

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

**DECIZIA nr. 57 din 11.02.2009** 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. .... /22.01.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .... /21.01.2009, inregistrata sub nr. .... /22.01.2009, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. .... /.....2008.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. .... /25.11.2008, astfel cum a fost precizata prin adresa nr. .... /18.12.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/yy.yy.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .... /.....2008.

SC ABC SRL contesta suma de **V 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 03.12.2007-31.03.2008, 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. .... /.....2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/yy.yy.2008, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de V lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara masurilor dispuse prin decizia de impunere atacata in ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de V lei si rambursarea sumei cu penalitati pana la data viramentului efectiv.

Contestatarul sustine ca art. 127 si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu conditioneaza explicit rambursarea TVA de un drept de proprietate pe care firma ar trebui sa-l aiba asupra terenului si nu stabilesc o anumita ordine in modul de achizitie al unor bunuri si servicii, dupa cum prevede si art. 4 lit. a) din Legea nr. 15/1994 prin care sunt considerate mijloace fixe amortizabile si investitiile la mijloacele fixe cu chirie.

Astfel, societatea arata ca desfasoara o activitate economica, de pe urma careia doreste sa obtina venituri si a incheiat in acest sens doua contracte comerciale perfect valabile pentru servicii de arhitectura si servicii de management, aferente realizarii unui obiectiv de investitii constand intr-un bloc de locuinte 2S+P+10. In temeiul acestor contracte a efectuat anumite plati pe baza unor facturi perfect valabile si a platit TVA ce trebuie restituita.

SC ABC SRL sustine ca insusi scopul infiintarii a fost dezvoltarea proiectului "imobil de locuinte" motiv pentru care a incheiat un antecontract de vanzare-cumparare nr. ..../14.12.2007 pentru teren si un contract de comodat in data de 21.01.2008, in baza carora a obtinut certificatul de urbanism nr. .... /12.02.2008. Anticipand raspunsul dat prin raportul de inspectie fiscala, societatea a incheiat antecontractul de vanzare-cumparare si in forma autentica sub nr. .... /13.10.2008, insa organele de inspectie fiscala nu au tinut cont si de acest act.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, 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 pentru servicii de arhitectura si management aferente unui proiect imobiliar ce urmeaza sa se execute pe un teren care nu este in proprietatea acesteia la momentul demararii proiectului, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au solicitat persoanei in cauza dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile si nici nu au procedat la analiza fiscala a operatiunilor consemnate in facturile de servicii ale prestatorilor.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/yy.yy.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de V lei, prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta unor servicii de arhitectura si management pentru proiectul de imobil de locuinte 2S+P+10 din Aleea ....., sector h, Bucuresti.

Din raportul de inspectie fiscala nr. .... /.....2008 rezulta ca terenul pe care se intentiona sa se construiasca este proprietatea asociatului, pentru care societatea a incheiat antecontractul de vanzare-cumparare nr. .... /14.12.2007, cu termen de vanzare .... si contractul de comodat nr. .... /21.01.2007. Cele doua contracte nu au fost luate in considerare la data inceperii inspectiei fiscale intrucat nu au data certa si nu sunt prezentate in forma autentica.

In consecinta, proiectele si serviciile care fac obiectul contractelor incheiate au fost facute pentru un teren ce apartine asociatului, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere, incalcand astfel prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134<sup>1</sup>. - (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. 134<sup>2</sup>. - (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) (...)"

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, simpla achizitie a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului achizitionat.

2. In al doilea 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 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 operatiuni 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.

*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 exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

De asemenea, conform prevederilor 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 (...).**

Potrivit 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 conform 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.

In prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca SC ABC SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru serviciile de arhitectura si de management aferente unui proiect imobiliar l-a constituit faptul ca nu apartin societatii, fiind facute pentru un teren care apartine asociatului societatii.

Se retine ca prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu conditioneaza in niciun fel deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de existenta terenului in proprietatea persoanei impozabile in momentul inceperii investitiilor. 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 unui bun imobil amplasat pe un teren ce nu ii apartine.

Or, organele de inspectie fiscala **nu au solicitat reprezentantului persoanei impozabile dovezi obiective si explicatii scrise** care sa contribuie la stabilirea unor elemente relevante ale starii de fapt fiscale, desi aveau aceasta posibilitate 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.

Desi atat societatea contestatara, cat si organele de inspectie fiscala in referatul cauzei invoca un *certificat de urbanism nr. ....../12.02.2008* eliberat de Primaria sectorului h, la dosarul cauzei nu exista un astfel de document, iar in raportul de inspectie fiscala nu se face nicio referire si nu este analizat continutul acestui certificat in raport cu intentia declarata a societatii de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducerea taxei. Totodata, desi societatea a prezentat in sustinerea cauzei antecontractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ....../.....2008, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestuia, potrivit art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala.

Mai mult, in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei contestate, organele de control ***nu au analizat in niciun fel serviciile mentionate in facturile*** in care s-a consemnat TVA deductibila, respectiv daca, in fapt, serviciile de arhitectura si de management au fost efectiv prestate, in raport de clauzele contractuale convenite de parti (continutul propriu-zis al documentatiei ce trebuia intocmita in raport de etapele de proiectare, termenele de predare si descrierea serviciilor de project manager, etc.) si masura in care acestea sustin intentia declarata a societatii de a desfasura operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

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/yy.yy.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ....../.....2008 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de V 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 solicitarea de dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile de a desfasura operatiuni taxabile si analiza fiscala detaliata a operatiunilor consemnate in facturile de servicii ale prestatorilor.***

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134<sup>1</sup> alin. (1) si (2), art. 134<sup>2</sup> alin. (1) art. 145 alin. (1) si (2) si art. 146 alin. (1) lit. a) 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/yy.yy.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 **V 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.