

DECIZIA NR.279

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA si totodata s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere conform mentiunii inscrise pe adresa de inaintare a actului administrativ fiscal, existenta in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la Administratia Finantelor Publice, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X , prin reprezentant, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA si solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrativ fiscale din urmatoarele motive:

1. In ceea ce priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala;

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 din Codul fiscal, netinand cont de conditiile pe care trebuie sa le indeplinesca persoana impozabila pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor respectiv achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.In timpul controlului au fost prezentate toate documentele prezentate de legiutor prin prevederile mentionate mai sus, ceea ce demonstreaza ca organele fiscale in mod abuziv solicita alte documente.

De asemenea, invoca in sustinere si prevederile pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si mentioneaza faptul ca, totusi legiutorul nu a limitat strict documentele justificative pe care un operator economic trebuie sa le prezinte pentru a demonstra prestarea efectiva a serviciilor , inasa aceasta libertate legislativa acordata operatorului economic nu trebuie interpretata nici ca o scapare din partea legiutorului nici ca un drept neconditionat si nelimitat al organului fiscal de a solicita societatii o infinitate de documente justificative pentru a contura o stare de fapt fiscala neconforma cu realitatea pentru a stabili obligatii fiscale de plata suplimentare.

Invoca in sustinerea cauzei practica instantelor de judecata din Romania precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, potrivit carora dreptul de deducere a taxei este pe deplin justificat atanci cand se dovedeste ca persoana impozabila a efectuat o serie de cheltuieli in scopul realizarii de operatiuni taxabile, inclusiv investitii.

Fata de prevederile legale si practica judiciara invocata, societatea contestatoare considera ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata nu poate fi conditionat de aprecierile organelor de inspectie fiscala; societatea are obligatia de a demonstra indeplinirea conditiilor legale pentru acordarea deducerii, obligatie pe care sustine ca a indeplinit-o si a demonstrat-o cu documentele prevazute de lege. Sustine ca, cheltuielile

in cauza sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, inclusiv investitii, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere, pentru acest capat de cerere.

2. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

a)-Suma de ..lei constituita de organele de inspectie fiscala este abuziva deoarece cu aceasta suma s-a dublat practic suma taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta serviciilor prestate de SC I.

Societatea contestatoare sustine ca intre SC I in calitate de proprietar si SC X in calitate de superficial, a fost incheiat Contractul de superficial, avand ca obiect acordarea de catre proprietar a unui drept real de superficial asupra unei parcele de teren in vederea construirii si exploatarii investitiei, in schimbul platii unei redevente, in suma totala de.. plus TVA, in doua transe.

Prin contractul incheiat, proprietarul a acordat superficialului dreptul de a nova total sau partial, drepturile si obligatiile sale.

In baza prevederilor contractuale privind acordarea dreptului de a nova total sau partial drepturile si obligatiile stabilite prin Contractul de superficial s-a incheiat Contractul de novatie intre SC I in calitate de proprietar, SC X in calitate de superficial si ScH in calitate de nou superficial, potrivit caruia noul superficial preia toate efectele juridice ale contractului de superficial, in cadrul relatiei cu proprietarul.

Prin contractul incheiat, proprietarul recunoaste incasarea de la superficial atat a primei transe de redeventa cat si a costurilor mentionate la pct.6.5 din Contractul de superficial.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca desi organele de inspectie fiscala au analizat Contractul de novatie in cauza nu au analizat si interpretat corect obiectul contractului respectiv obiectul contractului incheiat a fost novarea Contractul de superficial in favoarea noului superficial care a fost de acord sa "sa preia in baza acestei novatii toate efectele juridice ale contractului in relatia cu proprietarul" acesta din urma descarcandu-l pe superficial " de orice executare ulterioara a obligatiilor stipulate in contract si de orice responsabilitate, revendicare sau cerere in legatura sau rezultata din Contract."

Sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat si prevederile art.3.2.2 si 3.2.4 din Contract, atunci cand au stabilit un termen scadent al indeplinirii de catre noul superficial a obligatiilor asumate prin contract.Prin contractul de novatie , Superficialul si Noul Superficial au convenit ca plata efectiva a costurilor suportate de superficial sa fie efectuata dupa acceptarea acestor costuri.

De asemenea, sustine faptul ca organele de inspectie fiscala, la stabilirea in luna iunie a termenului de scadenta a obligatiei de a refactura catre SC A contravaloarea serviciilor prestate, au ignorat prevederile din Contractul de novatie, prevederile Codului civil art.1270, art.1280 cat si prevederile art.6 si art.7 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Societatea contestatoare sustine ca a comunicat organelor de inspectie fiscala, faptul ca partile contractante SC X si SCA au agreeat de comun acord (in cadrul intalnirilor periodice) ca superficiala sa fie facturata in acelasi moment cu costurile aferente fazei I de constructie a fabricii si a prezentat organelor de inspectie fiscala Protocolul de predare-primire a fabricii pentru faza I, inasa acestea au colectat TVA in conformitate cu prevederile art.134¹, art. 134² din Codul fiscal si pct.7 alin.(1) din H.G. Nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Fata de temeiul de drept invocat de organele de inspectie fiscala, societatea sustine ca acesta face referire strict la exigibilitatea prestarii de servicii, ori in cazul in

speta este vorba despre un raport juridic stabilit între parti intrucat novatia este un fapt juridic rezultat in urma exprimarii acordului de vointa al partilor, in speta Contractul de novatie, prin care s-a novat un drept de superficie.

Prin Contractul de novatie, s-au stins obligatiile existente între SC I si SC X privind dreptul de superficie asupra terenului pe care s-au edificat constructiile industriale , creandu-se o obligatie noua între SC I si SC A referitoare la dreptul de superficie.Prin contractul de novatie, noul superficial SC A este tinut raspunzator fata de proprietarul SC I pentru toate obligatiile viitoare asumate prin contract; in timp ce fata de SC X, noul superficial este tinut raspunzator numai fata de obligatiile trecute respectiv cheltuielile efectuate.Termenele la care Noul superficial SC A urma sa-l descarce pe Superficialul SC X de cheltuielile facute nu au constituit obiectul contractului de novatie ci al unor acorduri bilaterale.

Societatea precizeaza faptul ca serviciile prestate de SC I au fost exigibile la data prestarii acestora, fiind inregistrate corespunzator in evidentele contabile si declarate prin deconturile de TVA atat de prestatorul SC I cat si de beneficiarul SC X.Acest aspect a fost constatat si de organele de inspectie fiscala care au efectuat controlul incrucisat la SC I si care au mentionat in actul incheiat ca nu s-au constatat deficiente urmare a controlului efectuat la SC I.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au consemnat in Raportul de inspectie fiscala, pag.16-17 si 41, ca SC I a emis pentru serviciile prestate conform contractelor incheiate, factura reprezentand servicii conform contract de superficie, suma care a fost achitata integral prestatorului SC I.

Totodata, organele de inspectie fiscala au consemnat in Raportul de inspectie fiscala la pag.45 faptul ca societatea a refacturat costurile de proiectare si gestionare a proiectului, la momentul la care au fost agreate sumele de facturat.

Societatea contestatoare sustine ca a prezentat in timpul controlului facturile si anexele acestora insa nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala, acestea stabilind in mod abuziv termene nelegale de exigibilitate a TVA si totodata TVA colectata suplimentar.

Avand in vedere aspectele prezentate, SC X solicita anulara Deciziei de impunere pentru acest capat de cerere.

b) In ceea ce priveste TVA, colectata suplimentar, societatea contestatoare sustine ca motivul invocat de organul de inspectie fiscala a fost ca” societatea si-a exercitat dreptul de deducere al TVA insa nu si-a respectat obligatia de a colecta TVA”, existand neconcordanțe între raspunsul dat de societate si cel constatat de organul de inspectie fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca si-a respectat obligatia contractuala prevazuta la art.3.4.2 din Contractul de inchiriere incheiat cu SC H , refacturand catre proprietar costurile de proiectare si gestionare a proiectului, insa organele de inspectie fiscala nu au analizat facturile precum si nici inregistrarile contabile efectuate pentru evidentierea in contabilitate a operatiunii respective.

Faptul ca organele de inspectie fiscala emitente ale Deciziei de impunere au inscris la subpunctul 2.1.2 “Motivul de fapt” niste supozitii neconforme cu realitatea nu poate conferi inscrierilor respective si caracterul de “motiv de fapt” ce constituie conditie obligatorie de legalitate a Deciziei de impunere , in conformitate cu prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si prevederile art.43 din Codul de procedura fiscala.

Precizeaza faptul ca organele de inspectie fiscala au putut lua la cunostinta despre indeplinirea de catre societate a obligatiei contractuale de a refactura costurile privind proiectarea si gestionarea proiectului si din actele intocmite urmare controalelor incrucisate efectuate la SC A, prin care nu s-au constatat diferente.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA in temeiul prevederilor pct.19 alin.(4) coroborat cu pct.6 alin.(3) si (4) si pct.7 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal insa societatea a respectat prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala si a colectat TVA in luna octombrie 2011, urmare a refacturarii costurilor de proiectare si gestionare a proiectului catre proprietar prin emiterea facturilor reprezentand refacturare servicii faza I si refacturare servicii faza II .

Societatea contestatoare sustine ca organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare facturile mai sus enumerate inregistrate in contabilitate, incalcand astfel prevederile art.64 si art.65 din Codul de procedura fiscala.

Mentioneaza faptul ca, a fost incheiat Contractul de incheiere intre SC H (actuala SC A) in calitate de proprietar si SC X in calitate de chirias, avand ca obiect inchirierea unei "cladiri de facilitate de productie [...]si infrastructura aferenta", edificarea carora, conform pct.2.2 si pct.2.3, fiind convenita intre parti a se realiza in doua faze.

Prin contractul incheiat, art.3.4.2, partile contractante au stabilit de comun acord ca toate" costurile privind proprietatea si gestionarea proiectului de catre chirias [...] vor fi refacturate catre Proprietar la data inceperii[...]"

Societatea sustine ca a refacturat catre proprietar costurile de proiectare si gestionare a proiectului prin emiterea facturilor si a indeplinit obligatia de a colecta TVA aferenta acestor facturi.

Societatea contestatoare nu este de acord cu opinia organelor de inspectie fiscala potrivit careia "societatea avea obligatia sa refactureze concomitent cu data inceperii catre SC A contravaloarea acestor proiecte, management, respectiv sa aplice structura de comisionar" deoarece:

-in ceea ce priveste aplicarea structurii de comisionar societatea sustine ca a aplicat aceasta structura urmare a refacturarii catre proprietar a costurilor de proiectare si gestionare a proiectului prin emiterea facturilor (faza I) si(faza II)

-in ceea ce priveste data la care societatea avea obligatia sa refactureze contravaloarea costurilor de proiectare si gestionare a proiectului societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat prevederile Codului fiscal referitoare la exigibilitatea taxei la o data ce nu corespunde prevederilor legale aplicabile in speta.

Sustine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.134¹ alin.(7) respectiv obligatia societatii de a refactura costurile intervenea la data acceptarii acestora de catre beneficiar iar beneficiarul a acceptat contravaloarea serviciilor prestate doar la momentul primirii si platii efective a facturilor.Orice alte evenimente anterioare emiterii acestor facturi (receptii, procese verbale) reprezinta doar acte premergatoare indeplinite de societate in vederea respectarii prevederilor contractuale conform carora ii revenea obligatia de a supraveghea, coordona, aviza, receptiona lucrarile de constructii montaj si/sau serviciile prestate in legatura cu acestea in vederea predarii lor catre proprietar in momentul acceptarii de catre acesta a contravaloarii serviciilor.

Fata de cele prezentate in contestatia formulata, societatea contestatoare solicita desfiintarea Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala pentru TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare.

II. Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA si au respins la rambursare TVA.

Din Raportul de Inspectie Fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

-TVA in valoare de.. lei a fost respinsa la deductibilitate pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste ca prestarea de servicii, este destinata realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

-TVA in valoare de ... lei a fost colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra sumei reprezentand contravaloare prestarii servicii facturate initial de SC I catre SC X si care in baza Contractului de novatie trebuiau refacturate SC A

Organele de inspectie fiscala au constatat ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata a intervenit la data de 02.06.2010 cand a fost incheiat Contractului de novatie conform prevederilor art.134¹ si art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.7 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

-In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar, pe perioada verificata, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2010, societatea a primit si inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand contravaloare consultanta emisa de SC X in baza Contractului de prestari servicii in cadrul caruia SC X are calitate de beneficiar iar SC P are calitate de prestator.

Factura a fost inregistrata in contabilitatea societatii contestatoare astfel:

628=401

4426=4427 (taxare inversa)

In urma analizei anexei la factura in cauza, inclusiv a documentelor justificative care au stat la baza acesteia, s-a constatat faptul ca parte din valoarea facturii, cuprinde **servicii de management pentru realizarea fabricii** facturate catre P de catre T prin intermediul facturilor lunare emise de prestator.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca fost incheiat Contractul de inchiriere intre SC A in calitate de proprietar si SC X in calitate de chirias, avand ca obiect inchirierea unei "cladiri de facilitate de productie [...]si infrastructura aferenta", edificarea carora, conform pct.2.2 si pct.2.3, fiind convenita intre parti a se realiza in doua faze.

Potrivit pct.3.4.2 din contract, chiria lunara stabilita include costurile pentru conectarea utilitatilor in afara bateriilor, ex gaz, apa, canalizare, curent, strada de acces, costuri aferente permiselor si autorizatiilor, costuri aferente proiectarii si gestionarii proiectului de catre chirias si supervizarea de catre chirias si cheltuielile de constructie ale chirasului;

Costurile privind proiectarea si gestionarea proiectului de catre Chirias, supervizarea de catre Chirias si cheltuielile de Constructie ale Chirasului vor fi platite anticipat de catre Chirias pana la data inceperii iar apoi vor fi refacturate catre Proprietar la data inceperii pentru a fi platite chirasului in termen de 30 zile.

Din cuprinsul contractului, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca "data inceperii este data la care partile semneaza Procesul verbal de Predare, fiind in termen de zece zile lucratoare incepand de la data la care Proprietarul transmite chirasului o notificare in acest sens. Data de incepere pentru faza I nu poate depasi 30.11.2010".

Din contract rezulta ca SC X avea obligatia sa refactureze concomitent cu data inceperii (05 ianuarie 2011) catre SC A contravaloarea acestor proiecte, management, respectiv sa aplice structura de comisionar, avand in vedere faptul ca aceste servicii au concurat la construirea cladirii, al carei proprietar nu este SC X, deci nu sunt utilizate in beneficiul acestei societati.

Urmare a verificarii s-a constatat ca societatea a refacturat in luna octombrie, catre proprietarul SC A costurile de proiectare si gestionare a proiectului conform facturilor.

Avand in vedere prevederile contractuale, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatera trebuia sa refactureze costurile de proiectare si gestionare a proiectului in luna ianuarie 2011, motiv pentru care in temeiul prevederilor pct.19 alin.(4) coroborat cu pct.6 alin.(3) si (4) si pct.7 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codul fiscal si prevederile art.139.1 alin.(2) si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au colectat suplimentar TVA asupra sumei inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de societatea din Germania si care trebuiau refacturate SC A.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:25.08.2009-30.06.2011

1.In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.F.P. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile ale SCX , fara a avea la baza documente justificative.

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca intre SC y in calitate de "Proprietar" si SC X in calitate de "Superficiar" s-a incheiat Contractul de constituire a unui drept de superficie , in baza caruia SC I a acordat un drept real de superficie societatii comerciale SC X asupra Parcelei inregistrate in CF, pe intreaga durata a acestuia, **in vederea construirii si exploatarei Investitiei**, in schimbul platii de catre Superficiar catre Proprietar a unei redevente **in doua transe** , din care transa I a fost platita in termen de 30 de zile de la data semnarii Contractului.

In baza art.6 OBLIGATIILE SUPERFICIARULUI , pct.6.5 din contractul mai sus mentionat, partile au convenit ca : toate costurile, onorariile si cheltuielile legate de autentificare contractului si de inregistrarea acestuia la Biroul de Carte Funciara competent sa fie suportate de Superficiar (SCX). Costurile legate de obtinerea Avizelor de Principiu, a certificatului de urbanism, a PUD-ului si a Autorizatiei, precum si a tuturor acordurilor, aprobarilor, avizelor si autorizatiilor necesare obtinerii acestor documente sa fie deasemenea suportate de catre Superficiar si sa fie achitate Proprietarului (SC I) la data semnarii Contractului. In baza acestor prevederi contractuale SC X, primeste si inregistreaza in evidenta contabila factura emisa de SC I cu mentiunea : "servicii conform contract de superficie".

Pentru a justifica natura serviciilor care au facut obiectul facturii, societatea a prezentat anexa la factura care cuprinde o centralizare cu 55 pozitii a documentelor

(chitante, facturi, extrase de cont etc.cuprinzand onorarii, cheltuielile legate de autentificare contractului , de inregistrarea acestuia la Biroul de Carte Funciara competent , costuri legate de obtinerea Avizelor de Principiu, a certificatului de urbanism, a PUD-ului si a Autorizatiei, precum si a acordurilor, aprobarilor, avizelor si autorizatiilor necesare obtinerii acestor documente considerate de SC I ca trebuie suportate de SC X) .

Urmare a verificarii documentelor care au stat la baza anexei atasata facturii in cauza, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru pozitile 54 si 55 societatea nu a prezentat documente care sa justifice cuantumul sumei achitate.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, au solicitat, prin Nota explicativa , reprezentantul legal al societatii informatii suplimentare si documente justificative cu privire la suma.. (pozitiile 54 si 55 din anexa la factura) inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC I.

Prin raspunsul la Nota explicativa , reprezentatul legal al societatii precizeaza faptul ca „ Suma reprezinta servicii prestate de catre I in legatura cu obtinerea avizelor anexate la factura, pret negociat intre parti, pentru care documentele justificative le reprezinta factura mai sus mentionata. „

In timpul inspectiei fiscale, societatea nu a prezentat documente care sa ateste natura serviciilor, facturate de SC I astfel ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere aferenta TVA inregistrata in evidentele contabile fara a avea la baza documente justificative, in conformitate cu prevederile art.145 si 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca a prezentat in timpul controlului toate documentele prevazute de lege si invoca in sustinerea cauzei prevederile art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si practica instantelor de judecata si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si considera ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata nu poate fi conditionat de aprecierile organelor de inspectie fiscala; societatea are obligatia de a demonstra indeplinirea conditiilor legale pentru acordarea deducerii, obligatie pe care sustine ca a indeplinit-o si a demonstrat-o cu documentele prevazute de lege.

De asemenea, sustine ca cheltuielile in cauza sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, inclusiv investitii, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere, pentru acest capat de cerere.

In speta sunt aplicabile prevederile.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-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

"(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

iar la pct.46 din acest act normativ se prevede:

" 46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial."

La art.134¹ din Codul Fiscal se prevede:

"Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

Potrivit prevederilor legale in speta , o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei in conditiile in care achiziitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile si detine o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Cod fiscal.

Faptul generator si exigibilitatea pentru prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive cum sunt serviciile de consultanta, expertiza si alte servicii similare, intervine la data la care sunt emise situatiile de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate.

De asemenea, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca acestea au fost prestate efectiv si sunt necesare utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Analizand factura existenta in copie la dosarul contestatiei se retine SC I a facturat catre SC X , servicii conform contract de superficie.

La dosarul contestatiei se afla si anexa la factura, care la pozitia 54 si 55, are inscrisa suma reprezentand o cheltuiala in servicii pentru obtinerea autorizatiei de constructie si reprezentand discount servicii fara a fi probata natura serviciilor si prestarea acestora , la rubrica “ documente de plata” fiind inscris F.N.(fara numar).

In timpul controlului, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare si documente cu privire la serviciile inscrise la pozitiile 54 si 55 din anexa la factura insa societatea, prin reprezentat legal, mentioneaza ca suma reprezinta servicii prestate de catre I in legatura cu obtinerea avizelor anexate la factura, pret negociat intre parti, pentru care documentul justificativ este factura emisa de SC I.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente care sa justifice natura serviciilor prestate, inscrise la pozitiile 54 si 55 din anexa la factura, in conditiile in care in lege se prevede in mod clar ca serviciile sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate.

Prezentarea facturii si a anexei la factura in care sunt enumerate servicii, precum si inregistrarea acestora in contabilitate nu pot asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA in conditiile in societatea nu a prezentat documente (chitante, situatii de lucrari) din care sa rezulte natura acestor servicii, daca serviciile au fost prestate efectiv si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii 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 speta societatea nu a facut dovada indeplinirii celor doua conditii si anume nu a prezentat documente justificative (chitante, situatii de lucrari, rapoarte de lucru) pentru cheltuielile; dupa cum am aratat si mai sus aceste doua pozitii au fost inscrise in anexa la factura fara document.

De asemenea, neavand la baza documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate nu se poate deternima daca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

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

insa la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia “a prezentat organelor de inspectie fiscala toate documentele prevazute de lege” este neintemeiata in conditiile in care in raspunsul la nota explicativa precizeaza ca documentul justificativ privind prestarea de servicii inscrisa in anexa la pozitiile 54 si 55, este factura.

De asemenea, argumentul societatii potrivit caruia societatea a indeplinit conditiile legale pentru acordarea deducerii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca serviciile achizitionate de la I au fost efectiv prestate si ca au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In speta nu poate fi vorba despre rea credinta sau de neaplicarea corecta si nerespectarea legii de catre organele de inspectie fiscala, deoarece dupa cum am

mentionat si mai sus organele de inspectie fiscala, in exercitarea rolului activ, au solicitat informatii suplimentare si documente justificative referitoare la cheltuielile inscrise la pozitiile 54 si 55 din anexa pentru a determina natura serviciilor inscrise la aceste pozitii si au aplicat corect prevederile referitoare la dreptul de deducere a TVA .

Legislatia fiscala referitoare la exercitarea dreptului de deducere conditioneaza deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditia de forma (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.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie -cauzele conexe 123 si 330/87 Lea Jorion si Societatea anonima de studii si gestiune imobiliara "EGI"vs. statul belgian, invocata de societate in sustinerea contestatiei se prevede ca "este permis statelor membre sa exercite dreptul de deducere in temeiul detinerii unei facturi pe care trebuie sa contina anumite informatii necesare in scopul asigurarii perceperii taxei pe valoarea adaugata" insa in speta nu s-a putut determina natura serviciilor inscrise la pozitiile 54 si 55 din anexa la factura iar societatea nu a oferit informatii suplimentare nici in timpul controlului si nici la dosarul contestatiei.

Prin urmare argumentele prezentate de societate fara a avea la baza documente justificative nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala motiv pentru care in speta se aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

2.Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate;

a) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar , contestata de societate ,D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca SC X avea obligatia refacturarii serviciilor catre SC A la data incheierii Contractului de novatie, in conditiile in care aceasta societate a dedus TVA aferenta acestor servicii in baza facturii emisa de SC I.

In fapt, dupa cum am aratat si la pct.1 din prezenta decizie, in data 01 iunie 2010 SC X a primit si inregistrat in evidenta contabila factura in emisa de SC I cu mentiunea : *"servicii conform contract de suprafacie"* din a carei anexa atasata facturii rezulta ca aceste servicii includ documentatia in baza careia a fost obtinuta autorizatia de construire.

Din quantumul total, organul de inspectie fiscala a constatat ca nu s-a probat realizarea in fapt a serviciilor, intrucat nu au fost prezentate documente justificative, iar

in ceea ce priveste diferenta a stabilit ca trebuia refacturata catre S.C. A in calitate de *“Nou Superficiar”* in baza contractului de novatie.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale ,prin Nota explicativa, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal sa precizeze motivul pentru care nu a facturat in luna iunie 2010 catre Noul Superficiar, contravaloarea documentatiei in baza careia a fost obtinuta Autorizatia de construire, asa cum a fost facturata de SC I.

Reprezentantul legal al societatii in raspunsul furnizat specifica faptul ca: „Partile contractante, X si A au agreeat de comun acord (in cadrul intalnirilor periodice dintre reprezentantii celor doua societati) ca superficia sa fie facturata in acelasi moment cu costurile aferente Fazei 1 de constructie a fabricii. Dreptul de superficie este strans legat de dreptul de utilizare a cladirii, prin urmare, suma mentionata in contractul de novatie a fost facturata in momentul predarii cladirii (Ianuarie 2011). „

Intrucat reprezentantul legal al societatii nu a raspuns la intrebarea organului de control si nu au fost prezentate documente din care sa rezulte alte termene de refacturare a costurilor de catre Superficiar catre Noul Superficiar, organele de inspectie fiscala au constatat ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata a intervenit la data de 02.06.2010 cand a fost incheiat Contractul de novatie, conform prevederilor art.3.2.2 din acest contract.

In conditiile in care s-a constatat ca societatea contestatoare nu a refacturat serviciile facturate initial de SC I cu factura catre S.C A in calitate de *“Nou Superficiar”*, pentru diferenta organele fiscale au colectat suplimentar TVA in conformitate cu prevederilor art.134¹ si art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.7 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea conestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au ignorat prevederile art.3.2.2 si 3.2.4 din Contract, atunci cand au stabilit un termen scadent al indeplinirii de catre noul superficiar a obligatiilor asumate prin contract.Prin contractul de novatie, Superficiarul si Noul Superficiar au convenit ca plata efectiva a costurilor suportate de superficiar sa fie efectuata dupa acceptarea acestor costuri.

De asemenea, sustine faptul ca organele de inspectie fiscala, la stabilirea in luna iunie a termenului de scadenta a obligatiei de a refactura catre SC A contravaloarea serviciilor prestate, au ignorat prevederile din Contractul de novatie, prevederile Codului civil art.1270, art.1280 cat si prevederile art.6 si art.7 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Societatea contestatoare sustine ca a comunicat organelor de inspectie fiscala, faptul ca partile contractante SC X si SC A au agreeat de comun acord (in cadrul intalnirilor perioadice) ca superficia sa fie facturata in acelasi moment cu costurile aferente fazei I de constructie a fabricii si a prezentat organelor de inspectie fiscala Protocolul de predare-primire a fabricii pentru faza I, semnat la data de 05.01.2011.

Mentioneaza faptul ca societatea a prezentat in timpul controlului facturile prin care s-au refacturat costurile de proiectare si gestionare a proiectului catre SC A.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In data de 02 .06.2010, s-a incheiat intre S.C. I denumita "Proprietar", S.C. X denumita "Superficiar" si S.C. A denumita "Nou Superficiar ", Contractul de Novatie al carui obiect l-a constituit novarea Contractului de superficie in favoarea noului

superficiar, care a fost de acord "sa preia, in baza acestei Novatii, toate efectele juridice ale contractului in relatia cu proprietarul, acesta din urma descarcandu-l pe superficiar de orice executare ulterioara a obligatiilor stipulate in contract si de orice responsabilitate, revendicare sau cerere in legatura sau rezultata din Contract. "

La pct.3.1 "Exonerarea si descarcarea Superficiarului de catre Proprietar" :

"Proprietarul confirma ca de asemenea ca toate costurile mentionate la art.6.5 din Contract au fost achitate de catre Superficiar"

La pct.3.2.2 din Contractului de Novatie se stipuleaza ca : Noul Superficiar (SCA) accepta responsabilitatile Superficiarului (SC X) din Contract si se angajeaza sa isi indeplineasca toate obligatiile **si sa il descarce pe Superficiar de toate obligatiile asumate initial de catre acesta, precum si sa respecte toate conditiile si termenele din Contract, ca si cand Noul Superficiar ar fi fost parte in Contract ab initio in locul Superficiarului.**

La pct.3.2.4 din Contractului de Novatie se prevede:"Cu exceptia inlocuirii Superficiarului cu Noul Superficiar Partile convin ca toate efectele juridice rezultate din Contract raman neschimbate."

La art.6.5 din Contractul de constituire a unui drept real a superficiei incheiat intre SC I in calitate de proprietar si SC X in calitate de Superficiar se prevede:

"Partile convin ca toate costurile onorariile si cheltuielile legate de autentificarea prezentului contract si de inregistrarea sa la Biroul de Carte Funciara competent, sa fie suportate de Superficiar.**Costurile legale de obtinerea Avizelor de Principiu, a certificatului de urbanism a PUD-ului si a Autorizatiei precum si a tuturor acordurilor, aprobarilor, avizelor si autorizatiilor necesare obtinerii acestor documente sunt de asemenea suportate de catre Superficiar si vor fi achitate proprietarului la data semnarii contractului.**

In baza Contractului de constituire a unui drept real a superficiei, SC I a facturat catre SC X, costurile legate de obtinerea Avizelor de Principiu, a certificatului de urbanism a PUD-ului si a Autorizatiei precum si a tuturor acordurilor.

La pct.5.1 din Contractului de Novatie se specifica faptul ca:"Pentru a evita orice confuzie cu privire la acest aspect se mentioneaza clar faptul ca prin intermediul acestei Novatii, Autorizatia de construire precum si intreaga documentatie in baza careia aceasta a fost obtinuta este transferata catre Noul Superficiar."

Potrivit dispozitiilor Codului Civil si literaturii juridice, novatia este o operatiune juridica prin care partile sting o obligatie veche si o inlocuiesc cu o obligatie noua, astfel incat stingerea celei vechi si nasterea celei noi au loc concomitent.

Din prevederile contractuale enuntate se retine ca la data de 02.06.2010 s-a transferat Noului Superficiar SCA, Autorizatia de construire precum si intreaga documentatie in baza careia aceasta a fost obtinuta si **a carei contravaloare a fost facturata de catre SC I catre Superficiarul SC X conform facturii si achitata acestuia la data semnarii Contractului.**

Totodata se retine faptul ca Noul Superficiar SC A se angajeaza sa isi indeplineasca toate obligatiile **si sa il descarce pe Superficiar de toate obligatiile asumate initial de catre acesta, precum si sa respecte toate conditiile si termenele din Contract, ca si cand Noul Superficiar ar fi fost parte in Contract ab initio in locul Superficiarului.**

Prin urmare societatea contestatoare avea obligatia de a refactura aceste costuri Noul Superficiar la data incheierii Contractului de Novatie, in conditiile in care in acest contract se specifica in mod clar ca **Noul Superficiar** se obliga sa respecte toate conditiile si termenele din Contractul de superficie iar in acest contract se prevede” **costurile legale de obtinerea Avizelor de Principiu, a certificatului de urbanism a PUD-ului si a Autorizatiei precum si a tuturor acordurilor, aprobarilor, avizelor si autorizatiilor necesare obtinerii acestor documente sunt suportate de catre Superficiar si vor fi achitate proprietarului la data semnarii contractului.**

In conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:”*Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.*”

iar potrivit prevederilor art. 134¹ si 134² din Codul fiscal:

-art. 134¹

1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

134²

“ (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

La pct.7 alin.(1) din HG 44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :

*“ (1) În sensul art. 129 alin. (1) din Codul fiscal, atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. **Fiecare tranzactie se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.**”*

Potrivit prevederilor legale invocate, pentru serviciul prestat, persoana impozabila are obligatia de a emite factura catre beneficiar cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator iar faptul generator intervine la data prestarii serviciilor. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

In cauza in speta, faptul generator a intervenit in data de 02.06.2010 cand a fost incheiat Contractul de Novatie si a fost transferata Autorizatia de construire precum si intreaga documentatie Noului Superficiar SC A.

SCX a achitat contravaloarea acestor costuri catre SC I iar conform pct.3.2.2 din Contractul de Novatie, Noul Superficiar SC A se angajeaza sa isi indeplineasca toate obligatiile si sa il descarce pe Superficiarul SC X de toate obligatiile asumate initial, precum si sa respecte toate conditiile si termenele din Contract, ca si cand Noul Superficiar ar fi fost parte in Contract ab initio in locul Superficiarului.

Mai mult, se retine ca societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in luna iunie 2010, urmare a inregistrarii in evidentele contabile a facturii emisa de SC I, reprezentand servicii conform Contract de superficie.

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca exigibilitatea TVA a intervenit in data de 02.06.2010 si a colectat TVA asupra costurile legale de obtinerea Avizelor de Principiu, a certificatului de urbanism a PUD-ului si a Autorizatiei precum si a tuturor acordurilor, aprobarilor, avizelor si autorizatiilor necesare obtinerii acestor documente facturate initial de SC I si care trebuiau refacturate SC A in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

-art.137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

-art.140

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Argumentul societatii contestatoare, potrivit caruia “niciunde in cuprinsul Contractului de novatie partile semnatare nu au prevazut alte termene fixe la care Noul Superficiar sa plateasca superficiarului costurile efectuate de acesta” nu poate fi retinut in solutionarea contestatiei in conditiile in care Noul Superficiar, prin Contractul de Novatie se angajeaza sa indeplineasca toate obligatiile si sa-l descarce pe Superficiar de toate obligatiile asumate initial si sa respecte termenele din contractul de Superficie .

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia:”termenele la care Noul superficiar S.C. A urma sa-l descarce pe Superficiarul S.C X de cheltuielile facute, nu au constituit obiectul contractului de novatie ci al unor acorduri bilaterale este neintemeiata in conditiile in care la pct.3.22 din contractul de novatie se precizeaza ca Noul Superficiar il descarca pe Superficiar de toate obligatiile asumate initial de catre acesta si respecta toate conditiile si termenii din contract ca si cand ar fi fost parte din contract de la inceput in locul Superficiarului, iar la pct.3.24 se precizeaza ca toate efectele juridice rezultate din contract raman neschimbate cu exceptia inlocuirii Superficiarului cu Noul Superficiar.

De asemenea, exista o neconcordanța între ceea ce sustine societatea contestatoare in contestatie , vis-a-vis de faptul ca costurile mai sus enuntate au fost agreate pentru a fi facturate in luna octombrie 2011 si datele cuprinse in evidenta contabila care releva faptul ca au fost scoase din evidenta imobiliarilor necorporale aceste costuri (cont 205) inca din luna decembrie 2010.

SC X a primit de la SC I in baza contractului de superficie, urmatoarele facturi :

-factura, emisa de SC I cu mentiunea : “drept de superficie conform contract, art.3 transa I “

- factura emisa de SC I cu mentiunea : “servicii conform contract de superficie”,

Cele doua facturi au fost inregistrate in evidenta contabila a SC X prin debitarea contului 205 "Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale si alte drepturi si valori similare", in lunile martie, respectiv iunie 2010.

In luna decembrie 2010 societatea efectueaza inregistrarile contabile :

6583= 205

418 = 7583

In luna ianuarie 2011 inregistrarea "418 =7583 " este stornata insa ramane in negru inregistrarea "6583=205" mai sus mentionata.

In ceea ce priveste rata I a Redeventei, aceasta a fost refacturata catre SC A de catre SC X, la data inceperii respectandu-se prevederile pct.3.4.3 din Contractul de inchiriere, aceasta facand obiectul facturii , cu mentiunea " drept de suprafata conform Contract de novatie ".

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila factura mai sus mentionata astfel : 411 = 7583

Din inregistrarile contabile efectuate se retine ca SC X a evidentiat contabil cedarea valorii neamortizate a imobilizarii necorporale in care este inclusa si valoarea ..prin debitarea contului 6583 " *Cheltuieli privind activele cedate si alte operatii de capital* " in luna **decembrie 2010**, deci anterior lunii octombrie 2011 cand considera petenta ca au fost agreate sumele de facturat, prin emiterea celor doua facturi la care se face referire .

Indiferent daca este vorba de luna iunie 2010, respectiv decembrie 2010, aceasta taxa pe valoarea adaugata trebuia colectata cu consecinta diminuarii sumei solicitate la rambursare prin decontul aferent lunii mai , iunie 2011 supuse verificarii.

Astfel, in conditiile in care petenta nu a refacturat catre Noul Seperficiar valoarea costurilor legate de obtinerea Avizelor de Principiu, a Certificatului de urbanism, a PUD-ului si a Autorizatiei , organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA tinand cont de lucrarile efectiv prestate pana la sfarsitul perioadei verificate (30.06.2011).

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "prin colectarea suplimentara a TVA s-a dublat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta serviciilor prestate de SC I", mentionam:

Emiterea unor facturi pentru serviciile in cauza, in perioada ulterioara perioadei supuse verificarii, nu schimba data exigibilitatii TVA dupa cum s-a precizat anterior.

Pentru a evita dubla colectare a TVA, SC X poate corecta Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011, prin inscrierea la randul 15 "Regularizari taxa colectata" a sumei declarate eronat, printr-un decont ulterior, in conformitate cu prevederile art.156² potrivit caruia:

"ART. 156²

Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxa se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la randurile de regularizări."

Prin urmare, argumentele prezentate de societatea contestatoare cu privire la TVA colectata suplimentar, sunt neintemeiate, petenta datorand aceasta suma la sfarsitul perioadei verificate.

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la acest capat de cerere.

b) Referitor la TVA colectata, contestata de societate:

1. In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare referitor la incalcarea regulilor de procedura referitoare la intocmirea actului administrativ fiscal cu privire la acest capat de cerere, mentionam:

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala emitente ale Deciziei de impunere, la subpunctul 2.1.2 "Motivul de fapt" au inscris niste supozitii neconforme cu realitatea care nu pot conferi inscrierilor respective caracterul de "motiv de fapt" ce constituie conditie obligatorie de legalitate a Deciziei de impunere, in conformitate cu prevederile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si prevederile art.43 din Codul de procedura fiscala.

La art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*

- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului."

De asemenea, la art.41 din același act normativ este stipulat:

"Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală" modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la Anexa 2 precizează:

"a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]

Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în situația de față actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscală, în baza Raportului de inspectie fiscală.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constata ca la pct.2.1.2. "Motivul de fapt aferent impozitelor stabilite suplimentar , respectiv taxa pe valoarea agaugata , organele de inspectie fiscala au in scris in detaliu motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare , precum si care au fost documentele care au fost prezentate de societate, in baza carora si-au format convingerea ca societatea in calitate de comisionar nu a refacturat la termenele prevazute in contract contravaloarea costurilor, nu a colectat TVA aferenta, nu a declarat TVA, ceea ce a dus la declararea TVA de rambursat mai mare decat in realitate, prin Deconturi de TVA.

Prezentarea situatiei de fapt, analiza documentelor prezentate de societate in timpul controlului precum si detalierea din punct de vedere valoric a sumelor in speta, precum si motivele de drept, sunt inscrise in Raportului de inspectie fiscala.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii referitoare la incalcarea art.43 din Codul de procedura fiscala, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Organele de inspectie fiscala, au analizat documentele prezentate de societate iar in temeiul art.6 din O.G. Nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala au dreptul sa aprecieze relevanta oricaror date si informatii, sesizate sau culese prin demersurile intreprinse, care pot constitui indicii privind stabilirea starii de fapt fiscale.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societate cu privire la actul administrativ fiscal contestat este neintemeiata , D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor va respinge mentiunile petentei.

2.In ceea ce priveste TVA colectata, contestata de societate, D.G.F.P prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este inverstita sa se pronunte asupra datei la care societatea contestatoarea avea obligatia refacturarii costurilor in valoare de catre SC A in calitate de proprietar in conditiile in care in contractul incheiat se prevede in mod clar ca acestea vor fi platite anticipat de catre Chirias pana la data inceperii iar apoi vor fi refacturate catre Proprietar la data inceperii.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2010, societatea a primit si inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand contravaloare consultanta emisa de SC P in baza Contractului de prestari servicii incheiat in cadrul caruia SC X are calitate de beneficiar iar SC P are calitate de prestator.

Factura a fost inregistrata in contabilitatea societatii contestatoare astfel:

628=401

4426=4427 (taxare inversa)

In urma analizarii anexei la factura in cauza, inclusiv a documentelor justificative care au stat la baza emiterii acesteia , s-a constat faptul ca parte din valoarea facturii, cuprinde **servicii de management pentru realizarea fabricii** facturate catre P Germania de catre T Germania prin intermediul urmatoarelor facturi:

S-a constatat, totodata ca in aceeasi zi in care a fost incheiat contractul de novatie, a fost incheiat Contractul de incheriere intre SC A in calitate de proprietar si SC X in calitate de chirias, avand ca obiect inchirierea unei "cladiri de facilitate de productie [...]si infrastructura aferenta", edificarea carora, conform pct.2.2 si pct.2.3, fiind convenita intre parti a se realiza in doua faze.

In preambulului Contractului de inchiriere mai sus mentionat se precizeaza urmatoarele :

“Intrucat

A) P Germania, compania mama a chirasului , este lider mondial in furnizarea de aerestructuri;

B) P a decis ca Chirasul sa conduca o unitate de productie, pentru prelucrarea, elaborarea de profile si asamblarea de piese si echipamente aerospatiale.Chirasul intentioneaza sa apeleze la un partener pe santier, pentru tratarea suprafetei;

(C) Chirasul a identificat ca locatie pentru amplasamentul sau de productie parcela de pamant cu o suprafata totala de 6 ha, detinuta legal de catre SC I.

(D)Proprietarul a obtinut un drept de suprafata asupra Pamantului, precum si dreptul aferent de trecere peste strada de acces la Pamant (“strada de acces), in baza Contractului de suprafata si a Actului de Novatie autentificat

(E) Chirasul doreste sa utilizeze un investitor pentru a construi amplasamentul de productie in scopul mentionat la Considerentul (B) de mai sus:

(F) Proprietarul este un investitor cu experienta si un dezvoltator de proiecte cu acces la contractanti generali.

(G) proprietarul se angajeaza si este de acord sa construiasca si sa inalte pe Pamant, in conditii de predare la cheie, o cladire de facilitate de productie care sa includa birouri cu o suprafata bruta de aproximativ 26.895 metri patrati in doua faze si infrastructura aferenta corespunzatoare conform specificatiilor Tehnice si a Planului de constructie

(H) proprietarul intentioneaza sa inchirieze chirasului iar chirasul intentioneaza sa inchirieze de la Proprietar Cladirea si infrastructura aferenta, ambele constituind “obiectul inchirierii”, supuse termenilor si conditiilor prevazute in prezentul contract.[...]

2.1 Prezentul contract de inchiriere intra in vigoare si isi produce efectele la si de la data semnarii”.

Potrivit pct.3.4.2 din contract “chiria lunara convenita include costurile pentru bransarea unitatii cu exteriorul,de ex. gaz, apa, canalizare, curent , strada de acces, pentru costurile privind permisele si autorizarea, pentru proiectare si management de proiect suportate de catre chiras, supravegherea de catre Chiras, cheltuielile pentru inginer suportate de catre Chiras.In total costurile sunt convenite... la calculul actual si asa cum s-a declarat anterior incluse, in transele lunare de chirie. [...].Costurile pentru proiectare si management de proiect suportate de catre Chiras, supravegherea de catre Chiras si cheltuielile pentru inginer suportate de catre Chiras, vor fi platite in avans de catre Chiras pana la Data de incepere a lucrarilor si refacturate apoi catre proprietar la Data de incepere a lucrarilor spre a fi platite chirasului in decurs de 30 zile.”

In contract la capitolul I “definitii “ se specifica faptul ca “data de incepere inseamna data la care Partile au semnat Protocolul de preluare, fiind in decurs de 10 zile lucratoare de la data la care Proprietarul informeaza Chirasul in scris in acest sens.Cu toate acestea, data de incepere a lucrarilor pentru Faza 1 nu poate depasi 30.11.2010.”

Conform Protocolului de de predare Faza I a fost predat de A catre SC X , obiectul de inchiriat , respectiv hala de productie, cladire de birouri etaj I, cladire de birouri etaj II, din care hala de productie este functionala si in stare buna iar cladirea de birouri trebuie definitivata (utilata) in faza a doua de dezvoltare.

Conform protocolului de predare Faza 2 din 30.06.2011 a fost predat de catre A catre SC X cladirea de birouri completa, hala de productie in stare buna, zona de

depozitare deseuri, poarta, rezervorul de acumulare si statia de pompare, rezervorul de stingere a incendiilor cu statia de pompare, infrastructura, functionale, in stare buna.

Potrivit prevederilor contractuale, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X avea obligatia sa refactureze concomitent cu data inceperii catre SC A contravaloarea acestor proiecte, servicii management, respectiv sa aplice structura de comisionar, avand in vedere faptul ca aceste servicii au concurat la construirea cladirii, al carei proprietar nu este SC X, deci nu sunt utilizate in beneficiul acestei societati.

Urmare a verificarii s-a constatat ca societatea a refacturat costurile de proiectare si gestionare a proiectului, in luna octombrie 2011, catre proprietarul SC A conform facturilor din 20.10.2011 .

Avand in vedere prevederile contractuale si faptul ca la data de 5 ianuarie 2011 a fost intocmit protocolul de predare Hala de productie functionala si cladirea de birouri (care urma a fi utilata in faza a 2-a), organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea trebuia sa refactureze costurile de proiectare si gestionare a proiectului in luna ianuarie 2011, motiv pentru care in temeiul prevederilor pct.19 alin.(4) coroborat cu pct.6 alin.(3) si (4) si pct.7 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codul fiscal si prevederile art.139.1 alin.(2) si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au colectat suplimentar TVA asupra sumei inregistrata evidentele contabile in baza facturilor emise de societatea din Germania si care trebuiau refacturate catre SC A, proprietarul imobilelor.

In contestatia formulata, SC X sustine ca si-a respectat obligatia contractuala prevazuta la art.3.4.2 din Contractul de inchiriere incheiat cu SC A refacturand catre proprietar costurile de proiectare si gestionare a proiectului prin emiterea facturilor in 20.10.2011 inasa organele de inspectie fiscala nu au analizat facturile si inregistrarile contabile efectuate pentru evidentierea in contabilitate a operatiunii respective.

Societatea contestatoare nu este de acord cu opinia organelor de inspectie fiscala potrivit careia "societatea avea obligatia sa refactureze concomitent cu data inceperii (05.01.2011) catre SCA contravaloarea acestor proiecte, management, respectiv sa aplice structura de comisionar" deoarece:

-in ceea ce priveste data la care societatea avea obligatia sa refactureze contravaloarea costurilor de proiectare si gestionare a proiectului societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat prevederile Codului fiscal referitoare la exigibilitatea taxei la o data ce nu corespunde prevederilor legale aplicabile in speta.

-in ceea ce priveste aplicarea structurii de comisionar societatea sustine ca a aplicat aceasta structura urmare a refacturarii catre proprietar a costurilor de proiectare si gestionare a proiectului prin emiterea facturilor in 20.10.2011.

Sustine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.134¹ alin.(7) respectiv obligatia societatii de a refactura costurile intervenea la data acceptarii acestora de catre beneficiar iar beneficiarul a acceptat contravaloarea serviciilor prestate doar la momentul primirii si platii efective a facturilor.Orice alte evenimente anterioare emiterii acestor facturi (receptii, procese verbale) reprezinta doar acte premergatoare indeplinite de societate in vederea respectarii prevederilor contractuale conform carora ii revenea obligatia de a supraveghea, coordona, aviza, receptiona lucrarile de constructii montaj si/sau serviciile prestate in legatura cu acestea in vederea predarii lor catre proprietar in momentul acceptarii de catre acesta a contravaloarii serviciilor.

In speta sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

La pct.6 alin.(3) si alin.(4) si pct.7 alin.(2) din HG 44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

-pct.6

“(3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).”

-pct.7

“(2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.”

iar la pct.19. Alin.(4) din același act normativ se prevede:

“(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca, o persoana impozabila care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii.

Persoana impozabila care actioneaza în calitate de comisionar, primind facturi pe numele sau de la furnizor si emitand facturi pe numele sau catre comitentul cumparator ori, dupa caz, catre client, se considera ca actioneaza în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumparator si revanzator al bunurilor sau prestarilor de servicii.

In cazul structurii de comisionar persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în conditiile legii, si are obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile.

In speta, SC X a primit si inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand contravaloare consultanta emisa de P Germania in baza Contractului de prestari servicii in cadrul caruia SC X are calitate de beneficiar iar P Germania are calitate de prestator.

Factura a fost inregistrata in contabilitatea societatii contestatoare astfel:
628=401 ; 4426=4427 (taxare inversa)

In urma analizei anexei la factura in cauza, inclusiv a documentelor justificative care au stat la baza emiterii acesteia , s-a constatat faptul ca o parte din valoarea facturii, reprezinta **servicii de management pentru realizarea fabricii** facturate catre P Germania de catre T Germania, conform facturilor enumerate mai sus.

In data de 02.06.2010 a fost incheiat Contractul de inchiriere intre A in calitate de proprietar si SC X in calitate de chirias, avand ca obiect inchirierea unei "cladiri de facilitate de productie [...]si infrastructura aferenta" iar la pct.3.4.2 din contract se prevede ca chiria lunara convenita include:

- costurile pentru bransarea unitatii cu exteriorul, de ex. gaz, apa, canalizare, curent , strada de acces,
- costurile privind permisele si autorizarea
- costuri pentru proiectare si management de proiect suportate de catre chirias,
- supravegherea de catre Chirias,
- cheltuielile pentru inginer suportate de catre Chirias

In total costurile convenite sunt de .., la calculul actual si asa cum s-a declarat anterior, incluse in transele lunare de chirie.

La acest punct se specifica: Costurile pentru proiectare si management de proiect suportate de catre Chirias, supravegherea de catre Chirias si cheltuielile pentru inginer suportate de catre Chirias, vor fi platite in avans de catre Chirias pana la Data de incepere a lucrarilor si refacturate apoi catre Proprietar la Data de incepere a lucrarilor.

Dupa cum am aratat si mai sus, in contract se precizeaza in mod clar ce inseamna data inceperii si anume: data la care Partile au semnat Protocolul de preluare, fiind in decurs de 10 zile lucratoare de la data la care Proprietarul informeaza Chiriasul in scris in acest sens. Cu toate acestea, data de incepere a lucrarilor pentru Faza 1 nu poate depasi 30.11.2010"

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca "**Protocolul de predare -Certificat de preluare " a fost incheiat in data de 05.01.2011** intre Proprietarul SC A, Chiriasul SC X si Consultantul Tehnic T. In contestatia formulata la pct.B.1 (pag.11 din contestatie) societatea contestatoare recunoaste faptul ca "Protocolul de predare -primire a fabricii pentru faza I a fost semnat la data de 05.01.2011."

Prin urmare, potrivit prevederilor contractuale costurile pentru proiectare si management de proiect suportate de catre Chirias, inregistrate in evidentele contabile ale chiriasului, trebuiau refacturate Proprietarului SC A, in termenul prevazut de lege

avand in vedere ca faptul generator a intervenit la data de 05.01.2011, in conditiile in care Protocolul de predare -primire a fabricii pentru faza I a fost semnat la data de 05.01.2011.

In conformitate cu prevederile art. 134¹ si 134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

-art. 134¹

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(9) În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, serviciul se consideră efectuat la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății.”

-art.134²

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

“ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

La art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede ca:

”Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Potrivit prevederilor legale invocate persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar cel tarziu pana in a cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei iar in cazul operatiunilor de inchiriere faptul generator intervine la data specificata in contract pentru efectuarea platii, baza de impozitare constituind-o din toata contrapartida pe care prestatorul o obtine sau urmeaza sa o obtina de la beneficiar.

In materie de TVA , colectarea acesteia si obligatia emiterii facturii nu depind de momentul platii contravalorii bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ci de momentul livrării sau al prestării serviciilor.

In consecinta, in cauza in speta, conform prevederilor pct.3.4.2 din contract, faptul generator a intervenit la data de 05.01.2011 cand s-a semnat Protocolul de predare -primire a fabricii pentru faza I , astfel ca SC X avea obligatia de a refactura, catre Proprietarul SC A, suma reprezentand costuri pentru proiectare si management de proiect suportate si inregistrate in contabilitate in luna decembrie 2010 si de a colecta TVA aferenta, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a luat nastere faptul generator, deci pana la data de 15.02.2011.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca , SC X a refacturat costurile in data de 20.10 2011.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare pe perioada verificata precum si prevederile contractuale mai sus enuntate, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal, au retinut ca faptul generator a intervenit la data de 05.01.2011 iar societatea contestatoare avea obligatia de a refactura costurile pana cel tarziu la data de 15.02.2011.

De asemenea, societatea contestatoare avea obligatia de a inregistra factura in evidentele contabile, de a colecta TVA aferenta sumei reprezentand costuri pentru proiectare si management, in conformitate cu prevederile art.134.1 alin.(1) , art.134.2 alin.(1), art.129 alin.(2) , art.155 alin.(1) , art.137 alin.(1) si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatoare potrivit careia *“a respectat intocmai prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala, respectiv a indeplinit obligatia legala de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile taxabile destinate SCA “,deoarece refacturarea costurilor si colectarea TVA aferenta s-a efectuat ulterior nasterii faptului generator si exigibilitatii taxei respectiv in luna octombrie 2011 care nu a facut obiectul inspectiei fiscale, in speta.*

De asemenea, in timpul controlului organele de inspectie fiscala au solicitat in scris reprezentantului legal al societatii prin intermediul formularului „Nota explicativa „sa se precizeze **daca societatea detine acte aditionale sau orice alte documente** (ex :conventii, minute) , cu privire la Contractul de constituire a unui drept real de suprafata, la Contractul de novatie si la Contractul de inchiriere, si in cazul unui raspuns afirmativ, acestea sa fie prezentate.S-au solicitat aceste documente tocmai pentru a stabili cu exactitate care este momentul la care TVA este exigibila.

Urmare acestei solicitari societatea a prezentat 2 acte aditionale la Contractul de inchiriere . In urma analizarii documentelor prezentate s-au constatat urmatoarele :

- din cuprinsul actului aditional (anexa 12) rezulta faptul ca au survenit modificari in ceea ce priveste schimbarea formei juridice si a numelui PROPRIETARULUI , fapt pentru care in preambulul contractului de inchiriere se schimba referintele privitoare la acesta, in sensul ca denumirea "SC H va fi inlocuita cu cea de " SC A ", toate celelalte prevederi ale contractului de inchiriere ramanand neschimbate.

- actul aditional nr.2 (anexa 13) a fost incheiat in data de 18 noiembrie 2011, ulterior perioadei supuse inspectiei fiscale, producand efecte incepand cu aceasta data.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia, in speta se aplica prevederile art.134¹alin.(7) potrivit caruia "Obligatia subscrisei de a refactura contravaloarea serviciilor intervenea la data acceptarii acestora de catre beneficiari " este neintemeiata deoarece in speta este vorba despre un contract de inchiriere si nu despre un contract de prestarii servicii care determina decontari sau plati succesive cum sunt serviciile de constructii- montaj, consultanta, cercetare expertiza.

Mai mult, articolul invocat prevede ca acele prestari de servicii care determina plati succesive se considera efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate, astfel si in acest caz exigibilitatea ia nastere la data prestarii serviciilor nefiind conditionata de data primirii si platii facturilor cum considera petenta.

Serviciile in cauza reprezentand management de proiect au fost suportate de petenta in luna decembrie 2010 si trebuiau refacturate proprietarului imobilului la data de 05.01.2011 dupa cum s-a mentionat in cuprinsul prezentei decizii.

In speta, SC X a inregistrat doar , in evidenta contabila, in luna decembrie 2010 factura emisa de P Germania cu mentiunea: "consultanta".(atasata prezentului referat impreuna cu anexa aferenta).Anexa facturii cuprinde o centralizare a diversilor **furnizori de servicii care au efectuat servicii de consultanta**, din care face parte si T Germania care a emis facturi cu privire la " servicii de management pentru realizarea fabricii " conform facturilor enumerate; societatea contestatoare fiind persoana afiliata P Germania si totodata SC A .

SC X nu a prestat ea insasi servicii de consultanta , in speta fiind aplicata structura de comisionar. Dupa cum am aratat si mai sus in speta s-a incheiat un Contract de inchiriere pentru care sunt aplicabile prevederile art.134¹ alin.(9), coroborat cu art.129 alin.(2) Cod fiscal, operatiunea de inchiriere fiind considerata efectuata la data specificata în contract pentru efectuarea platii, respectiv "data inceperii" definita conform contractului.

Astfel, nu se poate invoca vina organelor de control ca au incalcat prevederile art.1270 alin.(1) din Legea nr.287/17.07.2009, republicata, privind Codul civil.

Argumentul societatii potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare documentele justificative prezentate in timpul controlului nu este reala deoarece in cuprinsul raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala fac referire la facturile emise de societate catre SC A in data de 20.10.2011 prin care a refacturat costurile in cauza, insa acestea au fost emise ulterior termenului prevazut in contract si lege iar luna octombrie 2011 nu a facut obiectul inspectiei fiscale derulate.

Organele fiscale au tinut cont de serviciile de management de proiect efectiv prestate si care trebuiau refacturate pana la sfarsitul perioadei verificate (30.06.2011). Faptul ca societatea a emis facturi catre proprietarul imobilului, nu schimba data exigibilitatii TVA, suma datorata la sfarsitul perioadei verificate (25.08.2009 - 30.06.2011) , perioada ulterioara nefacand obiectul inspectiei fiscale analizate.

Mentiunea petentei privind dublarea TVA colectata este neintemeiata.

Dupa cum am mentionat si la pct.2.a) din prezenta decizie, pentru a evita dublarea TVA colectata , SC x poate corecta Decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011 care nu a facut obiectul inspectiei fiscale prin inscrierea la randul 15 "Regularizari taxa colectata" a sumei declarate eronat, printr-un decont ulterior, in conformitate cu prevederile art.156².

Prin urmare argumentele prezentate de societate sunt neintemeiate motiv pentru care in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC x cu privire la TVA colectata suplimentar si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X**, inregistrata la D.G.F.P., cu privire la TVA, stabilita suplimentar si respinsa la rambursare prin Decizia de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.