

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

DECIZIA nr. 265 din 12.07.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC A SRL**
- societate in lichidare, cu sediul in str., sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2010, inregistrata sub nr.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC A SRL formulata prin doamna C, in calitate de avocat - imputernicit in baza hotararilor adunarii generale din data de 20.03.2009 si data de 19.05.2009.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 09.06.2010 si inregistrata la organul fiscal sub nr.2010 si la D.G.F.P.M.B. sub nr.2010 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vv/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ttt/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de2010.

SC A SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC A 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 A SRL, pentru perioada 14.09.2007-31.03.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr.2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ttt/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vv/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea integrala la rambursare a TVA solicitata in suma de R lei.

II. Prin contestatia formulata SC A SRL arata ca a fost inregistrata in scopuri de TVA inca de la infiintare in baza art. 153 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, avand ca obiect de activitate productia de energie electrica si a realizat o cifra de afaceri zero, fara sa inregistreze TVA colectata in perioada verificata.

Societatea sustine ca suma de R lei reprezinta TVA aferenta cumpararilor de bunuri si servicii, in baza facturilor emise in conformitate cu art. 155 alin. (5) din Codul fiscal si citeaza prevederile art. 125, art. 125¹ alin. (1), pct. 29, 30 si 31 din Codul fiscal si pct. 45 (2) din Normele metodologice si ale art. 1 alin. (2) din Directiva europeana privind TVA.

In baza acestor prevederi, societatea sustine ca are dreptul de deducere a TVA, fapt consfintit si explicat exhaustiv de doctrina juridica odata cu principiul de "affectio societatis" (animo societatis)", element psihologic primordial definit de art. 1 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 si de bogata jurisprudenta a Curtii Europene de Justitie.

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

SC A SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../2007, detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de2007.

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitii de bunuri si servicii, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a realiza operatiuni taxabile prin construirea si exploatarea de centrale eoliene si nu a demonstrat ca nematerializarea acestei intentii si dizolvarea societatii se datoreaza exclusiv unor circumstante aflate dincolo de controlul sau.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, cu consecinta respingerii integrale a TVA solicitata la rambursare.

Din raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 rezulta ca societatea a participat si a castigat in luna decembrie 2007 licitatie publica pentru inchirierea a doua loturi de teren situate in extravilanul orasului V, cu destinatia de teren pentru amplasarea de doua centrale eoliene, asa cum rezulta din nota explicativa a reprezentantului societatii.

In baza Hotararii Adunarii Generale a Asociatilor din data de 19.05.2009 s-a hotarat dizolvarea societatii in conformitate cu prevederile art. 227 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 31/1990, inregistrata la Registrul Comertului in baza incheierii judecatorului delegat nr./.....2009.

Deoarece societatea nu a efectuat de la infiintare operatiuni taxabile, asa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si pct. 45 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa aferenta serviciilor de consultanta, notariale, contabile, chirie, deplasare, protocol, obiecte de inventar.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

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

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

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

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

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

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

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

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

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

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

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

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

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

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

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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

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

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

*Prin urmare, 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 in materie 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, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, **la dosarul cauzei exista doar nota explicativa** data de reprezentantul societatii, prin care se sustine ca asociatii societatii au dorit sa realizeze si sa dezvolte de energie regenerabile, in special energie eoliana. In luna noiembrie 2007 societatea sustine ca a participat si a castigat licitatia organizata de Primaria Orasului V privind inchirierea a doua loturi de teren pentru folosinta eoliana, iar odata cu adoptarea de catre ANRE a noi norme privind amplasarea de noi unitati de productie a energiei eoliene, locatiile puse la dispozitie de autoritatile locale nu au mai putut fi utilizate in scopul dorit. In continuare, in perioada 2008-2009, dupa mai multe incercari de realizare a obiectului de activitate, asociatii societatii au decis dizolvarea voluntara a societatii.

Or, **nota explicativa nu poate fi considerata o dovada obiectiva**, care sa demonstreze indubitabil faptul ca societatea contestatoare a intentionat, intr-adevar, sa construiasca centrale eoliene, pe care sa le exploateze ulterior prin realizarea de operatiuni taxabile in sensul taxei pe valoarea adaugata.

In acest sens, se retine ca *societatea nu a prezentat documentatia autoritatilor locale pe baza carora a participat la o licitatie in scopul declarat de a inchiria terenuri pentru constructia de centrale eoliene, nu a prezentat dovada ca a castigat licitatia respectiva si nici amplasamentul terenurilor in cauza, nu a prezentat in ce anume au constat serviciile de consultanta de care a beneficiat si legatura lor cu intentia declarata, nu a specificat reglementarile adoptate ANRE la care face referire in nota explicativa si motivele concrete pentru care aceste reglementari au impiedicat-o sa utilizeze locatiile initiale in scopul declarat, care sa demonstreze si sa sustina veridicitatea afirmatiilor din nota explicativa, in sensul ca a existat, in fapt, intentia realizarii de operatiuni taxabile constand in producerea de energie electrica prin exploatarea unor centrale eoliene si ca, din motive de circumstante ce nu depind de vointa societatii, a fost in imposibilitatea realizarii activitatilor propuse.*

Dimpotriva, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca asociatii societatii au hotarat dizolvarea societatii in conformitate cu prevederile art. 227 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prin "hotararea adunarii generale" si *nu pentru "imposibilitatea realizarii obiectului de activitate al societatii", caz reglementat distinct la lit. b) a art. 227 alin. (1) din lege.*

Totodata, elementul de "*affectio societatis*", in baza caruia a fost constituita societatea comerciala nu este suficient pentru exercitarea dreptului de deducere, asa cum sustine, in esenta, contestatoarea, avand in vedere ca jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita **dovezi obiective** pentru demonstrarea dreptului de deducere al TVA aferenta achizitiilor, in **raport cu intentia declarata** a persoanelor impozabile de a destina acele achizitii unor activitati economice care dau acest drept (a se vedea hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, paragr. 19 si 26 din hotarare).

Astfel, simplul fapt al constituirii societatii si inregistrarii ei in scopuri de TVA, precum si afirmatiile din nota explicativa existenta la dosar, **nu pot fi considerate dovezi obiective intrucat ele emana de la insasi societatea contestatoare si nu fac decat sa consemneze in scris si sa aduca la cunostinta autoritatilor fiscale intentia contestatoarei** de a realiza, in viitor, operatiuni taxabile, **cu alte cuvinte "animus societatis"** a fost consemnata in niste inscrisuri si **declarata** prin inregistrarea societatii in scopuri de TVA la autoritatile fiscale, **astfel ca inscrisurile respective reprezinta, in fapt, doar declaratii de intentii**. Or, caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul "*pro causa*" al inscrisurilor/sustinerilor emanate exclusiv de la societatea contestatoare si invocate in sustinerea cauzei si sa ateste

fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatoare.

De altfel, in sensul jurisprudentei sunt si prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora "Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) *dovezile pe care se intemeiaza*", coroborate cu cele ale art. 213 alin. (1) din acelasi act normativ, unde se precizeaza ca "[...] *Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*".

Simpla citare a unor dispozitii legale si invocarea unor principii fiscale si a jurisprudentei comunitare nu sunt suficiente pentru justificarea dreptului de deducere, societatea contestatoare avand obligatia sa prezinte suficiente dovezi obiective in acest sens.

Fata de cele mai sus aratate, se retine ca SC A SRL nu a depus dovezi obiective din care sa rezulte ca a intentionat, intr-adevar, sa construiasca centrale eoliene, pe care sa le exploateze prin realizarea de operatiuni taxabile, iar nematerializarea obiectivului propus s-a datorat exclusiv unor circumstante aflate dincolo de controlul sau, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru TVA nedeductibila in suma de R lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) si 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia SC A SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei.

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