

DECIZIA nr. 129/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. X

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice III din cadrul AFP Sector 2, cu adresele nr. X, inregistrate la DGFP-MB sub nr. X asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in X, prin imputernicit, doamna X, conform procurii inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. X.

Obiectul contestatiei nr. X, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. X, completata prin adresele inregistrate la AFP Sector 2 sub nr. X, il constituie:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2, comunicata in data de **24.03.2009**, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de X lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de X lei; societatea contesta numai TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei**;

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X emisa de AFP Sector 2.

Actele contestate au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

La data de 12.09.2006, a dobandit dreptul de proprietate a unui imobil constituit din terenuri in suprafata totala de X mp, achizitionate de la X, conform contractului de vanzare-cumparare nr. X si de la X conform contractului de vanzare-cumparare nr. X.

Initial, vanzatorii, persoane fizice au incheiat antecontractele de vanzare-cumparare nr. X si nr. X din data de 30.08.2006, prin care se obligau sa vanda terenurile sus mentionate catre SC X, pretul vanzarii fiind de X euro, respectiv de X euro.

Ulterior, prin contractul de cesiune de creanta nr. X, SC X a cesionat toate drepturile de creanta prevazute in beneficiul sau in antecontractele de vanzare-cumparare nr. X si nr. X din data de 30.08.2006, in favoarea **SC X SRL**,

care a preluat integral si neconditionat toate drepturile si obligatiile acesteia din urma, pretul cesiunii fiind de X euro.

Prin actul de alipire autentificat sub nr. X, terenurile achizitionate au fost alipite.

Referitor la respingerea la rambursare a TVA in suma de X lei:

Ulterior incheierii contractului de cesiune, partile au constatat ca din eroare pretul cesiunii a fost trecut fara mentiunea "plus TVA", motiv pentru care a fost incheiat un act aditional prin care s-a indreptat aceasta eroare, mentionandu-se ca pretul cesiunii din contract este plus TVA.

Din punct de vedere al documentelor, s-au efectuat urmatoarele operatiuni:

- la data de 20.10.2006 a fost emisa de catre SC X SRL, factura fiscala nr. X, conform careia suma facturata fara TVA a fost de X lei (contravaloarea sumei de X euro), care a fost achitat conform OP nr. X;

- la data de 31.05.2007 factura de mai sus a fost stornata de SC X SRL, cu factura fiscala nr. X si a fost emisa o noua factura (cu aceeasi data), suma totala factura fiind X lei (X lei + TVA X lei).

Organele de inspectie fiscala au considerat gresit ca pretul cesiunii este de X euro cu TVA inclus, neluand in considerare ca intre parti a fost incheiat un act aditional care a amendat eroarea din contractul de cesiune.

Conform prevederilor legale invocate in raportul de inspectie fiscala, respectiv pct. 23 (2) din HG nr. 44/2004, cesiunea de creanta este exclusa procedurii sutei marite pentru determinarea TVA, intrucat aceasta nu reprezinta o livrare de bunuri sau o prestare de servicii direct catre populatie pentru care sa nu fie nevoie de emiterea de facturi.

Articolele 1303, 1312 si 1361 din Codul civil se refera la seriozitatea pretului, obligatiile vanzatorului si cumparatorului fiind reglementari generale in materia vanzarii, in timp ce pentru cesiunea de creanta, care este o vanzare specifica, exista o serie de reguli derogatorii precizate la art. 1391 - 1404 din Codul civil.

Atat contractul de cesiune, cat si actul aditional indeplinesc conditiile impuse de dispozitiile art. 2 alin. 2 din Legea nr. 469/2002.

Nu exista nicio justificare legala pentru care organul de inspectie fiscala sa nu ia in considerare actul aditional, atata timp cat acesta reprezinta vointa partilor si poate produce efecte si dupa data incheierii sale; nu exista niciun termen limita pana la care se poate amenda un act printr-un act aditional, iar inregistrările contabile pot fi corectate intr-o perioada de maxim 5 ani.

In ceea ce priveste suma de X lei, prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, completata prin adresa nr. x, **SC X SRL** a mentionat urmatoarele:

"Societatea solicita in mod neechivoc renuntarea la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei din contestatia nr. x din data de 14.04.2009."

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei formulata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de x lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei, societatea contestand numai TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei** si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. x si are CUI x.

3.1. Referitor la TVA in suma X lei respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata, potrivit acestui capat de cerere, este 2006 - 2007.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respins corect la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta contractului de cesiune incheiat cu SC X SRL, in conditiile in care nu au analizat relevanta starilor de fapt fiscale si nu au adoptat o solutie admisa de lege, intemeiata pe constatari complete si utilizand toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. X in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X contestata, organele de control au respins la rambursare TVA in suma de X lei aferenta contractului de cesiune incheiat cu SC X SRL, considerand ca pretul exprimat in contractul initial in suma de x euro = x lei, include si taxa pe valoarea adaugata (x lei reprezentand baza impozabila + x lei reprezentand TVA) si acordand deductibilitatea TVA numai pentru suma de x lei.

In acest sens, au invocat urmatoarele aspecte:

- in contractul de cesiune "nu s-a stipulat expres componenta pretului", motiv pentru care "singura interpretare a respectivei cesiuni de creanta cu privire la pretul acesteia este ca pretul stipulat in contractul de cesiune contine TVA";

- actul aditional la contractul de cesiune de creanta nu se poate incheia ulterior vanzarii, in contextul in care obiectul cesiunii de creanta s-a materializat la data de 12.09.2006;

- actul aditional la contractul de cesiune de creanta (prin care s-a detaliat pretul contractului de cesiune de creanta) nu este incheiat in forma autentificata la notariat si nu are inregistrata ziua si luna incheierii (semnarii), ci doar anul 2007.

In drept, potrivit art. 126, art. 127, art. 129, art. 134, art. 137 si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 1. (1) si (3), 24. (1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare la data de 12.09.2006:

Codul fiscal:

"**Art. 126.** - (1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operatiunile care îndeplinesc **cumulativ următoarele conditii**:

a) **constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată**;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

Norme metodologice:

"1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a)-d) nu este îndeplinită, operatiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. (...)

(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri si/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plată. Această condiție implică existența unei legături directe între operatiune și contrapartida obținută. Pentru a se determina dacă o operatiune poate fi plasată în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată **trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului și prețul să fie în legătură cu avantajul primit**, astfel:

a) **condiția referitoare la existența unui avantaj în folosul clientului este îndeplinită atunci când există un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigură finanțarea sau, în absența acestuia, atunci când operatiunea a fost efectuată, să permită să se stabilească un asemenea angajament**. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciul a fost colectiv, nu a fost măsurabil cu exactitate sau se înscrie în cadrul unei obligații legale;

b) condiția referitoare la existența unei legături între operatiune și contrapartida obținută este respectată chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operatiunii, este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de preț, nu este plătit de către beneficiar, ci de un tert."

"**Art. 127.** - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind **activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii**, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

"**Art. 129.** - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

(...) b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare.(...)"

Codul fiscal:

"**Art. 134.** - (1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei. (...)

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu."

"**Art. 137.** - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

"**Art. 140** - (1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată. (...)

(3) Cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 134 alin. (5) și art. 135 alin. (2)-(5), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei."

Norme metodologice:

"**24. (1)** Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când pretul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regulă pretul include taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii direct către populație în situația în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include și taxa pe valoarea adăugată."

Astfel, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA acele operațiuni care rezultă din activitățile economice desfășurate de persoanele impozabile și care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată și pentru care locul livrării ori locul prestării se consideră a fi în România. Orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri este considerată prestare de servicii, inclusiv cele care vizează transferul sau transmiterea folosinței unor drepturi, baza de impozitare

constituind-o tot ceea ce reprezinta contrapartida obtinuta de prestator din partea beneficiarului.

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X:

1. La data de 12.09.2006, societatea a dobandit dreptul de proprietate a unui imobil constituit din terenuri in suprafata totala de x mp, achizitionate de la x, conform contractului de vanzare-cumparare nr. x si de la x, conform contractului de vanzare-cumparare nr. x.

Trebuie subliniat ca, in cele doua contracte de vanzare-cumparare a fost inserata clauza potrivit careia transmiterea proprietatii asupra terenului catre societatea cumparatoare se realizeaza la data autentificarii contractului, respectiv 12.09.2006, iar transmiterea dreptului de posesie se realizeaza la data platii integrale a pretului la termenele si in modalitatile stipulate in contract.

2. Initial, vanzatorii, persoane fizice au incheiat antecontractele de vanzare-cumparare nr. x si nr. x din data de 30.08.2006, prin care se obligau sa vanda terenurile sus mentionate catre SC X SRL, pretul vanzarii fiind de x euro, respectiv de x euro. Promitentul cumparator a achitat vanzatorilor cu titlu de avans suma de x euro, respectiv x euro.

3. Prin contractul de cesiune de creanta nr. x, SC X SRL a cesionat toate drepturile de creanta prevazute in beneficiul sau in antecontractele de vanzare-cumparare nr. x si nr. x din data de 30.08.2006, in favoarea **SC X SRL**, care a preluat integral si neconditionat toate drepturile si obligatiile acesteia din urma.

Conform clauzei inserata la art. 3 alin. 1 din contractul de cesiune de creanta "pretul tranzactiei cesiunii este de **x euro** (...) scadent odata cu plata ultimei rate prevazuta in contractele de vanzare-cumparare a terenurilor ce urmeaza a fi semnate la data semnarii".

La alin. 2 al articolului mai sus mentionat, partile au inteles sa statueze ca "pretul cesiunii de creanta reprezinta intreaga suma ce trebuie platita de catre cesionar cedentului in legatura cu cesiunea tuturor drepturilor de creanta prevazute in antecontractele de vanzare autentificate sub nr. x si x din 30.08.2006."

4. Ulterior, partile au incheiat un act aditional la contractul de cesiune de creanta din data de 12.09.2006, nedatat, singura mentiune fiind "a fost semnat astazi, **[data] 2007**" si neautentificat, prin care s-a modificat paragraful 1 al art. 3 din contract in ceea ce priveste pretul contractului dupa cum urmeaza:

*"Pretul cesiunii de creanta este de **x euro plus TVA** platibili in echivalentul in lei (...)", scadent odata cu plata ultimei rate prevazuta in contractele de vanzare-cumparare a terenurilor ce urmeaza a fi semnate la data semnarii. De asemenea, simultan cu plata pretului, cesionarul va restitui cedentului (...) suma de **x euro, achitat cu titlu de avans**, conform antecontractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x si nr. x din 30.08.2006".*

5. Din punct de vedere al documentelor, s-au efectuat urmatoarele operatiuni:

- la data de 20.10.2006 a fost emisa de catre SC X SRL, factura fiscala nr. x, conform careia suma facturata fara TVA a fost de x lei (contravaloarea sumei de x euro), care a fost achitat conform OP nr. x;

- la data de 31.05.2007 factura de mai sus a fost stornata de SC X SRL, cu factura fiscala nr. x si a fost emisa factura nr. x, suma totala facturata fiind x lei (x lei + TVA x lei).

6. Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de X lei aferenta contractului de cesiune incheiat cu SC X SRL, considerand ca pretul exprimat in contractul initial in suma de x euro = x lei, include si taxa pe valoarea adaugata (x lei reprezentand baza impozabila + x lei reprezentand TVA) si acordand deductibilitatea TVA numai pentru suma de x lei.

In acest sens, au invocat urmatoarele aspecte:

- in contractul de cesiune "nu s-a stipulat expres componenta pretului", motiv pentru care "singura interpretare a respectivei cesiuni de creanta cu privire la pretul acesteia este ca pretul stipulat in contractul de cesiune contine TVA";

- actul aditional la contractul de cesiune de creanta nu se poate incheia ulterior vanzarii, in contextul in care obiectul cesiunii de creanta s-a materializat la data de 12.09.2006;

- actul aditional la contractul de cesiune de creanta (prin care s-a detaliat pretul contractului de cesiune de creanta) nu este incheiat in forma autentificata la notariat si nu are inregistrata ziua si luna incheierii (semnarii), ci doar anul 2007.

Aspectele invocate de organele de inspectie fiscala nu pot fi retinute, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. Cu privire la conditiile de forma pe care trebuie sa le indeplineasca un contract de cesiune de creanta si actele aditionale la acest contract pentru a se acorda drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta pretului cesiunii, prin adresa nr. x, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB a solicitat punctul de vedere al Directiei Generale Juridice din MFP.

Drept urmare, prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Juridice din MFP a comunicat urmatoarele:

"Legea nu prevede forma autentica pentru contractul de cesiune de creanta si, prin urmare, nici pentru actul aditional prin care se detaliaza/modifica pretul contractului.

Actul aditional, concomitent sau ulterior incheierii contractului, nu reprezinta decat dorinta partilor de a clarifica un aspect considerat neclar. Consideram ca in aceasta situatie opereaza principiul libertatii contractuale."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in contradictie cu constatarile organelor de inspectie fiscala:

- nu este obligatorie forma autentica, in cazul actului aditional la contractul de cesiune;

- actul aditional poate fi incheiat si ulterior datei incheierii contractului de cesiune."

B. Conform dispozitiilor art. 1303 din Codul civil:

"Art. 1303. - Pretul vanzarii trebuie sa fie serios si determinat de parti."

Potrivit doctrinei juridice cerintele referitoare la pretul contractului sunt doar acelea ca pretul sa fie fixat in bani, determinat sau determinabil, sincer si

serios. De asemenea, trebuie sa fie real, adica sa existe efectiv si sa se plateasca de catre cumparator. Astfel, pretul este real daca el este sincer si serios.

Cu privire la modalitatea de interpretare a componentei pretului unui contract de cesiune, prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia Generala Juridice din MFP a comunicat urmatoarele:

"Prezentul contract de cesiune de creanta, imprumuta intr-o anumita masura din trasaturile contractului de comision.

Astfel ca pretul de instrainare a creantei, respectiv suma de x euro, reprezinta in fapt un comision, tinand seama si de faptul ca, prin actul additional la contractul de mai sus, partile au stipulat ca cesionarul va restitui cedentului suma de x euro achitata de catre acesta din urma cu titlu de avans, conform antecontractelor de vanzare-cumparare nr. x si x. Totodata, apreciem ca prezentul contract, cuprinde in fapt atat o cesiune de drepturi, intrucat au fost cesionate drepturile si obligatiile inzvorate din antecontractul de vanzare-cumparare, cat si o cesiune de creanta, avand in vedere avansul platit de SC X SRL. (...)

In ceea ce priveste regimul TVA aplicabil cesionarii contractelor precizam urmatoarele:

*In situatia in care decontarea intre cesionar si cedent se limiteaza strict la recuperarea avansurilor platite de SC X SRL, in calitate de promitent cumparator, catre x, respectiv x, precizam ca **aceasta decontare nu se cuprinde in sfera de aplicare a TVA.**"*

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca intrucat SC X SRL a perceput societatii contestatare pentru cesiunea contractelor, pe langa suma achitata persoanelor fizice si o suma suplimentara, motiv pentru care aceasta din urma suma este considerata din punct de vedere al TVA, conform dispozitiilor art. 137 alin. 1 lit a din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contravaloarea unei prestari de servicii efectuata cu plata si, prin urmare, este inclusa in sfera de aplicare a TVA, intrand sub incidenta cotei standard de TVA de 19%. Or, din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. X, se constata ca organele de control nu au avut in vedere faptul ca numai diferenta intre avansul achitat initial si pretul convenit prin contractul de cesiune reprezinta contrapartida obtinuta, este baza impozabila asupra careia se aplica TVA, conform art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

C. Potrivit dispozitiilor art.137 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, baza de impozitare a TVA in cazul unei prestari de servicii este constituita din tot ceea ce constituie contrapartidă obtinută a fi obtinută de prestator din partea beneficiarului.

De asemenea, la pct. 24 (1) din HG nr. 44/2004, se stipuleaza ca e aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard si $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduce, atunci când pretul de vânzare include si taxa pe valoarea adăugată. De regulă, pretul include taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri si/sau prestarea de servicii direct către populatie în situatia în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum si în orice situatie în care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, se constata ca intentia legiuitorului a fost aceea de a considera ca pretul include taxa pe valoarea adaugata numai in cazul in care s-a stipulat expres acest lucru.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale Juridice din MFP exprimat prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x:

"In situatia in care in contract nu se stipuleaza expres ca pretul include taxa pe valoarea adaugata, taxa se va aplica la pretul cesiunii stabilit prin contract."

Or, din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. X, se constata ca organele de control, in mod eronat, au considerat ca pretul exprimat in contractul initial in suma de x euro = x lei, include si taxa pe valoarea adaugata (x lei reprezentand baza impozabila + x lei reprezentand TVA) si au acordat deductibilitatea TVA numai pentru suma de x lei.

D. Pentru a se determina dacã o operatiune poate fi plasatã în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adãugatã, aceasta **trebuie sã aducã un avantaj clientului si pretul sã fie în legãturã cu avantajul primit**, conditie îndeplinitã atunci când existã un angajament al prestatorului de a furniza un serviciu determinabil unei persoane care asigurã finantarea sau, în absenta acestuia, atunci când operatiunea a fost efectuatã, sã permitã sã se stabileascã un asemenea angajament. Contrapartida obtinutã trebuie sã fie aferentã avantajului primit, iar prestatorul de servicii se angajeazã sã furnizeze servicii determinabile persoanei ce efectueazã plata.

Or, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, desi pretul cesiunii are o valoare foarte mare, respectiv x euro, comparativ cu suma achitata in avans, respectiv x euro, **organele de inspectie fiscala nu au analizat care este scopul acestei operatiuni**, in vederea stabilirii daca sunt indeplinite conditiile prevazute la pct. 1. (3) lit a din HG nr. 44/2004 referitor la art. 126 alin. 1 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta achizitionarii de servicii/bunuri, de la data aderarii legislatia romana a fost armonizata cu Directiva a 6-a CEE, iar prin Tratatul de aderare, tara noastra s-a obligat printre altele sa respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curtii de Justitie Europene, motiv pentru care aceste interpretari sunt luate in considerare pentru o aplicare unitara a legii.

Astfel, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a avea in vedere si jurisprudenta CJE, respectiv cazul Halifax & Others, potrivit caruia, in situatia in care se constata ca operatiunea are ca scop sa aduca un avantaj pentru deducerea TVA, Curtea a stabilit urmatoarele:

- dispozitiile din a sasea Directiva trebuie interpretate ca opunandu-se oricarui drept pe care l-ar putea avea o persoana impozabila in privinta deducerii de TVA in momentul in care operatiunile din care deriva acest drept se constituie intr-o practica abuziva;

- pentru a se constata existenta unei practici abuzive, este necesar, in primul rand, ca operatiunile aferente, sub rezerva aplicarii formale a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante din a sasea Directiva si legislatia nationala care o transpune, sa aiba ca rezultat obtinerea unui avantaj fiscal, iar acordarea acestuia sa

intre in contradictie cu scopul acestor prevederi. In al doilea rand, dintr-o serie de factori obiectivi trebuie sa reiasa ca scopul esential al operatiunilor in cauza este acela de a obtine un avantaj fiscal;

- in situatia in care s-a constatat existenta unei practici abuzive, operatiunile implicate trebuie redefinite, astfel incat sa se reconstituie situatia care ar fi prevalat in absenta operatiunilor care alcatuiesc respectiva practica abuziva;

- **este datoria organelor de control sa verifice, in concordanta cu prevederile legislatiei nationale, daca legislatia comunitara este subminata, daca a avut loc vreun abuz in cazul respectiv** (paragraful 29 din cazul C-79/01 Payroll and Others [2002] ERC I-8923).

Astfel, din cazul Halifax & Others, reiese ca este datoria organelor de control sa verifice daca operatiunile supuse inspectiei fiscale au ca scop esential obtinerea unui avantaj fiscal, respectiv daca a avut loc vreun abuz in acel caz. Orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita.

Totodata, potrivit dispozitiilor art. 11 alin. 1 din Codul fiscal, "la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Avand in vedere cele mai sus prezentate, se constata ca AFP sector 2 nu a analizat relevanta starilor de fapt fiscale si nu a adoptat o solutie admisa de lege, intemeiata pe constatari complete si utilizand toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii, desi 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 (...)**".

Mai mult, 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"**.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta in parte** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de

plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 2, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma **X lei**.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada si același obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Prin urmare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 va proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

3.2. Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de X lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X :

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. - M.B. se poate investi cu analiza pe fond a acestui capat de cerere al contestatiei, in conditiile in care societatea a renuntat la contestatia formulata.

In fapt, prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, completata prin adresa nr. x, **SC X SRL** a declarat ca renunta la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 2, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 208 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Contestatia poate fi retrasa de contestator pana la solutionarea acesteia. Organul de solutionare competent va comunica contestatorului decizia prin care se ia act de renuntarea la contestatie. (...)"

De asemenea, potrivit dispozitiilor pct. 4.1 si 4.3 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 519/2003:

"4.1. **Cererea de retragere** trebuie să fie semnată de contestator sau de împuternicit, iar în cazul contestatorilor persoane juridice, cererea trebuie să poarte stampila persoanei juridice. Dovada calității de împuternicit se face potrivit legii."

"4.3. Organul de solutionare competent va comunica decizia prin care ia act de renuntarea la contestatie după expirarea termenului general de depunere a contestatiei."

Prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea a mentionat ca nu mai are obiect capatul de cerere cu privire la TVA in suma de X lei, al contestatiei inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x, inasa fara a preciza in clar daca isi retrage aceasta contestatie.

Drept pentru care, prin adresa nr. x, confirmata de primire in data de 31.08.2009, i s-a solicitat societatii ca, in cazul in care doreste sa renunte la acest capat de cerere al contestatiei, in temeiul art. 208 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, coroborat cu pct. 4.1 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 519/2003, sa depuna o cerere de retragere a acesteia care trebuie sa fie semnata de reprezentantul legal al societatii si sa poarte stampila persoanei juridice si din care sa rezulte fara echivoc vointa sa de a renunta la capatul de cerere in cauza.

Astfel ca, prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. x, completata prin adresa nr. x, **SC X SRL** a mentionat urmatoarele:

"Societatea solicita in mod neechivoc renuntarea la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei din contestatia nr. x din data de 14.04.2009."

Avand in vedere ca societatea a declarat ca renunta la capatul de cerere al contestatiei privind taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de X lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 2, Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. ia act de renuntare la acest capat de cerere al contestatiei.

3.3. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X:

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. X, organele de inspectie fiscala au dispus **SC X SRL** "preluarea sumei de X lei reprezentand TVA dedusa din achizitii de servicii (...), in contul 4428 "TVA neexigibila", urmand ca societatea "sa solicite rambursarea de TVA in perioada fiscala de raportare ulterioara (...) in momentul prezentarii de dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a realiza obiectivul propus."

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

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, datorii vamala, precum si accesorii 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**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina **SC X 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".

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 convenite contribuabilului etc. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 127, art. 129, art. 134, art. 137 si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 1. (1) si (3), 24. (1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare la data de 12.09.2006, cazul CJE Halifax & Others, OMFP nr. 1.939/2004, pct. 5.2, 12.6 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 7, art. 11 alin. 1, art. 94 alin. (2), art. 205 alin. (1), art. 208 alin. (1), art. 209 alin. (1) si (2), art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE

1. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma **X lei**, urmand ca Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retenirile din prezenta decizie.

2. D.G.F.P.-M.B. ia act de renuntare la contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 2, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

3. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

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