

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

DECIZIA nr. 24 din 23.01.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC MB SRL**, cu sediul
in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2008, inregistrata sub nr./2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC MB SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/10.09.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxxxx/09.09.2008 si comunicata cu adresa nr./2008.

SC MB SRL contesta suma de **S lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC MB 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 MB SRL, pentru perioada 21.07.2006-31.03.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2008.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. xxxxxx/09.09.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/10.09.2008, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de S lei.

II. Prin contestatia formulata SC MB SRL solicita anulara masurilor dispuse prin decizia de impunere atacata in ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de S lei si arata ca face parte din grupul M al carui obiect principal de activitate il constituie dezvoltarea de proiecte imobiliare.

In cadrul acestui grup contestatara este o companie de proiect, infiintata cu singurul scop de a permite administrarea mai usoara a proiectului unui centru comercial din B....., in timp ce activitatile propriu-zise sunt desfasurate de o alta companie din cadrul grupului, respectiv SC RE SRL, in calitate de administrator de proiect, cu care a incheiat un contract de management in data de 01.12.2007.

SC MB SRL sustine ca serviciile de management facturate de firma RE la data de 31.12.2007 sunt in folosul unor operatiuni taxabile, intrucat intentioneaza sa exploateze spatiile comerciale prin inchiriere in regim de taxare, iar exercitarea dreptului de deducere nu este conditionata decat de existenta facturii ca document justificativ.

Cu toate acestea, exista documente care demonstreaza ca RE a realizat serviciile facturate, constand in asistenta la identificarea si achizitia terenurilor si aprobarea schemei de inchirieri, fara de care etapele cheie din proiectul imobiliar nu pot fi realizate intrucat MB nu are resurse umane si materiale pentru a realiza ea insasi aceste activitati.

In al doilea rand, contestatara considera nerelevant argumentul organelor fiscale potrivit caruia identificarea si achizitia terenului s-au realizat in anul 2006, in timp ce contractul a fost incheiat la data de 01.12.2007 intrucat, pe de o parte, din punct de vedere legal, pentru a stabili o relatie comerciala este suficienta o manifestare de vointa a partilor, manifestare ce poate lua forma unui contract sau nu, iar pe de alta parte, perioada de dezvoltare la care se face referire in contract este perioada in care se realizeaza lucrarile propriu-zise de constructie.

In sustinerea contestatiei, SC MB SRL a prezentat contracte de asistenta juridica si consultanta imobiliara, corespondenta si rapoarte dintre reprezentantii firmei RE si D..... SCA si E....., acte aditionale la contractele de depozit escrow si contracte de novatie incheiate cu prilejul achitionarii terenurilor, contractul de servicii incheiat intre RE si SC CI SRL si antecontracte incheiate de actionarii firmei RE (prin firma M) cu diversi clienti in vederea inchirierii spatiilor, documentatie completata prin adresele nr./09.12.2008 si nr./06.01.2009.

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

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de administrare a unui proiect, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile nu au fost prestate, fara sa procedeze la analiza fiscala detaliata a documentatiei prezentate si fara sa stabileasca ce fel de operatiune a generat fluxurile financiare intre persoana in cauza si prestatorul serviciilor.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/10.09.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA în suma de S lei, prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii seria nr. din data de 31.12.2007 în suma totala de D lei, respectiv E euro, emisa de SC RE SRL pentru "onorarii administrare proiect cf. anexa 1 la contractul de management din 01.12.2007". Din anexa nr. 1 la contractul respectiv rezulta ca "onorarii administrare per proiect" constau în identificarea și achiziția terenului pentru suma de E1 euro și aprobarea schemei de închiriere în suma de E2 euro.

În ceea ce privește identificarea și achiziționarea terenului, organele de inspectie fiscala precizeaza ca achiziția celor două terenuri ale societății a fost efectuată în anul 2006, în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate la data de 01.08.2006, respectiv 07.08.2006, iar din contractul de management rezulta ca perioada de dezvoltare este perioada în care urmeaza sa se desfășoare lucrarile, care începe la data intrării a contractului. Pentru serviciile aferente aprobării schemei de închiriere, nu exista documente justificative referitoare la aceasta operatiune.

Totodata, din nota explicativa a reprezentantului societății rezulta ca serviciile facturate de RE sunt aferente cheltuielilor efectuate de cei doi angajați expatriati, detasati de la firma mama M din Marea Britanie și cheltuielilor efectuate saptamanal cu avionul particular de către proprietarul firmei M, fara sa se prezinte insa documente justificative.

In drept, potrivit art. 129, art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 129. - (2) **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, in conditiile stabilite prin norme.**

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...)

e) servicii de **intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane**, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii

(6) In cazul in care mai multe persoane impozabile, care actioneaza in nume propriu, intervin prin *tranzactii succesive in cadrul unei prestari de servicii, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat in nume propriu serviciul respectiv*. Fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final".

"Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar**".

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

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

a) operatiuni taxabile".

"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) (...)"

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In prezenta cauza, in data de 01.12.2007 intre SC MB SRL in calitate de beneficiar si SC RE SRL in calitate de manager a fost incheiat un contract de management cu privire la proiectul T situat in B....., interpretat in contract sub forma "proiect de dezvoltare - proiectul de dezvoltare a terenului in vederea construirii de locuinte si spatii comerciale, in conformitate cu Documentele Aprobate".

Pentru serviciile prestate MB va achita managerului un onorariu de administrare de F euro, defalcat pe stadii si perioade de executie si calculat in anexa nr. 1 la contract, respectiv: 10% pentru identificarea si achizitia terenului (E1 euro), 10% pentru aprobarea schemei de inchirieri (E2 euro), 40% onorarii lunare si 40% pentru alte faze (autorizatii preliminare, autorizatia de construire, contractul de antrepriza, finantari).

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar potrivit art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Referitor la identificarea si achizitionarea terenului, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa aferenta pe motiv ca achizitia celor doua terenuri din patrimoniul societatii a fost efectuata in anul 2006, iar din contractul de management rezulta ca perioada de dezvoltare este perioada in care urmeaza sa se desfasoare lucrarile, care incepe la data intrarii in vigoare a contractului (01.12.2007).

In sustinerea contestatiei, SC MB SRL a prezentat contracte de asistenta juridica si consultanta imobiliara, corespondenta si rapoarte dintre reprezentantii firmei RE si D..... SCA, E..... si SC CI SRL, acte aditionale la contractele de depozit escrow si contracte de novatie incheiate cu prilejul achitionarii terenurilor, pentru a demonstra ca firma RE a realizat serviciile facturate constand in asistenta la identificarea si achizitia terenurilor.

Astfel, pentru terenul achizitionat de la domnul NS, din contractul de novatie autentificat sub nr./01.08.2006 rezulta ca RE si-a cesionat catre MLS toate drepturile si obligatiile rezultand din antecontractul de vanzare-cumparare initial; o situatie similara este si in ceea ce priveste terenul achizitionat de la SC R SRL, cu mentiunea ca nu a fost prezentat contractul de novatie incheiat in forma autentica.

In referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestor documente, desi le-a fost solicitat in mod expres acest lucru prin adresa nr./27.11.2008, sustinand ca lucrarile efectuate constand in identificarea si achizitia terenurilor, servicii imobiliare, de avocatura si notariale au fost efectuate de societati specializate (D..... SCA, SC A..... SRL, SC CI SRL), cu care contestatara a incheiat direct contracte de prestari servicii.

Or, in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei contestate organele de control **nu au analizat serviciile** prestate de societatile specializate direct societatii si masura in care acestea au influentat serviciile prestate de RE, respectiv *daca, in fapt, acelasi serviciu a fost efectiv prestat o singura data si facturat de doua ori*. Mai mult, desi din contractele de novatie prezentate rezulta ca *cesiunea s-a facut in schimbul unui pret, plus echivalentul taxelor si comisioanelor aferente deschiderii si operarii contului escrow, organele de inspectie fiscala nu au analizat acest aspect*.

Totodata, motivul invocat in raportul de inspectie fiscala vizand faptul ca perioada prevazuta in contract pentru prestarea lucrarilor este ulterioara achizitiei terenurilor (de la 01.12.2007 fata de luna august 2006) *este nerelevant*, intrucat lucrarile la care se refera perioada de dezvoltare sunt definite in contract ca reprezentand "lucrari descrise in contractul de Contractul de Antrepriza si Documentele Aprobate", dupa cum sustine, de altfel, si societatea prin contestatia formulata.

Referitor la aprobarea schemei de inchirieri, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca nu au fost prezentate documente din care sa reiasa prestarea serviciilor, in conditiile in care in contract este prevazut ca MB imputerniceste managerul sa numeasca agentii de vanzare si inchiriere, urmand ca managerul sa raporteze lunar cu privire la toate aspectele operationale privind inaugurarea si *exploatarea* cladirii, **iar la dosar nu exista dovada scrisa ca aceste documente au fost solicitate**.

De asemenea, explicatiile date de reprezentantul societatii contestatare, din care reiese ca serviciile prestate de RE reprezinta, in fapt, acoperirea cheltuielilor efectuate de doi angajati expatriati, detasati de la firma mama din strainatate, *nu sunt de natura sa clarifice natura serviciilor prestate, in conditiile in care acestea au caracter general si nu raspund la intrebari formulate de catre organul de inspectie fiscala, in mod clar, concis, concret si la obiect*, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala.

In acelasi timp, in masura in care organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunea nu ar fi reala, in sensul ca serviciile de management in legatura cu identificarea si achizitia terenurilor si aprobarea schemei de inchirieri, consemnate in factura seria nr. din data de 31.12.2007 nu au fost prestate, *acestea nu au stabilit ce fel de operatiune a generat fluxurile financiare dintre cele doua societati* si nu au reincadrat forma tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia, asa cum prevede art. 11 din Codul fiscal, cu atat mai mult cu cat insasi contestatara recunoaste ca este vorba despre doua societati care fac parte din acelasi grup de firme (grupul M).

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca **"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"**.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/10.09.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxxxx/09.09.2008 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de 223.844 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a operatiunilor consemnate in factura emisa de SC RE SRL si stabilirea cu claritate a naturii operatiunii generate de fluxurile financiare dintre cele doua societati, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de investigatii fiscale suplimentare la RE si alte persoane implicate in prestarea serviciilor analizate*.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatarei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 129, art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/10.09.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **S lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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.