

DECIZIA nr. 229 din 04.04.2016 privind
solutionarea contestatiilor formulate de **ABC SRL**,
cu sediul in, jud. Ilfov,
reinregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. și nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de către ABC SRL prin SCPA în baza împuternicirii avocațiale nr. cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor înregistrate sub nr. și nr., formulate împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.dcimp1/xx.xx.zz, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. rifx1/xx.xx.zz prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA respinsă la rambursare în sumă de R lei, din care societatea contestă TVA în sumă de **S lei**;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. dcimp2/yy.xx.zz, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. rifx2/yy.xx.zz prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA respinsă la rambursare în sumă de T lei, din care societatea contestă TVA în sumă de **V lei**.

Soluționarea contestațiilor a fost suspendată prin Decizia nr. 593/12.08.2015 până la pronunțarea unei solutii definitive pe latura penala în privința sesizării penale nr. formulată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov. Prin ordonanța emisă la data de în dosarul penal nr. ... al Parchetului de pe lângă Judecătoria Buftea s-a dispus clasarea cauzei privind sesizarea referitoare la ABC SRL.

La solicitarea societății, cu adresa datată 7 martie 2016 Parchetul de pe lângă Judecătoria Buftea a comunicat că împotriva Ordonanței de clasare pronunțată la data de în dosarul nr..... nu a fost formulată plângere, soluția rămânând astfel definitivă.

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) coroborate cu cele prevăzute de art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și pct. 10.1-10.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 și ținând cont de prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa reia soluționarea contestațiilor formulate de ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, in vederea efectuării controlului anticipat al deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 17.06.2013-31.08.2013 urmare deciziei de soluționare a contestației nr. dscts/vv.rr.tt prin care s-a dispus desființarea deciziei de impunere anterioare nr. dscimp/ee.bb.tt.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rifx1/xx.xx.zz, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.dcimp1/xx.xx.zz, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei.

În vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare pentru perioada 01.09.2013-31.03.2014 a fost efectuată inspectia fiscală parțială cu raportul de inspectie fiscală nr. rifx2/yy.xx.zz, în baza căreia s-a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. dcimp2/yy.xx.zz, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de T lei.

II. Prin contestatia înregistrată sub nr. 80795/12.01.2015, astfel cum a fost modificată prin adresa de retragere parțială nr. V1207/29.01.2015 ABC SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr.dcimp1/xx.xx.zz pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, aratand urmatoarele:

Decizia de impunere nu conține motive de fapt detaliate pentru suma respinsă la rambursare, acestea fiind eronate, contradictorii și necoerente, ceea ce atrage nulitatea acesteia în raport de prevederile art. 43 din Codul de procedură fiscală și art. 175 din Codul de procedură civilă. Prin lipsa motivării vătămarea contribuabilului este incontestabilă întrucât nu permite exercitarea dreptului la apărare, nefiind admisibil ca motivarea contestației să se efectueze pe cale de deducție. În plus, nu s-au lămurit aspectele trasate în decizia de soluționare a contestației prin care actul de control anterior a fost desființat.

Contribuția terenurilor la capitalul social al societății nu îndeplinește condițiile stipulate la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal și pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice pentru a se califica drept o tranzacție în afara sferei de TVA și, astfel, contribuția în natură la capitalul social se califică din punct de vedere al TVA ca și o livrare de bunuri.

Asociatul DX SA a aplicat corect tratamentul de TVA pentru cele două terenuri, respectiv a aplicat TVA pentru terenul constructibil conform excepției de la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și a aplicat scutirea de TVA pentru terenul arabil conform regulei generale de la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, neoptând pentru taxarea operațiunii. Pentru operațiunea taxabilă a

fost emisă factura în baza obligației prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală nu au argumentat raționamentul pentru care operațiunea în cauză nu este considerată livrare de bunuri, nu au motivat cum se clasifică această operațiune de transfer. Dimpotrivă, dacă se urmează raționamentul incorect al organelor fiscale, nici DX SA nu avea obligația colectării TVA și emiterii unei facturi pentru transferul terenului pentru că a efectuat o operațiune ce nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Neacordarea dreptului de deducere a TVA la nivelul societății conduce și la o dublă impozitare a aceleiași operațiuni, deși achiziția în discuție este destinată unor activități taxabile.

Referirile la prevederile art. 13 din Legea contabilității nr. 82/1991, precum și la pct. 243 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 nu au legătură cu tratamentul de TVA, dar chiar și așa, trebuie luat în considerare că factura reprezintă și document justificativ pentru înregistrarea operațiunii în contabilitate, nu numai pentru scopuri de TVA. În privința aplicării prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal organele de control nu explică care sunt considerentele pentru care transferul de active nu a avut scop economic.

Având în vedere cele de mai sus societatea solicită să se admită faptul că aportul terenului constructibil (imobilul F) reprezintă o livrare de bunuri taxabilă și să se acorde dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei.

Prin contestația înregistrată sub nr. ABC SRL solicita anularea în parte a deciziei de impunere nr. dcimp2/yy.xx.zz pentru diferența suplimentară de TVA în suma de V lei invocând, pe lângă motivele procedurale deja invocate în contestația anterioară, următoarele argumente:

Pentru TVA nedeductibilă aferentă serviciilor achiziționate organele fiscale s-au limitat doar la o înșiruire a unor prevederi legale fără cursivitate și fără a menționa aplicabilitatea acestora în concret la situația de fapt.

În privința serviciilor de asistență fiscală prestate de FZ1 SRL, facturile au fost emise în baza singurului contract de prestări servicii încheiat între cele două societăți, se referă la asistență în legătură cu dreptul de deducere aferent aportului în natură constând în terenul primit de la asociatul DX SA și au la bază note în care sunt detaliate serviciile prestate, inclusiv data prestării și ceea ce a fost furnizat (raport, email etc.).

Abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiilor generale ale fiscalității referitoare la certitudinea impunerii, neutralitatea TVA și eficacitate, societatea aflându-se în imposibilitatea de a determina ce probe sunt necesare astfel încât să convingă organele fiscale cu privire la substanța operațiunilor.

Pentru serviciile de audit și contabilitate prestate de FZ2 SRL organele fiscale nu au ținut cont de faptul că societatea a corectat jurnalele de cumpărări din proprie inițiativă și că facturile au fost achitate în luna următoare emiterii, astfel că până la sfârșitul perioadei verificate toate facturile erau achitate, societatea beneficiind de drept de deducere.

Serviciile notariale prestate de FZ3 din luna noiembrie 2013 au fost achitate și înregistrate corect în jurnalul de cumpărări, iar cele aferente facturii nr. fct/vv.rr.tt se referă la încheierea unui act de dezmembrământ pentru terenul din T, pentru care societatea și-a justificat intenția de a desfășura operațiuni taxabile prin notificarea depusă la organele fiscale.

Referitor la serviciile de consultanță imobiliară prestate de FZ4 SRL au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul încheiat, fișa orară a activităților desfășurate și raportul de activitate întocmit, iar optimizarea procesului de vânzare a terenurilor constă tocmai în construirea strategiei de vânzare, stabilirea unor prețuri de vânzare în linie cu cerințele pieței, identificarea celor mai eficiente canale de promovare și identificarea unor cumpărători pentru respectivele proprietăți imobiliare.

În concluzie, prin cele două contestații ABC SRL solicită anularea parțială a deciziilor de impunere contestate și rambursarea TVA în sumă de S lei plus V lei ce face obiectul contestațiilor.

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:

3.1. Referitor la TVA în sumă de S lei

Cauza supusa solutionarii este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă terenului adus ca aport la capitalul social de asociatul unic al societății, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea nu au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă în urma contestării rezultatelor inspecției fiscale inițiale.

În fapt, prin decizia de impunere nr. dscimp/ee.bb.tt organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov nu au acordat societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei din factura nr. fctq/zz.tt.cc emisa de asociatul unic DX SA pentru aportul la capitalul social constând într-un teren situat în F.

Împotriva acestei decizii ABC SRL a formulat contestație, soluționată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin decizia nr. dscts/vv.rr.tt, în considerentele căreia organul de soluționare a contestației reținând următoarele:

”Prin consemnarile din cadrul raportului de inspectie fiscala nr. organele fiscale nu au facut dovada examinarii detaliate a tuturor circumstantelor edificatoare ale cazului, respectiv:

- nu au analizat in niciun fel daca terenurile respective pot fi tratate drept o structura independenta, capabila sa permita efectuarea de activitati economice separate de catre societatea contestatara;

- nu au verificat daca societatea contestatara primitoare a intentionat sa lichideze imediat activitatea economica transferata si nu i-au solicitat dovezi obiective din care sa reiasa demersurile intreprinse in vederea realizarii de operatiuni taxabile, motiv pentru care nu se poate verifica sustinerea acesteia ca a contractat societati specializate in consultanta imobiliara si a colaborat cu societati de real estate;

- si-au fundamentat calificarea tranzactiei drept transfer de activitate neimpozabil pe faptul ca ambele societati implicate sunt inregistrate in scopuri de TVA si ca obiectul de activitate declarat al societatii contestatara primitoare este exact activitatea ce i-a fost transferata, respectiv activitatea de cumparare si vanzarea de bunuri imobiliare proprii, desi Normele metodologice precizeaza cu claritate faptul ca este suficient ca primitorul activelor sa fie persoana impozabila (deci nu neaparat persoana impozabila inregistrata in scop de TVA) si ca autorizarea societatii primitoare (obiectul de activitate al acesteia) pentru activitatea transferata nu este determinanta pentru calificarea unei tranzactii drept transfer de active neimpozabil;

- nu au precizat care este relevanta in materie de TVA a prevederilor pct. 64 din Reglementarile contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 cu privire la activele imobilizate, cu atat mai mult cu cat nu au facut nicio mentiune in legatura cu modul in care societatea contestatara a tratat operatiunea de transfer din punct de vedere al tratamentului contabil;

- nu au explicat care este relevanta prevederilor art. 148 din Codul fiscal referitoare la ajustarea dreptului de deducere in conditiile in care in urma inspectiei fiscale dreptul de deducere nici nu a fost acordat si nici motivul pentru care societatea contestatara este obligata sa emita o autofactura pentru ajustarea TVA aferenta transferului terenului in raport de dispozitiile Codului fiscal care reglementeaza situatiile in care o persoana impozabila este obligata sa emita autofacturi.

Astfel, reiese ca elementele de fapt retinute de organele de inspectie fiscala nu permit stabilirea in ce masura tranzactia constand in aportul in natura la capitalul social al terenului situat in F din partea asociatului unic DX SA are sau nu caracterul unui transfer de active neimpozabil prevazut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal.

[...]

In raport de aceste prevederi, organele de inspectie fiscala nu au specificat de niciun fel care au fost scopurile fiscale urmarite prin taxarea tranzactiei si nici care sunt elementele ce denota scopul identificat, pentru a aplica sanctiunea anularii dreptului de deducere a TVA chiar si in situatia in care tranzactia reprezenta, intr-adevar, un transfer de active. Se retine ca “pura” exercitare de catre un beneficiar a dreptului de deducere pentru TVA aplicata unui transfer de active nu echivaleaza cu “taxarea in scopuri fiscale” prevazuta

de legiuitor ca o conditie pentru anulara, cu titlu de exceptie, a deducerii TVA intrucat, daca scopul fiscal ar fi echivalent cu deducerea, reglementarea exceptiei de catre legiuitor n-ar mai fi avut nicio logica avand in vedere ca regula este pastrarea dreptului de deducere exercitat.

In subsidiar, se retine si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat nici daca, in lipsa transferului de active, transferul ca atare al terenului situat in F reprezinta operatiune taxabila prin efectul legii sau prin optiune, in conditiile in care numai livrarea de terenuri construibile reprezinta operatiune taxabila obligatoriu, iar livrarea oricaror alte terenuri este operatiune taxabila numai prin optiune”.

În lumina acestor considerente, organul de soluționare a contestației a dispus prin dispozitivul deciziei nr. dscts/vv.rr.tt desființarea deciziei de impunere nr. dscimp/ee.bb.tt pentru TVA în sumă de S lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

În urma reverificării efectuate, în raportul de inspecție fiscală nr. rifx1/xx.xx.zz în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr.dcimp1/xx.xx.zz ce face obiectul prezentei contestații organele fiscale menționează modalitatea de constituire a aportului în natură adus la capitalul social de către asociatul unic inițial DX SA, respectiv faptul că pentru terenul situat în intravilanul zonei industriale a orașului F s-a aplicat cota standard de TVA la valoarea stabilită prin raportul de evaluare împreună cu amenajările și gardul aferent, rezultând TVA în sumă de S lei.

Potrivit art. 13 din Legea contabilității nr. 82/1991, pct. 243 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009 și art. 155 alin. (5) lit. a)-d) din Codul fiscal rezultă că majorarea capitalului social se face pe baza actelor de constituire, aceasta operație nu implică întocmirea unei facturi și, prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunea înregistrată de societate nu intră în sfera de aplicare a TVA. Aplicând prevederile art. 11 din Codul fiscal care consacră la nivel de lege principiul prevalenței economicului asupra juridicului, organele de control au stabilit că nu pot lua în considerare pentru aportul la majorarea capitalului social factura fiscală în baza căreia societatea a dedus TVA.

În drept, se reține că potrivit art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care **urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**".

Totodată, conform art. 210 alin. (2) din același act normativ:

"Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației **este definitivă** în sistemul căilor administrative de atac".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **considerentele organului de soluționare din cuprinsul deciziei sunt definitive și obligatorii pentru organele fiscale desemnate să refacă inspecția fiscală și să încheie o noua decizie de impunere, acestea fiind ținute de lămuririle și de punctul de vedere al organului de soluționare a contestației cu privire la speța fiscală analizată și de documentația propusă spre reanalizare**, dovadă fiind folosirea *expressis verbis* a cuvântului "**strict**" în textul de lege care constituie temeiul juridic al soluției pronunțate de organul de soluționare a contestației.

În cauza supusă soluționării, **organele de inspecție fiscală** care au efectuat reverificarea **au ignorat total lămurirea dată speței de organul de soluționare cu referire expresă la jurisprudența comunitară** desprinsă din cauzele C- 408/98 Abbey National, C-497/01 Zita Modes și C-137/02 Faxworld, respectiv stabilirea naturii tranzacției – dacă este vorba de o operațiune impozabilă și, dacă da, măsura în care era taxabilă prin efectul legii ori prin opțiuni sau dacă este vorba de transfer de active neimpozabil în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal și, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile explicitate în normele metodologice date în aplicarea acestei prevederi, dacă taxarea aportului în natură a fost făcută ori nu în scopuri fiscale.

Astfel, niciunul din aspectele reținute în decizia nr. dscts/vv.rr.tt a fi verificate și clarificate nu a fost abordat în cadrul reverificării de către organele de inspecție fiscală, respectiv: *nu au verificat și nu au solicitat societății contestatoare dovezi obiective din care să reiasă intenția acesteia de a desfășura în viitor operațiuni taxabile, nu au analizat în niciun fel dacă terenurile respective pot fi tratate drept o structura independentă, capabila sa permita efectuarea de activități economice separate de către societatea contestată, nu au verificat dacă terenul din F (pentru care s-a emis factura cu TVA) este sau nu teren construibil și, mai ales, nu au specificat de niciun fel care au fost scopurile urmărite prin taxarea tranzacției – aportul terenului la capitalul social al societății – și nici elementele care denotă aceste scopuri, pentru a aplica sancțiunea de excludere a exercitării dreptului de deducere pentru operațiunile care nu intră în sfera de aplicare a TVA, cum sunt transferurile de active reglementate de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal și pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare.*

Pentru a respinge de la deducere TVA facturată de la transferul terenului cu titlu de aport la capitalul social organele fiscale care au efectuat reverificarea susțin că operația de majorare a capitalului social (cu aport în bunuri) nu implică întocmirea unei facturi și din acest motiv operațiunea n-ar intra în sfera de aplicare a TVA, deși, *din punct de vedere al logicii fiscale elementare, se impunea mai întâi analiza îndeplinirii ori nu a condițiilor cumulative de la art. 126 alin. (1) lit. a) – d) din Codul fiscal pentru ca o operațiune să fie inclusă ori nu în sfera de aplicare a TVA pentru a se ajunge mai apoi la concluzia că, nefiind inclusă în sfera de TVA, operațiunea n-ar fi implicat întocmirea facturii, raționamentul organelor fiscale fiind vădit viciat.*

Nici în privința aplicabilității art. 11 din Codul fiscal care consacră **principiul prevalenței economicului asupra juridicului, organele de inspecție fiscală nu argumentează logic cum l-au aplicat la situația de fapt ce a făcut obiectul reverificării**, limitându-se doar la invocarea acestui principiu.

Mai mult, deși organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la contestația societății în raport cu soluția organelor de cercetare și urmărire penală dată prin Ordonanța de clasare din ..., cu adresa înregistrată sub nr. acestea au făcut trimitere la referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în care se face trimitere la mențiunile din cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Prin urmare, neținând cont de considerentele deciziei de soluționare a contestației inițiale în reverificarea efectuată și neanalizând aportul în terenuri la capitalul social în raport de prevederile art. 126 alin. (1) lit. a) – d) și art. 128 alin. (1) și alin. (7) din Codul fiscal referitoare la sfera operațiunilor impozabile, la livrarea de bunuri definită ca fiind transferul dreptului de a dispune de un bun ca și un proprietar și la transferul de active ca transfer de afacere neimpozabil, organele de inspecție fiscală nu au evidențiat elementele pe baza cărora nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă terenului adus ca aport în natură, **astfel încât să existe o legătură de cauzalitate între situația de fapt și soluția fiscală fundamentată în drept.**

Având în vedere că organele fiscale nu au respectat considerentele deciziei nr. dscts/vv.rr.tt și nu au procedat la analiza temeinică a cauzei conform îndrumărilor date de organul de soluționare a contestației se va desființa decizia de impunere nr. dcimp1/xx.xx.zz pentru TVA în sumă de S lei, **urmând ca organele fiscale să procedeze la reverificare și să se conformeze strict considerentelor din decizia de soluționare** în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov va proceda la reanalizarea aportului în natură realizat la capitalul social al societății ABC SRL, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din decizia nr. dscts/vv.rr.tt și din prezenta decizie.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V lei

Cauza supusa solutionarii este dacă societatea beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru diverse servicii, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au efectuat constatări contradictorii în privința activităților economice ale societății generatoare de operațiuni taxabile și nu au clarificat toate aspectele legate de serviciile pentru care au refuzat acordarea deducerii taxei.

În fapt, prin decizia de impunere nr. rifx2/yy.xx.zz organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov nu au acordat societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de T lei, din care suma ce face obiectul contestației este de V lei provine din:

- V1 lei TVA neexigibilă din facturile nr. ..., nr. ... și nr. ... emise de FZ2 SRL și din factura nr. emisă de FZ3, care au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări corespunzătoare lunilor de facturare, deși erau neachitate și, ca atare, neexigibile pentru societate conform art. 145 alin. (1¹) și alin. (1²) din Codul fiscal, care a aplicat regimul TVA la încasare în perioada 17.06.2013-01.02.2014;

- V2 lei TVA nedeductibilă potrivit art. 145 alin. (1) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal din facturile emise de FZ1 SRL pentru care nu s-au prezentat documentele justificative conform legii, din care să rezulte în ce anume au constat și în ce s-au concretizat serviciile de consultanță facturate, contractul a fost prezentat în limba engleză, iar activitatea societății se limitează doar la intenții care nu sunt susținute de elemente obiective, în condițiile în care societatea nu a desfășurat nicio activitate economică;

- V3 lei TVA nedeductibilă din factura nr. emisă de FZ4 SRL pentru care nu s-au prezentat documentele justificative definite conform legii, din care să rezulte în ce anume au constat și în ce s-au concretizat serviciile facturate, iar din raportul întocmit nu rezultă efectuarea unor prestații efective legate de "optimizarea procesului de vânzare", ci reprezintă mai degrabă o opinie a societății emitente;

- V4 lei TVA nedeductibilă din factura nr. fct/vv.rr.tt emisă de FZ3 și factura nr. emisă de FZ4 SRL pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă în ce constau serviciile facturate.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că deține toate documentele justificative necesare deducerii TVA, că serviciile achiziționate sunt necesare realizării de operațiuni taxabile, iar exercitarea dreptului de deducere a TVA nu presupune obținerea efectivă de venituri, iar abordarea organelor de inspecție fiscală contravine principiilor generale ale fiscalității referitoare la neutralitatea TVA și depune în acest sens, în fotocopie, facturi, contracte, extrase de cont, corespondență electronică.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1²) **Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită**

furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) – (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160.

(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 impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; [...]."**

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

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația

în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(6) [...] Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal **nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa**, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) împotriva Statului Belgian”.

(7) **Justificarea intenției persoanei impozabile** de a realiza operațiuni cu drept de deducere în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/inchirierii acestora, **se realizează prin depunerea notificărilor** prevăzute în anexa nr. 1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări.

(10) **Prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal referitoare la amânarea dreptului de deducere până în momentul în care taxa aferentă bunurilor/serviciilor este plătită furnizorului/prestatorului se aplică numai pentru taxa care ar fi deductibilă potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) – (4¹), art. 145¹, 147 și 147¹ din Codul fiscal.** Persoanele impozabile care se află în situațiile prevăzute la art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal și achiziționează bunuri/servicii pentru care taxa nu este deductibilă conform art. 145 alin. (2) – (5), art. 145¹ și 147 din Codul fiscal nu vor reflecta ca taxă neexigibilă taxa nedeductibilă, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu achitată”.

În speță, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL drept de deducere a TVA în sumă V lei pe motiv fie că facturile nu au fost achitate, fie că serviciile facturate nu sunt justificate a fi efectiv prestate cu documente conform legii, fie că activitatea societății ”se limitează doar la intenții care nu pot fi confirmate și susținute cu elemente obiective”.

Se reține că în cazul inspecției fiscale concretizate în decizia de impunere nr. ... organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov **au acordat drept de deducere a TVA în sumă de A lei** din totalul sumei de lei solicitată la rambursare.

Din punct de vedere al prevederilor legale referitoare la deducerea TVA, succesiunea logică în analiza exercitării dreptului de deducere de către o societate/persoană impozabilă implică, *mai întâi*, realizarea de operațiuni taxabile ori *justificarea intenției de a desfășura în viitor o activitate ce implică operațiuni taxabile, urmată de alocarea achizițiilor efectuate în vederea realizării acestei activități* pe baza unei legături de cauzalitate dintre achizițiile curente de bunuri și

servicii din amonte și operațiunile taxabile viitoare din aval, ceea ce implică și că achizițiile sunt reale, efective, dovedibile și finalizată prin prezentarea documentelor necesare – facturi, documente de plată etc. – justificării formale a cuantumului taxei aferente achizițiilor respective.

Or, în raport de cele anterior prezentate, se reține ca organele de inspectie fiscala **au abordat contradictoriu exercitarea dreptului de deducere a TVA** de către societatea ABC SRL, în sensul că unul din motivele pentru care **nu au acordat dreptul de deducere** este faptul că **societatea nu a desfășurat activitate economică**, limitându-se doar la intenții neconfirmate și nesustținute cu elemente obiective, **în timp ce, pe de altă parte, au acordat drept de deducere pentru o parte din TVA dedusă de societate, din constatările consemnate în raport nereieșind ce activități economice a desfășurat, totuși, societatea, pentru care deducerea a fost recunoscută ca fiind corect exercitată.**

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală **nu au clarificat toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a TVA** pentru suma ce face obiectul contestației, respectiv nu au stabilit când anume au fost achitate facturile emise de FZ2 SRL, pentru a stabili data când taxa din facturile respective a devenit exigibilă și nici nu au făcut vreo referire la justificarea serviciilor și utilizarea lor în folosul operațiunilor taxabile; în cazul facturilor emise de FZ1 SRL n-au indicat ce "documente justificative definite conform legii" nu a prezentat societatea; n-au analizat detaliat conținutul documentației prezentate de societate în cazul celorlalte servicii și n-au făcut nicio referire la explicațiile și justificările invocate de societate prin nota explicativă nr. referitoare la tipul de activitate economică ce urmează a fi desfășurată în viitor.

În privința reținerii din raport referitoare la faptul că societatea "nu a desfășurat niciun fel de activitate economică generatoare de venituri, așa cum rezulta din balantele lunare aferente perioadei verificate", legislația fiscală și jurisprudența comunitară relevantă, reflectată și în normele metodologice anterior citate prevăd că deducerea se poate exercita și pe baza intenției de a desfășura în viitor activități economice taxabile, iar din punct de vedere semantic "**intentia**" de a desfășura operațiuni taxabile, ce conditionează exercitarea dreptului de deducere a TVA, implica existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

În această situație, se reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii. Mai mult, potrivit prevederilor art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Prin urmare, Hotărârile pronunțate de CJUE în temeiul art.267 din TFUE sunt opozabile erga omnes și produc efecte retroactiv, unde opozabilitatea erga omnes presupune faptul că hotărârile în interpretare produc efecte în toate statele membre și trebuie respectate de toate instanțele naționale, nu numai în litigiul principal în care a fost formulată cererea preliminară, ci în toate cauzele similare cu care sunt sesizate.

Prin urmare, având în vedere constatările contradictorii și incomplete ale inspecției fiscale pentru TVA în sumă de V lei urmează a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată care prevede ca:

"Art. 216. – (3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat**, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) **Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dcimp2/yy.xx.zz, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. rix2/yy.xx.zz va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de V lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie prin analiză temeinică a justificărilor aduse de societate în privința intenției de a realiza în viitor operațiuni taxabile, prin verificarea efectivității prestării serviciilor în raport de natura lor, de prevederile contractuale și de legătura lor cu utilizarea terenurilor aduse ca aport la capitalul social în scopul realizării de operațiuni taxabile, cu respectarea jurisprudenței comunitare în materia exercitării dreptului de deducere.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 210 alin. (2) și art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Desființează deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice

nr.dciimp1/xx.xx.zz pentru TVA în sumă de S lei și nr. dcimp2/yy.xx.zz pentru TVA în sumă de V lei, emise de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finantelor Publice Ilfov, urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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 sau Tribunalul Ilfov.