

**DECIZIA nr. 107 din 2012**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 4 cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, Calea nr. , mezanin,cam. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. , completata cu adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. , il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 , comunicata in data de **08.11.2011**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de Y1 lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de Y2 lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de Y1-1 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

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

**I. Prin contestatia formulata SC X SRL aduce urmatoarele argumente:**

In anul 2007, societatea a achizitionat un teren in suprafata de 50.000 mp, in valoare de euro, in comuna , judetul Ilfov, zona , in vederea dezvoltarii unui ansamblu rezidential si comercial, respectiv un numar de 90 case destinate vanzarii.

Pentru dezvoltarea proiectului imobiliar societatea a incheiat un contract cu firma T, prin care este desfasurata, organizata si coordonata activitatea proprie, neavand angajati proprii.

In conditiile generate de criza economica managerul a reusit coordonarea si mentinerea relatiilor de afaceri cu creditorii si furnizorii, pe perioada verificata aflandu-se in faza obtinerii PUZ-ului pentru care s-au obtinut avizele necesare, fiind aprobata in sedinta CL din data de 15.09.2011, atasat.

Motivarea organului fiscal nu are legatura cu situatia de fapt a societatii, serviciile prestate de furnizor constand in intalniri si discutii cu diversi furnizori, arhitecti, autoritati locale, reprezentanti ai bancilor, activitati reflectate in mesaje e-mail, minute de intalniri, confirmari de intalniri cu diversi furnizori prezentate echipei de control, acestea fiind destinate folosirii intr-o operatiune taxabila, respectiv proiectului imobiliar.

Contestatarul arata ca prevederile Codului fiscal nu limiteaza deducerea TVA inscrisa intr-o factura fiscala emisa conform art.155 de un anume tip de document care sa justifice destinatia achizitiei (rapoarte de activitate, procese verbale de receptie etc.), asa cum au fost solicitate de control, cu exceptia facturii pentru care se prevad elementele obligatorii si nici ca dovedirea necesitatii este o conditie a deductibilitatii TVA.

Natura serviciilor prestate rezulta din contractul de management, notele explicative prezentate controlului si documentele justificative, din care o parte referitoare la perioada octombrie 2010-martie 2011 sunt anexate pentru exemplificare, unele fiind in limba engeleza datorita perioadei sarbatorilor de iarna cand o mare parte din birourile notariale au fost inchise.

Societatea invoca principiul neutralitatii TVA care este mentionat in numeroase cazuri ale CEJ si sustine ca are dreptul de deducere a TVA pentru serviciile achizitionate care sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile, existand o legatura directa intre serviciile prestate si activitatea firmei.

In drept, contestatara invoca art.145 si art.146 din Codul fiscal care conditioneaza deducerea TVA de existenta unei facturi fiscale emisa conform legislatiei, fara ca aceasta sa fie legata de un anumit tip de document administrativ, ale art.7 din OG nr.92/2003 privind obligatia organului fiscal de a examina obiectiv starea de fapt pentru a stabili corect situatia fiscala, in acest caz dovezile privind intalniri, discutii, negocieri fiind elemente suficiente pentru a arata ca activitatea desfasurata de furnizor este in folosul unei operatiuni taxabile si cazurile CEJ C-408/98 si C-392/09.

In concluzie, contestatara considera ca are dreptul legal sa solicite rambursarea TVA deductibila in suma de Y1-1 lei inscisa in cele doua facturi emise de T pentru servicii prestate in folosul proiectului imobiliar.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 , Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- |                                      |         |
|--------------------------------------|---------|
| - TVA stabilita suplimentar de plata | Y1 lei; |
| - TVA respinsa la rambursare         | Y1 lei; |
| - TVA aprobata la rambursare         | Y2 lei  |

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /2006 si are codul unic de inregistrare RO .

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, il reprezinta "Cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii" - cod CAEN 6810.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a efectuat verificarea SC X SRL, pentru perioada 01.10.2010-31.03.2011, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. , in suma de lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 , prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de Y1 lei, TVA respinsa la rambursare in suma de Y1 lei si TVA aprobata la rambursare in suma de Y2 lei.

Societatea a contestat TVA neacceptata la deducere in suma de Y1-1 lei.

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii facturate in baza unui contract de consultanta si management, in conditiile in care societatea nu a facut dovada naturii si necesitatii serviciilor facturate in scopul derularii unui proiect imobiliar, iar probele depuse in sustinerea cauzei reprezinta documente "pro cauza"*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 , organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea detine un teren in suprafata de 50.000 mp achizitionat in baza unui

contract de vanzare-cumparare, situat in com. , judetul Ilfov, in vederea construirii unui ansamblu rezidential cu destinatia de locuinte.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de Y1-1 lei din facturile TGR in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei si TGR in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, emise de SC T SRL, reprezentand servicii prestate in baza contractului de consultanta/management incheiat, pe motiv ca nu a fost dovedita natura serviciilor si necesitatea prestarii acestora in folosul operatiunilor taxabile.

Ca urmare, in temeiul constatarilor din raport, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 prin care au respins la deducere TVA in suma de Y1 lei, din care TVA in suma de Y1-1 lei, contestata este aferenta facturilor de servicii, potrivit art.145 alin. (2) lit.a coroborat cu art. 134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**In drept**, potrivit art. 126, 134<sup>1</sup>, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

**"Art. 126. Operatiuni impozabile**

(...)

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

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

**"Art. 134<sup>1</sup>.** - (1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol. (...).

(7) *Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, 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 sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.* Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an."

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

(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. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) (...)."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(...)

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

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

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

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal."

*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 bunurile si 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 achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.*

*Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.*

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

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

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina

factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

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

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

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care sa demonstreze utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru serviciile prestate in baza contractului de consultanta/management, pe motiv ca societatea nu a facut dovada naturii si necesitatii prestarii serviciilor facturate de SC T SRL au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, in conformitate cu dispozitiile art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

A) In data de 20.11.2007, intre SC X SRL, in calitate de "projectco" si SC T SRL, in calitate de "consultant" a fost incheiat un contract, intitulat "contract de consultanta/management", fara numar, cu valabilitate incepand cu data de 01.01.2007, al carui obiect consta in asistarea PROJECTCO de catre CONSULTANT in activitatea sa, in mod special pentru:

a) asigurarea si coordonarea operatiunilor zilnice si managementul societatii;  
b) asistarea societatii cu privire la initierea, contractarea si controlul relatiilor cu furnizorii, cu partenerii de afaceri si potentialii clienti;  
c) asigurarea activitatilor de cercetare, informare, prezentarea ofertelor imobiliare si dezvoltarea oportunitatilor imobiliare;

d) realizarea tuturor pasilor privind achizitia, planificarea, dezvoltarea si finalizarea proiectelor imobiliare, (...) asistarea in obtinerea de certificate necesare, documente si autorizatii etc.;

e) acordarea de consultanta cu privire la planificarea, controlul si implementarea planului de afaceri al companiei;

f) alte sarcini legate de functionarea companiei si/sau orice alte sarcini care ii pot fi desemnate de catre Consiliul director (...) cu privire la afacerile PROJECTCO.

B) Fata de aspectele constatate si in vederea stabilirii necesitatii efectuarii cheltuielilor cu serviciile prestate de SC T SRL mentionate anterior si a modului in care acestea s-au concretizat in operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii explicatii scrise referitoare la natura serviciilor, la modul in care s-au concretizat serviciile facturate prin cele doua facturi si prezentarea documentelor justificative prin care sa se faca dovada prestarii serviciilor.

C) Atat prin contestatia formulata, cat si prin raspunsul dat prin nota explicativa din data de 07.09.2011, administratorul societatii precizeaza faptul ca pentru activitatile curente ale SRL-urilor constiuite in Romania privind achizitiile patrimoniale detinute in Romania s-a apelat la principiul desemnarii unei societati, respectiv T care, in baza contractului incheiat sa foloseasca personalul propriu si dotarile firmei, pentru functionarea X;

\* cu privire la documentele justificative ale serviciilor efectuate, societatea mentioneaza ca acestea s-au concretizat in: rapoarte de activitate prezentate administratorului societatii X si "intregii echipe de management a acesteia"; documentatia intocmita cu scopul finalizarii proiectarii si construirii ansamblului rezidential proiectat; anexele la facturile emise de catre T catre X in baza contractului si a activitatii efective desfasurate;

\* cu privire la necesitatea achizitionarii serviciilor, societatea precizeaza ca aceste operatiuni au fost facute pentru a conduce la etapa in care sa fie finalizata construirea ansamblului rezidential aflat in etapa de proiectare si obtinere avize si aprobari, urmand ca prin vanzarea catre clienti sa se realizeze venituri, deci operatiuni taxabile.

\* cu privire la stadiul investitiei, societatea mentioneaza urmatoarele: "Pana in acest moment, proiectul este intocmit de catre o echipa de proiectanti, formata din: A; B; C; D.

Munca lor s-a concretizat in documentatia depusa pentru PUZ.

Pana acum s-au realizat urmatorii pasi (...): pregatirea documentatiei pentru certificat de urbanism; obtinere avize din partea furnizorilor de utilitati; depunerea documentatiei la Primaria Ilfov; obtinerea certificatului de urbanism; obtinerea avizului de oportunitate de la Primaria Voluntari; depunerea documentatiei pentru obtinerea avizului de oportunitate din partea Primariei Ilfov."

Societatea X *la momentul actual este in faza obtinerii PUZ-ului* pentru care s-au efectuat (...) demersuri din punct de vedere al avizelor necesare (...)."

Fata de documentele si de explicatiile prezentate de contestatara, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca la data controlului societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa in ce au constat serviciile si prestarea efectiva a acestora de catre T (rapoarte de lucru, deviz de cheltuieli ocazionate de derularea contractului, procese verbale de receptie etc.) si care sa faca dovada prestarii serviciilor facturate in folosul operatiunilor taxabile si au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA in suma de Y1-1 lei aferenta facturilor nr. si nr. .

Prin contestatia formulata, societatea considera ca a prezentat in timpul inspectiei fiscale toate dovezile care sa-i sustina solictarea rambursarii TVA, invocand faptul ca prevederile din Codul fiscal referitoare la dreptul de deducere a TVA nu impun prezentarea unui anume tip de documente justificative si depune in sustinerea contestatiei un set de inscrisuri in limba engleza.

Intrucat documentele depuse in sustinerea contestatiei nu au fost prezentate in limba romana, prin adresa nr. , AFP sector 4 a solicitat, in vederea completarii dosarului contestatiei,

prezentarea documentelor traduse in limba romana solicitandu-i in mod expres societatii documente justificative care sa faca referire stricta la serviciile aferente facturilor nr. TGR /19.01.2011 si nr. TGR /14.03.2011 .

Prin adresa inregistrata la AFP sector 4 sub nr. /23.12.2011 privind completarea dosarului contestatiei, SC X SRL a prezentat, in sustinerea cauzei o parte a documentelor traduse in limba romana si o parte in limba engleza, mentionand ca fiind perioada sarbatorilor de iarna acestea nu au putut fi traduse in integralitate.

Referitor la argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala ***nu este suficienta pentru a demonstra "intentia de a realiza operatiuni taxabile"***, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**". Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii** in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA in virtutea faptului ca activitatile prestate de T rezulta din contractul de management, notele explicative si documentele justificative prezentate controlului, serviciile fiind in folosul proiectului imobiliar nu poate fi retinut, intrucat:

A) obiectul contractului din data de 20.11.2007, fara numar, incheiat intre cele doua parti, intitulat generic "contract de consultanta/management" este unul cu caracter general, avand mentionate ca activitati prestate: asistarea si coordonarea operatiunilor zilnice si de management, in relatiile cu furnizorii si cu partenerii de afaceri; consultarea cu privire la planificarea, controlul si implementarea planului de afaceri, selectarea si angajarea personalului; activitatile privind achizitionarea, planificarea si dezvoltarea proiectelor imobiliare, fara referire concreta la obiectivele urmarite in cadrul derularii proiectului imobiliar, asa cum sustine societatea si fara a fi mentionata valoarea contractului; singura mentiune este cea referitoare la "Onorariu" ce urmeaza a fi primit de la beneficiar, respectiv "1% din pretul total de cumparare al bunurilor ProjeCO, in Euro, plus TVA";

B) din documentele depuse cu adresa inregistrata la AFP sector 4 sub nr. /23.12.2011, prezentate ca anexe ale celor doua facturi, de asemenea nu rezulta activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate, acestea avand si ele un caracter general si fiind enumerate pe sablonul contractului, respectiv:

\* pentru factura nr. /19.01.2011 - "servicii conform contract incheiat intre...." (TVA in suma de Y11-1 lei), societatea a anexat documentul intitulat "Raport de activitate conform cu contractul de management ", nesemnlat si nestampilat de prestator, astfel incat nu poate fi identificat emitentul actului, avand mentionate activitati generale, intre care:

- contactarea telefonica a reprezentantilor societatii, transmiterea prin e-mail si posta a documentatiei, corespondenta cu membrii grupului;

- pregatirea rapoartelor financiare si de audit, participarea la intalniri cu reprezentantii unor firme specializate, elaborarea si transmiterea cererii de finantare pentru proiect, centralizarea datelor transmise de partenerii proiectului;

- pasii de urmat in vederea scoaterii din circuitul agricol a terenului pe care urmeaza sa se construiasca;

- nota de fundamentare si anexa cu date de identificare ale terenului aflat in proprietatea Ferrer Imobiliare;

- informari, editarea si tiparirea unor materiale, afise, pliante, brosure, traduceri, materiale promotionale, etc.

Contestatarul mentioneaza ca anexe ale facturii nr. /19.01.2011 si urmatoarele:

- situatii cash-flow intocmite in perioada octombrie 2010 - ianuarie 2011, in limba engleza, insotite de adrese purtand antetul T, nesemnate si nestampilate;

- actualizarea periodica a planului de afaceri pentru cele doua tipuri de proiecte, care, de asemenea reprezinta documente de ordin general, fara referire la activitatile concrete desfasurate in vederea realizarii proiectului imobiliar, asa cum sustine contestatarul;

- negocieri cu banca pentru prelungirea finantarii, finalizata prin Actul aditional din data de 05.10.2010, acesta fiind incheiat direct intre Piraeus Bank Romania si SC X.

\* pentru factura nr. /14.03.2011 - "management fee" (TVA in suma de Y12-1 lei), societatea mentioneaza ca anexe:

- studiu de oportunitate intitulat "Piata Rezidentiala 2011 Bucuresti-Pipera", care reprezinta un document-cadru al carui model poate fi accesat pe site-urile de specialitate in domeniu;

- negocierile si intocmirea prelungirii proiectului imobiliar datata 5 ianuarie 2011.

Se retine si faptul ca o parte din serviciile precizate in "raportul de activitate", considerate ca fiind prestate de T au fost prestate de alti furnizori:

- servicii proiectare prestate de C, in baza contractelor incheiate avand ca obiect: elaborarea documentatiei pentru realizarea PUZ aferent terenului in suprafata de 50.000 mp situat in , obtinerea avizului final din partea Directiei de urbanism-CJ Ilfov;

- evaluarea terenului detinut de SC X de catre S Consult, servicii pentru care organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere a TVA.

Asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa demonstreze in ce au constat serviciile furnizate de SC T SRL in vederea realizarii proiectului imobiliar si prestarea efectiva a acestora in folosul operatiunilor taxabile, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, studiul de oportunitate intitulat "Piata Rezidentiala 2011 Bucuresti-Pipera" reprezinta doar o prezentare generala privind dezvoltarea imobiliara in Bucuresti - zona Pipera, structurata pe capitole si subcapitole, cum ar fi: evolutia pietei rezidentiale, cererea de locuinte in Bucuresti, caracteristici ale finisajelor, locuinte second-hand, recomandari-propuneri pentru situatia actuala a pietei rezidentiale in 2011, strategii de marketing si vanzare, previziuni etc.

Asa cum rezulta din constatările inspectiei fiscale, cat si din documentatia depusa si din explicatiile scrise ale societatii, in fapt, in perioada supusa verificarii SC T SRL a actionat in



proportie insemnata in calitate de reprezentant al societatii in relatiile cu ceilalti furnizori si nu de furnizor de servicii, in vederea derularii proiectului imobiliar.

De altfel, intreaga documentatie depusa in sustinerea cauzei reprezinta documente "pro cauza", in conditiile in care in timpul inspectiei fiscale nu au fost prezentate documente care sa justifice natura serviciilor facturate si necesitatea prestarii acestora in scopul realizarii proiectului imobiliar si care, in fapt sunt aferente numai activitatii curente, avand caracter informativ si fiind adresate conducerii firmei, respectiv: bugete de venituri-cheltuieli, fluxuri de numerar, negocieri cu partenerii, mare parte in limba engleza, fara a fi prezentate situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte materiale care sa justifice prestarea efectiva.

Astfel, singurul in scris cu referire concreta la investitia posibil a se realiza il reprezinta adresa emisa de Primaria judetului Ilfov sub nr. /21.09.2011, prin care se precizeaza faptul ca autorizarea investitiei este conditionata de "existenta unui drum de acces corespunzator la drumul public conform propunerilor din plansa de reglementari" si de altfel, asa cum precizeaza contestatarul, cu privire la stadiul investitiei exista o echipa de proiectanti precum C; M; E; A.

Nici modul de stabilire a serviciilor mentionate in cele doua facturi nu poate fi determinat, in conditiile in care la pct.2 al contractului din 2007 se precizeaza ca onorariul este de 1% din pretul total de cumparare al bunului, in euro, plus TVA; or, in perioada in care au fost emise cele doua facturi nu rezulta efectuarea de achizitii de bunuri imobile.

3. Invocarea implicarii in realizarea unui proiect imobiliar, care impune achizitia unor servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, *achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.*

4. Referitor la invocarea limitarii dreptului de a beneficia de deducere a TVA, se retine ca potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."*

Prin urmare, *inspectia fiscala are obligatia de a examina starile de fapt si raporturile juridice relevante pentru impunere si de a analiza documentele justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, astfel incat este nejustificata observatia contestatarului precum ca reglementarile privind TVA nu prevad obligatia de a dovedi necesitatea achizitiei ca o conditie a deductibilitatii TVA.*

In acest sens, nu le poate fi imputata organelor de inspectie fiscala nici nerespectarea prevederilor art.7 din Codul de procedura fiscala referitoare la rolul activ in relatia cu contribuabilii.

5. Invocarea jurisprudentei CEJ (cazul C-408/98 si C-392/09) nu prezinta relevanta, in speta fiind aplicabile dispozitiile jurisprudentei europene exprimate in cazurile C-85/95 JR, C-110/94 INZO, care instituie obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina natura si necesitatea serviciilor facturate, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de Y lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC T SRL, astfel incat contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma de Y1-1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-S4 .

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.105 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004:

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 , emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4, pentru TVA nedeductibila in suma de Y1-1 lei.

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.



