

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

DECIZIA nr. 22 din 26.01.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./24.12.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./23.12.2009, inregistrata sub nr./24.12.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL nr./17.12.2009, inregistrata sub nr./17.12.2009.

Obiectul contestatiei, astfel cum a fost precizata prin adresa inregistrata sub nr./11.01.2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.10.2009 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/29.10.2009, ambele emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009 si comunicate sub semnatura in data de 26.11.2009.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.01.2008-30.06.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.10.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de D lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

De asemenea, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/29.10.2009 organele de control au dispus SC ABC SRL preluarea sumei de R lei reprezentand TVA aferenta serviciilor in contul 4428 "TVA neexigibila" si deducerea ulterioara a TVA, la data la care sunt indeplinite prevederile legale care permit solicitarea la rambursare.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL arata ca suma de R lei reprezinta TVA aferenta unor cheltuieli dovedite prin contracte, facturi, dovezi privind efectuarea serviciilor necesare pregatirii unui teren pentru constructie si sustine ca taxa este deductibila conform art. 145 si art. 146 din Codul fiscal.

Desi inspectorii fiscali au recunoscut ca serviciile sunt destinate unei operatiuni taxabile, prin aplicarea art. 147 alin. (2) din Codul fiscal acestia considera ca indeplinirea

conditiilor si formalitatilor pentru exercitarea dreptului de deducere este legata de obtinerea de venituri taxabile, conditie care nu apare nicaieri in lege.

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 :

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.10.2009, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de D lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009 rezulta ca SC ABC SRL are ca obiect principal de activitate "dezvoltare (promovare) imobiliara" (cod CAEN 7011) si nu a realizat venituri in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de D lei, din care:

- J lei TVA respinsa la rambursare pentru servicii achizitionate fara a fi destinate operatiunilor taxabile;

- H lei TVA aferenta unor facturi care nu contin informatiile obligatorii prevazute de lege;

- R lei TVA respinsa la rambursare pentru servicii de proiectare, obtinere avize si autorizatie de constructie, proiecte de rezistenta si instalatii, facturate de SC Aaa SRL in perioada martie 2008 - iulie 2008 si care sunt destinate investitiei viitoare (investitii in curs)

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de R lei pe motiv ca simpla facturare a serviciilor nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic, iar la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile. A fost intocmita si dispozitia de masuri nr. mmm/29.10.2009 prin care s-a dispus ca SC ABC SRL sa inregistreze suma de R lei in contul 4428 "TVA neexigibila" si sa o preia in decontul TVA aferent perioadelor urmatoare, atunci cand sunt indeplinite prevederile legale care permit solicitarea la rambursare.

3.1. Cu privire la decizia de impunere nr. xxx/29.10.2009

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru servicii de proiectare, obtinere avize si autorizatii aferente realizarii unui proiect imobiliar, pe considerentul ca la momentul realizarii inspectiei fiscale societatea nu a facut dovada utilizarii serviciilor in scopul realizarii de operatiuni taxabile, mentionand ca acest drept urmeaza sa fie exercitat de societate pe masura ce sunt indeplinite conditiile legale, fara insa sa analizeze intentia societatii de a realiza operatiuni taxabile si in ce masura serviciile in cauza au fost prestate efectiv si sprijina aceasta intentie.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxx/29.10.2009 organele de inspectie fiscala au respins la deducere, in temeiul art. 145, alin. (2) lit. a) si art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, TVA in suma de R lei, pe motiv ca la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale SC ABC SRL.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009 si din referatul ce insoteste dosarul cauzei rezulta ca societatea detine in proprietate un teren situat in str., sector x, pe care intentioneaza, la nivel declarativ, sa realizeze o investitie. In acest sens, societatea a obtinut autorizatia de construire nr./08.04.2008 pentru edificarea unui complex de servicii, administratie si birouri, cu termen de valabilitate 12 luni si neprelungita, conform notei explicative a reprezentantului societatii, din care rezulta ca "autorizatia de construire a expirat datorita pietei imobiliare actuale, au amanat inceperea lucrarilor".

In drept, potrivit art. 126, art. 127, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 si art. 147¹ 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

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

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

"Art. 127. Persoane impozabile si activitatea economica

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii 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. Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

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

"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; [...].

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

"Art. 146. 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) [...]"

"Art. 147¹. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) **In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare** sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si

formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".

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

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

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

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

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

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

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

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

3. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

4. Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, *comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila* (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. ***Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.***

In ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca **prima cheltuiala de investitii efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil**. Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

Cu privire la aceste cazuri, prin adresa nr./30.07.2009, Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Potrivit jurisprudentei europene in materie (cazurile C-268/83 Rompelman, C-37/95 Ghent, C-110/94 Inzo), scopul sistemului comun al TVA este sa asigure aplicarea neutra a TVA pentru toate activitatile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor.

Principiul neutralitatii TVA presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

In ceea ce priveste ***exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate inainte de inceperea realizarii efective a unei activitati economice,***

consideram relevanta si decizia in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice, de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatiile nationale.

Rezulta astfel ca o persoana impozabila care are ***intentia, confirmata prin dovezi obiective***, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop, trebuie privita ca o persoana impozabila.

In aceasta calitate, in sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, persoana impozabila ***isi poate exercita imediat dreptul de deducere*** aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, **fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.**

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...).

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

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

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca ***este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii*** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica ***autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.*** In cazurile de faruda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

6. 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.

*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.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere **nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila **intentioneaza** sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte **dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia** (subiectiva) de a desfasura activitati cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.***

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 servicii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmeaza sa fie construit pe terenul achizitionat.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la **art. 145-147** 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 ABC SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru serviciile de proiectare, avizare si autorizare etc. pentru un proiect imobiliar pe motiv ca la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au considerat ca aceasta isi poate deduce taxa in viitor, la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere, conform art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu poate fi retinuta intrucat, pe de o parte, vizeaza doar o incadrare in temeiul de drept pentru neacceptarea la deducere a TVA

in suma de R lei, **fara sa contina niciun motiv de fapt, individualizat**, pentru care serviciile in cauza au fost considerate ca nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, iar pe de alta parte, in urma actiunii de inspectie fiscala anticipata pentru solutionarea solicitarii societatii de rambursare de TVA prin decontul de taxa, **organele de inspectie au verificat tocmai conditiile si formalitatile ce trebuiau indeplinite de societate la momentul exercitarii deductiei si s-au pronuntat deja asupra caracterului deductibil al taxei** prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, ceea ce conduce la inaplicabilitatea in speta a dispozitiilor art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Totodata, mentionarea in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009 (pg. 6-7) a unor principii si consideratii de natura fiscala, altminteri corecte, nu este suficienta pentru justificarea neacceptarii dreptului de deductie si stabilirea de diferente suplimentare de TVA in sarcina contestatoarei, cata vreme in cuprinsul raportului nu sunt mentionate care anume elemente ale situatiei de fapt incalca principiile si consideratiile enuntate.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu precizeaza in niciun fel **care anume conditii/formalitati concrete** nu au fost indeplinite de societate pentru exercitarea dreptului de deductie, in raport cu dispozitiile legale in materie de TVA, daca serviciile au fost prestate efectiv si daca s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor si termenilor si conditiilor stipulate in contractele incheiate cu prestatorii si daca serviciile in cauza reprezinta costuri premergatoare necesare realizarii proiectului imobiliar declarat ca se intentioneaza a se edifica si exploata economic prin realizarea de operatiuni taxabile. De asemenea, desi invoca prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au analizat in ce mod serviciile in cauza nu au un scop economic si nu sustin intentia declarata a societatii de a desfasura in viitor operatiuni taxabile, cu atat mai mult cu cat au precizat la pg. 6 din raportul de inspectie nr.yyy/29.10.2009 ca serviciile in cauza "sunt destinate investitiei viitoare (investitii in curs ...)".

Or, desi recunosc ca serviciile sunt destinate unei investitii viitoare, prin neacceptarea dreptului de deductie la momentul verificarii, organele de inspectie fiscala conditioneaza, in fapt, exercitarea acestui drept de momente ulterioare inregistrarii propriu-zise a cheltuielilor de investitii, eventual de momentul in care investitia este pusa in functiune si produce venituri impozabile, ceea ce este contrar reglementarilor fiscale interne [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] si principiilor si jurisprudentei comunitare in materie.

Mai mult, desi din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009 reiese ca TVA aferenta investitiilor pentru terenul din este in suma de P lei (analiza structurii TVA deductibila - pg. 5 din raport), TVA neacceptata la deductie pentru aceeasi investitie este in suma de R lei, **astfel ca nu se poate determina care au fost criteriile/considerentele de fapt pentru care unele servicii au fost tratate ca fiind destinate operatiunilor taxabile, iar altele nu, desi sunt aferente aceluasi proiect.**

De asemenea, in masura in care au considerat ca dovezile prezentate de societate nu sustin intentia declarata a acesteia de a realiza operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare si nu au formulat intrebari clare, concise, concrete si la obiect pentru reprezentantul societatii contestatoare, in vederea clarificarii situatiei, 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.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de societate in intregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu sunt motivate in fapt ori nu-si gasesc aplicatiunea in speta, 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/29.10.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/29.10.2009 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii destinate realizarii proiectului imobiliar din Balta Doamnei, in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.*

3.2. Cu privire la dispozitia de masuri nr. mmm/29.10.2009

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/29.10.2009, organele de inspectie fiscala au dispus ca SC ABC SRL sa inregistreze suma de R lei in contul 4428 "TVA neexigibila" si sa o preia in decontul TVA aferent perioadelor urmatoare, atunci cand sunt indeplinite prevederile legale care permit solicitarea la rambursare.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/29.10.2009.

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

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

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

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

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu**

va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

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

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

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

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) si (9), art. 127 alin. (2), art. 134¹ alin. (1) si (3), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1), (2) lit. a) si (4), art. 146 alin. (1) lit. a) si 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si 2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.10.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **R 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.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspecție Fiscala contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. mmm/29.10.2009.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.