA aferenta unor facturi fiscale emise de SC EN... SA in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./20.06.2007. In art. 3 din contract sunt enumerate mai multe obligatii ale vanzatorului EN... de pregatire si conformare a imobilului cu cerintele cumparatorului ABC, unele pentru care vanzatorul a agreat sa preia si costurile, altele pentru care cumparatorul s-a obligat sa suporte costurile.

Prin urmare, ABC s-a obligat sa achite EN... contravaloarea costurilor aferente indeplinirii obligatiilor prevazute la art. 3.1.11 si 3.1.14 din contract (obtinere aprobării/avize pentru dezafectarea/demolarea si relocarea rețelei de hidranti si a transformatoarelor electrice si a punctului de alimentare cu energie electrica), costuri care in mod evident si incontestabil au fost efectuate de EN... in beneficiul final al ABC.

De asemenea, SC ABC SRL contesta dispozitia de masuri nr. mmm/17.02.2009 pentru TVA in suma de H lei, solicitand emiterea unei alte dispozitii care sa permita stornarea facturilor si emiterea unor alte facturi corect intocmite prin aplicarea regimului de taxare inversa pentru lucrarile de reamenajare prestate de SC V SRL.

In sustinerea contestatiei, SC ABC SRL a prezentat, in copie, facturi, contractul de prestari servicii nr. 7/2005 incheiat cu SC S... SRL, contractul de vanzare-cumparare incheiat cu SC PW SRL autentificat sub nr./31.01.2006, contractul de prestari servicii nr./10.11.2005 si procesul-verbal de predare-primire nr./24.01.2006 incheiate cu SC PWL SA si contractul de vanzare-cumparare incheiat cu SC EN... SA autentificat sub nr./20.06.2007.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../05.10.2005, detine codul unic de inregistrare si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de 06.10.2005.

Activitatea principala: dezvoltare (promovare) imobiliara, cod CAEN 4110.

Perioada verificata: 06.10.2005-30.09.2008.

3.1.1. Referitor la TVA in suma de T1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea vanzatoare poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor lucrari de imbunatatire si modernizare a unei constructii, executate si facturate dupa data instrainarii cladirii si a terenului aferent, in conditiile in care lucrarile respective au fost destinate utilizarii in folosul societatii cumparatoare si contravaloarea lor nu a fost cuprinsa in baza impozabila a operatiunii de livrare a imobilului si nu a fost recuperata prin pretul incasat in urma vanzarii.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de T1 lei aferenta unor prestari de servicii de constructii-montaj, efectuate de SC S... SRL in baza

contractului nr. 7/2005 si facturate cu facturile fiscale nr./01.03.2006 si nr./15.03.2006, constand in executarea unei supante (planseu intermediar) pe un teren vandut de societate catre SC PW SRL in luna ianuarie 2006 cu suma de A lei, cu taxare inversa pentru TVA aferenta in suma de A x 19% lei.

TVA in suma de T1 lei a fost tratata ca fiind nedeductibila conform art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal intrucat nu este aferenta realizarii unor operatiuni taxabile, precum si datorita faptului ca la data inregistrarii TVA-ului societatea vanduse terenul pe care au fost executate lucrarile.

SC ABC SRL sustine ca lucrarile de constructii sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile, respectiv operatiunea de vanzare a terenului conform contractului de vanzare-cumparare nr./2006, intrucat este o obligatie contractuala asumata prin acest contract, iar nerespectarea ei ar fi condus la perceperea de penalitati de intarziere de catre cumparatorul terenului.

In drept, conform art. 129, art. 137, art. 134 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006:

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.

(3) Se considera prestari de servicii cu plata:

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri ce nu au legatura cu activitatea sa economica, sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) prestarile de servicii efectuate in mod gratuit de catre o persoana impozabila, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica pentru uzul personal al angajatilor sai sau al altor persoane".

"Art. 134. - (1) **Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.**

(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci cand autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrarii de bunuri sau la data prestarii de servicii, cu exceptiile prevazute in prezentul titlu.[...]."

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizori ori prestatori din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; [...]**

c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru executarea prestarilor de servicii pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (3)".

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.[...]**

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

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

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate.

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8) si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata."

Normele metodologice date pentru aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"19. Baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata corespunzatoare se determina integral la livrarea bunurilor si/sau prestarea serviciilor.

59. (3) In cazul livrarii de bunuri imobile, data livrarii, respectiv data la care se emite factura fiscala, este considerata data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator. Orice facturare efectuata inainte de indeplinirea formalitatilor impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator se considera facturare de avansuri, urmand a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrala a livrarii de bunuri imobile".

In speta sunt incidente si prevederile art. 156 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

"(1) Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile : [...]

c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate atat la sediul principal, cat si la subunitati",

coroborate cu prevederile art. 56 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se specifica :

"Prezentarea de inscrisuri

(1) In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitia organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte inscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita si altor persoane inscrisuri, daca starea de fapt fiscala nu a fost clarificata pe baza inscrisurilor puse la dispozitie de catre contribuabili".

Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In situatia in care achizitiile vizeaza prestari de servicii care au ca efect constructia, modificarea, transformarea sau modernizarea unor bunuri imobile, taxa aferenta acestora este deductibila in masura in care achizitiile sunt destinate bunurilor existente in patrimoniul persoanei impozabile si dau nastere la operatiuni taxabile prin exploatarea economica a bunurilor ori, in situatia in care bunurile imobile sunt instrainate si astfel de prestari au loc dupa instrainare, baza de impozitare a operatiunii taxabile constand in livrarea bunului imobil cuprinde si contravaloarea prestarilor de servicii respective.

In caz contrar, in masura in care prestarile de servicii ulterioare instrainarii bunurilor imobile nu sunt avute in vedere la stabilirea bazei impozabile din momentul instrainarii, taxa aferenta nu poate fi dedusa intrucat nu este destinata operatiunii impozabile reprezentata de livrarea imobilului ori, pentru a reflecta continutul economic al operatiunii, prestarile respective imbraca forma unor prestari de servicii puse la dispozitia altor persoane cu titlu gratuit, asimilate prestarilor de servicii cu plata impozabile din punct de vedere al TVA.

Se retine ca, intr-o speta similara, directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, respectiv Directia generala legislatie impozite indirecte, prin adresa nr./.....2006 a precizat urmatoarele:

*“ (...) Urmare celor mentionate mai sus, va facem cunoscut ca suntem de acord cu punctul dvs. de vedere potrivit caruia **pentru serviciile care i-au fost prestate dupa data livrării cladirii respective, determinata conform pct. 59 alin. (3) din norme, S.C. (...) nu mai beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, intrucat aceste servicii nu se mai incadreaza in prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, avand in vedere ca dupa aceasta data cladirea nu mai este in proprietatea S.C. (...).***

*Totusi, S.C. (...) ar putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata **daca ar refactura prestarile de servicii respective catre cumparatorul imobilului, avand in vedere prevederile art. 129 alin. (5) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 8 alin. (3) ale Titlului VI din normele mentionate**”.*

Prin adresa nr./.....2006, Directia generala legislatie impozite indirecte isi mentine punctul de vedere exprimat prin adresa nr./.....2006, cu urmatoarea completare:

"Totusi, in situatia in care lucrarile restante si de reparatii sunt cuprinse in pretul de vanzare al cladirii conform contractului de vanzare-cumparare, societatea vanzatoare ar putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor pentru realizarea serviciilor respective.

***Astfel, in situatia in care organele de control constata ca serviciile au fost incluse in pretul de vanzare al cladirii, societatea vanzatoare ar putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru respectivele servicii**”.*

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

- SC ABC SRL a achizitionat de la SC EN.... SA un teren in suprafata de 1.461,33 mp si constructie in suprafata de 1.351,16 mp, situate in, nr., pentru suma de H lei si TVA prin taxare inversa in suma de Hx19% lei, in baza contractului de vanzare-cumparare nr./**22.12.2005**;

- prin contractul de prestari servicii nr./**12.12.2005** incheiat cu SC S.... SRL, contestatoarea a comandat prestatorului executarea unor lucrari de constructii-montaj pe amplasamentul din, nr., parcela 2.B/2 (parcela 2.1.1/2), numar cadastral/60/1/2/2/2, durata contractului fiind de 6 luni cu incepere din data de 12.12.2005.

Din devizul lucrarilor, anexa la contract, rezulta ca **valoarea acestora este in cuantum de J euro, exclusiv TVA** si constau in dezafectare instalatii existente, fundatii, beton armat, confectie metalica supanta, planseu supanta, compartimentari, pardoseli, instalatii, confectii termopan, etc., lucrari ce au fost facturate cu facturile nr./01.03.2006 si nr./15.03.2006 in valoare de B lei (TVA aferenta in suma de T1 lei);

- prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr./31.01.2006 contestatoarea a vandut catre SC PWL SA (si nu catre SC PW SRL, asa cum eronat mentioneaza organele de inspectie fiscala si contestatoarea) imobilul situat in, nr., parcela 2.B/2 (parcela 2.1.1/2), numar cadastral/60/1/2/2/2, compus din teren in suprafata de 205,90 mp (inclusiv rampa) si constructie "atelier in incinta halei principale de montaj", cu o suprafata construita la sol de 162,66 mp, imobil dobandit de la SC EN.... SA in baza contractului de vanzare-cumparare nr. 3276 (vanzare partiala).

Din contract reiese ca pretul de vanzare a **imobilului este de K euro + TVA** prin taxare inversa (art. 2.1) si ca vanzatorul, respectiv contestatoarea, se obliga sa finalizeze pe cheltuiala sa lucrarile de constructie a supantei conform proiectului acceptat de cumparator, urmand ca imobilul sa aiba o suprafata desfasurata de 311 mp, nerespectarea acestei obligatii ducand la dreptul cumparatorului de a percepe o penalizare de euro/zi intarziere, incepand cu data de 30 aprilie 2006 (art. 5.2.6). Imobilul a fost facturat cumparatorului cu factura nr./31.01.2006 pentru suma de U lei plus TVA aferenta in suma de Ux19% lei (prin taxare inversa).

Rezulta, asadar, ca SC ABC SRL a contractat in data de 12.12.2005 lucrari de constructii-montaj, constand in dezafectarea unor instalatii dintr-o hala de productie si realizatii unei constructii metalice tip supanta, in valoare de **J euro**, ce urmau sa fie executate pe un teren plus constructie achizitionate ulterior in data de 22.12.2005, teren si constructii vandute in data de 31.01.2006, inaintea prestarii si facturarii lucrarilor, cu un pret de **K euro**, **angajandu-se sa suporte, pe cheltuiala sa, lucrarile de constructie a supantei conform proiectului acceptat de cumparator.**

In calitate de persoana impozabila, SC ABC SRL a achizitionat in data de 22.12.2005 un teren si constructia existenta, pentru care si-a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta si a realizat in data de 31.01.2006 ***o operatiune impozabila constand in livrarea bunului imobil*** (o parte din terenul si constructia achizitionate anterior), colectand taxa pe valoarea adaugata aferenta. In acelasi timp, contestatoarea s-a obligat prin contract fata de cumparatorul imobilului sa suporte ***contravaloarea lucrarilor de imbunatire si modernizare a constructiei deja vandute, executate si facturate dupa livrare, desi acestea depasesc de 3,3 ori ceea ce societatea contestatoare a incasat in contrapartida din partea cumparatorului, fara a lua in considerare si recuperarea costului achizitiei initiale.***

Astfel, in conditiile in care contestatoarea a instrainat un bun imobil, operatiune impozabila din punct de vedere al TVA ca reprezentand o livrare de bunuri si, ulterior, a achizitionat servicii constand in lucrari de imbunatire si modernizare a bunului deja vandut, fara ca lucrarile respective sa fie cuprinse in baza de impozitare a operatiunii realizate, aceasta nu poate beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata conform art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal intrucat lucrarile achizitionate nu au fost destinate in **folosul propriei operatiuni** impozabile (taxabile) reprezentata de livrarea bunului imobil, ci profita in mod direct cumparatorului, in calitate de proprietar al imobilului asupra caruia s-au executat lucrarile.

Ca atare, sustinerea contestatoarei privind afectarea lucrarilor de constructie a supantei in folosul operatiunii impozabile de vanzare a imobilului este vadit neintemeiata, in conditiile in care *aceste lucrari nu sunt cuprinse in baza impozabila a operatiunii si nu sunt recuperate prin pretul incasat in urma vanzarii imobilului, desi la data operatiunii cunostea contravaloarea acestora* in euro, ce depasea de circa 3,3 ori ceea ce a incasat in contrapartida din operatiunea de vanzare .

Faptul ca societatea contestatoare s-a obligat prin contract sa suporte, pe cheltuiala sa, lucrarile de constructie a supantei, sub sanctiunea unor penalitati contractuale nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat o asemenea obligatie priveste doar raporturile de natura comerciala dintre parti, cu incidenta fiscala doar in masura in care sunt respectate si conditiile specifice in materia deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata. Or, din cele anterior prezentate, rezulta ca lucrarile facturate de prestatorul SC S.... SRL nu au fost destinate de contestatoare in folosul propriilor operatiuni taxabile si, ca atare, taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

In subsidiar, se mai retine si ca lucrarile de imbunatire si modernizare a constructiei deja vandute in valoare de J euro au depasit de circa 3,3 ori ceea ce SC ABC SRL a incasat in contrapartida de la cumparatorul imobilului, respectiv suma de K euro, fara a lua in considerare si recuperarea costului achizitiei initiale a acelui imobil, *ceea ce din punct de vedere economic echivaleaza cu punerea la dispozitia cumparatorului, cu titlu gratuit, a prestarilor de servicii respective*. Intr-o atare situatie, punerea lucrarilor la dispozitia si spre folosinta cumparatorului, cu titlu gratuit este asimilata, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu o prestare de servicii impozabila, conform art. 129 alin. (3) din Codul fiscal, iar taxa aferenta achizitiei lucrarilor ar fi deductibila. Insa, avand in vedere ca societatea contestatoare ar fi obligata si sa colecteze TVA pentru prestarile puse la dispozitia gratuita a altei persoane, calculata la suma cheltuielilor efectuate pentru care se solicita deducerea, efectul ar fi nul din punct de vedere al influentei taxei pe valoarea adaugata de rambursat.

Fata de aspectele prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL pentru capatul de cerere vizand acordarea deductibilitatii TVA in suma de T1 lei, aferenta unor prestari de servicii de constructii-montaj efectuate de SC S... SRL in folosul unei alte persoane impozabile.

3.1.2. Referitor la TVA in suma de T2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii de consulting, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. yyy/17.02.2009 organele fiscale nu au admis la deducere TVA in suma de T2 lei aferenta unui studiu de consulting in domeniul luminotehnic, pentru care societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa studiul efectuat si nici necesitatea efectuarii lucrarilor.

SC ABC SRL sustine ca studiul viza proiecte in curs ale societatii si ca la data finalizarii si predarii studiului partile au incheiat procesul-verbal de predare-primire nr./24.01.2006.

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

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.[...]**

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

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

b) taxa pe valoarea adaugata achitate pentru bunurile importate.

(8) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8) si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata".

De asemenea, conform art. 156 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(1) **Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile : [...]**

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate atat la sediul principal, cat si la subunitati",**

coroborate cu prevederile art. 56 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata unde se specifica :

"Prezentarea de inscrisuri

(1) In vederea stabilirii **starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitia organului fiscal** registre, evidente, **documente de afaceri si orice alte inscrisuri**. Organul fiscal are dreptul de a solicita si altor persoane inscrisuri, daca starea de fapt fiscala nu a fost clarificata pe baza inscrisurilor puse la dispozitie de catre contribuabili".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc **mai multe condiții cumulative**, și anume: **achizițiile au avut loc în mod efectiv, au legătura cu activitatea economică a persoanei achizițoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile**, având la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, **exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că serviciile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere**, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor de formă.

În speta, SC ABC SRL a încheiat cu SC PWL SA contractul de prestări servicii nr. /01.11.2005, obiectul contractului fiind reprezentat de "prestarea serviciilor de consulting în domeniul luminotehnic al proiectelor imobiliare ale beneficiarului".

Între cele două părți a fost încheiat și procesul-verbal nr. /24.01.2006, cu următorul conținut: "Prezentul proces verbal s-a încheiat între (...) cu ocazia **finalizării** serviciilor de consulting în domeniul **studiului** luminotehnic stabilite prin contractul dintre cele două părți nr. /01.11.2005". Cu factura fiscală nr. /31.01.2006 prestatorul SC PWL SA a facturat beneficiarului SC ABC SRL "contravaloare prestații executate cf. contract /01.11.2005" în valoare de Z lei și TVA aferentă în suma de T2 lei.

Contrar susținerilor contestatoarei, niciunul din documentele anterioare amintite nu demonstrează în vreun fel natura serviciilor contractate, ele fiind doar stabilite cu titlu generic "consulting în domeniul luminotehnic", legătura lor cu proiectele imobiliare în curs ale beneficiarului, prestarea efectivă a serviciilor concretizată în rapoarte, studii sau alte materiale asemănătoare și destinația utilizării acestor servicii în raport de specificul activității desfășurate.

Deși invocă necesitatea "studiului luminotehnic" și finalizarea lui, **contestatoarea nu a adus nicio dovadă obiectivă care să demonstreze existența lui concretă și utilitatea lui** din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv că rezultatele acestui studiu sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale contestatoarei.

Alega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată doar de condițiile de formă, inclusiv cele care vizează deținerea unei facturi care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, așa cum pretinde, în esență, societatea, **ar însemna, prin reducerea la absurd, că persoanele impozabile își pot deduce taxa aferentă achizițiilor doar în baza unor documente formale, fără legătura cu substanța tranzacției, ceea ce ar conduce în final la eludarea condiției de fond esențiale**, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să aibă loc în realitate și să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanelor în cauză.

Având în vedere că SC ABC SRL nu a prezentat nicio dovadă obiectivă care să demonstreze că serviciile contractate au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, contestația acesteia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută de dovezi obiective pentru capatul de cerere privind TVA deductibilă, respinsă la rambursare în suma de T2 lei.

3.1.3. Referitor la TVA în suma de T3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă unor costuri refacturate de o altă persoană impozabilă, necesare construirii unor facilități de alimentare cu apă și cu energie electrică, care a presupus

desfiintarea celor existente si reinfiintarea lor pe terenul si in proprietatea exclusiva a acestei alte persoane impozabile, in conditiile in care facilitatile respective nu sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei care suporta finalmente aceste costuri.

In fapt, organele fiscale nu au admis la deducere TVA in suma de T3 lei aferenta unor facturi fiscale emise de SC EN.... SA in baza contractului de vanzare-cumparare nr./2007.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/17.02.2009 rezulta ca lucrarile respective, constand in relocarea punctului de alimentare cu energie electrica si relocarea punctului de alimentare cu apa au fost executate in fapt de catre prestatorii mentionati in situatiile de lucrari, in baza unor contracte incheiate de prestatori direct cu SC EN.... SA in calitate de beneficiar si refacturate societatii in baza contractului nr./2007.

Din analiza contractelor prezentate, rezulta ca o parte importanta din costurile facturate o reprezinta lucrari de racordare la reseaua utilizatorului SC EN.... SA, contravaloarea unui post electric de transformare instalat pe terenul proprietatea SC EN.... SA.

Din cele constatate a rezultat ca beneficiarul tuturor lucrarilor executate si proprietarul achizitiilor efectuate este in fapt SC EN.... SA si nu SC ABC SRL, catre care s-au refacturat aceste costuri.

Organele de inspectie fiscala arata ca insasi mentionarea cuvintului "costuri" in facturile emise de SC EN.... SA catre SC ABC SRL este eronata intrucat toate bunurile si serviciile facturate nu au fost destinate desfasurarii propriei activitati si, prin urmare, realizarii de operatiuni taxabile de catre SC ABC SRL.

In concluzie, in baza art. 145 coroborat cu art. 146 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA pentru bunurile si serviciile refacturate de SC EN.... SA intrucat nu sunt in beneficiul operatiunilor impozabile ale SC ABC SRL.

Prin contestatia formulata, SC ABC SRL sustine ca suportarea costurilor aferente indeplinirii obligatiilor prevazute la art. 3.1.11 si 3.1.14 din contract a avut la baza obligatiile asumate de parti prin contractul de vanzare-cumparare nr./20.06.2007 si au fost efectuate de SC EN.... SA in beneficiul sau, vizand lucrari de pregatire si conformare a imobilului cumparat cu cerintele sale.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. - Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. - (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:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare**

initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

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

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

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

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a utiliza achizitiile in folosul unor 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, simpliciter achizitie a unor bunuri si/sau servicii pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o presumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

2. In al doilea rand, se retine ca, de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, legislatia romana in materie de TVA a fost armonizata cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat sa respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curtii Europene de Justitie.

Astfel, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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 aceeași 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.**

In acest sens, potrivit legislatiei interne, care transpune legislatia comunitara in materie, persoanele impozabile pot beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior realizarii unor operatiuni impozabile, *dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare* (a se vedea, *mutatis mutandis*, pct. 45 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare).

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 aferenta 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.

Cu alte cuvinte, din legislatia fiscala interna si jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

*Ca atare, justificarea exercitarii dreptului de deducere la momentul achizitiei de bunuri si servicii este **conditionata de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, in speta desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.***

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. - prin contractul de vanzare-cumparare nr./20.06.2007 SC ABC SRL in calitate de cumparator a achizitionat de la SC EN... SA in calitate de vanzator mai multe imobile, constand in terenuri intravilane in suprafata totala de 22.002,65 mp si constructii aferente cu o suprafata construita totala de 6.513,32 mp, identificate la art. 1.1 din contract;

2. - la art. 3.2 din contract vanzatorul s-a angajat, ferm si irevocabil, sa indeplineasca in termen de 12 luni, integral si cumulativ, pe seama cumparatorului, mai multe formalitati, printre care:

- avize, autorizatii si aprobari pentru construirea cailor de circulatie mentionate in PUD-ul proprietatii, expertize pentru demolarea constructiilor, etc.;

- obtinerea de la autoritati a tuturor aprobarilor si autorizatiilor necesare pentru dezafectarea si ridicarea/demolarea de pe lotul cu nr. cadastral .../60/1/1/1/1/2 a gurilor de alimentare cu apa a masinilor de pompieri, a retelei de hidranti, a bazinului de apa pentru incendiu si a statiei de pompare pentru incendiu, inclusiv relocarea acestora pe loturile vecine aflate in proprietatea vanzatorului (art. 3.1.11 din contract);

- obtinerea de la autoritati a tuturor aprobarilor si autorizatiilor necesare pentru relocarea transformatoarelor electrice, a punctului de alimentare Electrica si a cablurilor de conectare electrice dintre punctul de alimentare si transformatoarele electrice situate pe lotul cadastral/60/1/1/1/1/2, inclusiv executarea lucrarilor de relocare pe loturile vecine aflate in proprietatea vanzatorului (art. 3.1.14 din contract);

3. - la art. 3.3 din contract partile au convenit, pentru evitarea oricarui dubiu, ca vanzatorul va suporta costurile pentru situatiile mentionate la art. 3.1.2, 3.1.4, 3.1.8, 3.1.9 si 3.1.13, pentru restul situatiilor costurile urmand a fi suportate de cumparator;

4. - SC EN... SA a refacturat catre SC ABC SRL costurile specificate in situatiile centralizatoare in baza art. 3.3 din contract, astfel:

a) pentru lucrarile prevazute la art. 3.1.11 din contract - factura nr./07.05.2008 (valoarea lucrari - F1 lei si TVA aferenta - T31 lei) si factura nr./02.09.2008 (valoarea lucrari - F2 lei si TVA aferenta - T32 lei);

b) pentru lucrarile prevazute la art. 3.1.14 din contract - factura nr./07.05.2008 (valoarea lucrari - F3 lei si TVA aferenta - T33 lei) si factura nr./02.09.2008 (valoarea lucrari - F4 lei si TVA aferenta - T34 lei);

5. - din situatiile centralizatoare ce au stat la baza refacturarii costurilor rezulta ca acestea provin din bunuri si lucrari achizitionate de SC EN.... SA in baza unor contracte incheiate cu diversi prestatori/furnizori si facturate catre SC EN.... SA, astfel:

a) pentru "**relocare punct de alimentare cu apa**" prevazuta la art. 3.1.11 din contractul de vanzare-cumparare nr./20.06.2007:

- factura nr./15.05.2008 pentru lucrarile de dezafectare a statiei de hidrofoare prestate de SC S.... SRL;

- facturile nr./31.03.2008 si nr./05.05.2008 pentru lucrarile de relocare a statiei de pompare si a retelei de canalizare prestate de SC S.... SRL (lucrari constand in izolarea traseelor de alimentare a rezervorului, inlocuire conducte de alimentare cu apa, interconectarea traseelor de alimentare cu putul de mare adancime al Apa Nova, lansarea pompei submersibile, sectionarea retelei in punctele indicate de EN.... si blindarea conductelor aferente retelei aflate in proprietatea En...., executarea unui tronson de conexiune, furnizarea echipamentelor necesare - pompa, convertizor, cablu, conducte etc.);

b) pentru "**relocare punct de alimentare cu energie electrica**" prevazuta la art. 3.1.14 din contractul de vanzare-cumparare nr./20.06.2007:

- factura nr./27.02.2008 pentru intocmirea documentatiei tehnice cadastrale pentru "divizarea in 2 a parcelei 10, proprietatea SC EN.... SA, situata in, nr., Bucuresti, Sector x, in suprafata totala de 5.646 m²", executata de PFA S.....;

- factura nr./31.03.2008 pentru memoriu tehnic de arhitectura pentru lucrarea nr. 08/27 - schimbare locatie T1699 si amplasarea PT nou 2 x 1600 kVA pe terenul proprietatea SC EN.... SA, realizat de T..... - Birou individual de arhitectura;

- factura nr./12.03.2008 pentru aviz amplasament eliberat SC F..... SA, in vederea amplasarii pe terenul SC EN.... SA a postului de transformare suprateran prefabricat;

- facturile nr./31.01.2008, nr./13.03.2008 si nr./31.03.2008 pentru lucrari de proiectare executate de SC F.I..... SA, avand ca obiect reamplasare doua puncte trafo de 1600 kVA existente si schimbare T1699 si amplasare PT nou 2x1600 kVA, pe faze de executie;

- factura nr./19.03.2008 pentru racordarea instalatiei de utilizare a SC EN.... SA, denumita "schimbare locatie T1699 si amplasarea PT nou 2 x 1600 kVA", in baza contractului nr./19.03.2008 incheiat de SC EN.... SA cu operatorul SC F..... SA;

- facturile nr./11.03.2008 si nr./20.05.2008 pentru livrarea catre SC EN.... SA a echipamentului "post de transformare in anvelopa de beton, tip ROBUST OPTIONAL RB -10/20 - 2 x 1600 kVA 10/20/0,4 kV, retea in bucla" de catre furnizorul SC EG SRL;

- lucrari retele electrice pentru executarea si finalizarea lucrarii "schimbare locatie T1699 si amplasarea PT nou 2 x 1600 kVA", in baza contractului nr./20.05.2008 incheiat cu SC EG SRL;

- factura nr. 626339/03.07.2008 pentru dezafectare statie 1,3, PT 1,3, lucrari executate de SC S.... SRL.

Din cele anterior prezentate rezulta cu claritate faptul ca prin contractul nr./20.06.2007 cele doua parti au convenit ca *noul proprietar* al terenului cu constructii (SC ABC SRL) *sa suporte costul dezafectarii/demolarii in totalitate a punctelor de alimentare cu apa si cu energie electrica si a instalatiilor aferente, amplasate pe acest teren si relocarea/reinfiintarea acestor puncte de alimentare, echipate cu noi echipamente si instalatii, pe un lot de teren invecinat, aflat in proprietatea vechiului proprietar SC EN.... SA.*

Or, conform prevederilor legate antecitate si jurisprudentei comunitare constante in materie, o persoana impozabila are drept de deducere a taxei aferente achizitiei de bunuri si servicii, cu conditia sa existe intentia de a le utiliza in folosul realizarii de operatiuni taxabile, ceea ce nu este cazul in speta intrucat contestatoarea s-a angajat sa suporte **costurile necesare construirii unui punct de alimentare de apa si a unui punct de alimentare cu energie electrica, care a presupus dezafectarea/demolarea celor existente pe terenul sau si reinfiintarea lor pe terenul vecin, inclusiv prin dotari cu echipamente noi, care profita in mod indiscutabil unei alte persoane impozabile**, in speta SC EN... SA, **in calitate de proprietar si beneficiar al acestor constructii speciale nou edificate.**

Faptul ca pe terenul astfel eliberat contestatoarea intentioneaza sa realizeze in viitor operatiuni taxabile prin dezvoltarea unui proiect imobiliar in baza unui PUD aprobat, dupa cum se si precizeaza in art. 3.2 din contract, nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea va avea drept de deducere a taxei aferente constructiei viitorului proiect imobiliar, cata vreme acesta va da nastere la operatiuni taxabile prin livrarea/exploatarea/valorificarea in nume propriu a rezultatelor proiectului.

Cum toate costurile refacturate de SC EN... SA catre contestatoare privesc in mod exclusiv reinfiintarea si racordarea punctului de alimentare cu apa, cu instalatiile aferente si racordarea punctului de alimentare cu energie electrica, cu instalatiile aferente, facilitati de care urmeaza sa beneficieze SC EN... SA, taxa aferenta acestor lucrari nu poate fi dedusa de SC ABC SRL intrucat **facilitatile respective (puncte de alimentare cu apa si cu energie electrica) nu sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

De asemenea, prevederile contractuale privind suportarea unor cheltuieli aferente unor obiective aflate in proprietatea si la dispozitia unei alte persoane, invocate de societate prin contestatia formulata nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat *clauzele din contract produc efecte juridice doar intre partile semnatare si luarea lor in considerare de catre organele fiscale doar pe considerentul strict juridic, al inserarii lor in contract, ar echivala cu ignorarea evidenta a scopului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.*

In consecinta, avand in vedere cele anterior demonstrate, rezulta ca SC ABC SRL nu avea dreptul de deducere a taxei aferenta unor refacturari de costuri ce privesc construirea unor facilitati care nu sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA deductibila, respinsa la rambursare in suma de T3 lei.

3.1.4. Referitor la dispozitia de masuri

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala se refera la masuri de indeplinit in sarcina contribuabilei, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/17.02.2009 organele de inspectie fiscala au dispus SC ABC SRL inregistrarea sumei de H lei ca taxare inversa, respectiv de a o inregistra atat ca TVA deductibila, cat si ca TVA colectata, conform art. 160¹ alin. (5) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata societatea considera ca, din eroare, organele de inspectie fiscala au omis sa dispuna si stornarea facturilor aferente TVA-ului ce face obiectul dispozitiei de masuri si solicita emiterea unei alte dispozitii care sa permita stornarea facturilor si emiterea unor alte facturi corect intocmite prin aplicarea regimului de taxare inversa pentru lucrarile de reamenajare prestate de SC V SRL.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale* unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)"

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC ABC SRL nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta de solutionare a organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

coroborat cu pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"*Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc.* "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 129, art. 137, art. 134, art. 145, art. 146 si art. 156 alin. (1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 19, pct. 59 alin. (3) si pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 56, art. 209 alin. (1) lit. a) si alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.xxx/17.02.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de T lei.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de inspectia fiscala nr. mmm/17.02.2009.

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.