

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr. **83** din **25.04.2007** privind solutionarea contestatiei formulata de **SC CF**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2007

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. ....../.....2007, inregistrata sub nr. ....../.....2007 de catre Administratia Finantelor Publice sector cu privire la contestatia formulata de SC CF, cu sediul in ....., Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr......./.....2007, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../.....2007, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ....../.....2007.

Suma totala contestata, astfel cum a fost precizata de SC CF prin adresa nr. ....../.....2007 este de Y lei, din care:

- Y1 lei taxa pe valoarea adaugata;
- Y2 lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 alin. (1), art.176, art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC CF.

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

**I.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. ....../.....2007 organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector au efectuat inspectia fiscala partiala la SC CF in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative pentru perioada 01.06.2006-30.06.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC CF a inregistrat in evidenta contabila si a dedus TVA in suma de Y1 lei din facturi fiscale emise de SC D SRL reprezentand servicii prestate pentru imobilul denumit "CI" si dupa instrainarea acestuia, societatea incalcand astfel prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 59 alin. (3) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, s-a constatat deducerea eronata a TVA in suma S lei pentru cheltuieli de cazare nedeductibile fiscal, precum si a TVA in suma de T lei, evidentiata prin articolul contabil 4426 = 4427, in urma aplicarii eronate a masurilor de simplificare la vanzarea bunului

“cale ferata”, ce nu se incadreaza in prevederile art. 160<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

In consecinta, in urma inspectiei fiscale, TVA solicitata la rambursare in suma de U lei a fost influentata cu diferentele suplimentare in suma totala de Z lei, stabilindu-se prin decizia de impunere nr. ..../.....2007 TVA de plata in suma de Z-Y1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de H-Y2 lei, aferenta lunii iunie 2006.

**II.** Prin contestatia formulata, SC CF contesta constatarile organelor de control in ceea ce priveste respingerea la rambursare a sumei de Y1 lei prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta investitiilor realizate la imobilul “CI”, invocand faptul ca, in baza art. .... din contractul de vanzare-cumparare a imobilului care stipuleaza obligatia vanzatoarei de a executa pe costul si cheltuiala sa lucrarile restante mentionate in anexa nr. 3 si restul lucrarilor nementionate expres in contract, beneficiaza de deducerea TVA si pentru achizitiile de bunuri si servicii destinate finalizarii lucrarilor la imobilul respectiv si dupa transferul dreptului de proprietate.

In acest sens, petenta invoca prevederile art. 145 alin. 3 lit. a din Codul fiscal care acorda dreptul de deducere a TVA pentru bunurile si serviciile achizitionate in scopul obtinerii de venituri taxabile si arata ca a obtinut venitul taxabil in momentul in care a vandut imobilul deoarece pretul de vanzare a inclus, in mod evident, si valoarea lucrarilor ce urmau a fi executate, asa cum rezulta din contractul de vanzare-cumparare. Contestatoarea sustine ca legea nu prevede nicaieri ca veniturile taxabile sa fie obtinute si reflectate in perioada in care se suporta cheltuielile pentru care se deduce TVA, la fel cum nu prevede nici ca astfel de cheltuieli pot fi facute doar la bunuri proprii.

Societatea sustine ca prevederile contractuale invocate nu contravin legii si ca prin neacceptarea la deducere a TVA organele fiscale au intervenit in continutul prevederilor contractuale, desi toate cheltuielile au fost facute pe baza de contracte si inregistrate in contabilitate pe baza facturilor emise de prestatori, fiind indeplinite integral conditiile de fond (art. 145 alin. 3) si de forma (art. 145 alin. 8) potrivit dovezilor prezentate echipei de control. Astfel, societatea sustine ca este pusa in situatia de a nu-si respecta prevederile ce si le-a asumat prin contract sau de a suporta costuri suplimentare, corespunzatoare TVA neacceptata la rambursare sau sa reduca pretul vanzarii cu valoarea lucrarilor ramase de efectuat, iar costul acestora sa fie suportat de cumparator sau facturat de societate ulterior vanzarii, situatie care contravine celei stabilite de parti prin contract si anume ca pretul vanzarii este stabilit pentru cladire "la cheie".

Totodata, contestatoarea face apel la punctul de vedere exprimat in favoarea sa de Directia generala legislatie impozite indirecte din Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr. ..../.....2006, care precizeaza ca *“in situatia in care lucrarile restante si de reparatii sunt cuprinse in pretul de vanzare al cladirii conform contractului de vanzare-cumparare, societatea vanzatoare ar putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor pentru realizarea serviciilor respective”*, iar prin refuzul rambursarii organul de control a desconsiderat opinia forului ierarhic superior, desi a constatat includerea cheltuielilor in pretul de vanzare.

In concluzie, SC CF solicita admiterea contestatiei si modificarea in parte a deciziei nr. ..../.....2007 in sensul diminuarii TVA de plata cu suma de Y1 lei si a accesoriilor aferente.

**III.** Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC CF este inregistrata la Registrul Comertului sub nr. J40/...../.....1998 si detine codul unic de inregistrare .....

Activitatea principala: inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate, cod CAEN 7020.

Perioada verificata: iunie 2006.

***Prin cauza supusa solutionarii organul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta serviciilor prestate pentru marketingul, inchirierea si vanzarea locatiilor dintr-un imobil-constructie, facturate ulterior instrainarii acestuia, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situatia de fapt.***

**In fapt**, organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector au efectuat inspectia fiscala partiala la SC CF in vederea solutionarii decontului privind TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr. ....../.....2006 aferent lunii iunie 2006.

Din raportul de inspectie fiscala nr. ....../.....2007 si decizia de impunere nr. ....../.....2007 rezulta ca societatea a dedus TVA in suma de Y1 lei pentru servicii inregistrate in evidenta contabila in contul 231.1 - Imobilizari in curs, analitic "CI". Aceste servicii au fost evidentiata in facturile nr. ....../.....2006, nr. ....../.....2006, nr. ....../.....2006 si nr. ....../.....2006, emise de SC D SRL in baza contractului incheiat in data de 01.01.2005, conform caruia prestatoarea actioneaza ca agent exclusiv pentru marketingul, inchirierea si vanzarea locatiilor cunoscute sub denumirea "CI".

Organele de control invoca prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 59 alin. (3) Titlul VI din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in temeiul carora dreptul de deducere se acorda pentru serviciile achizitionate, cu conditia ca acestea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Deoarece imobilul "CI" a fost instrainat in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ....../.....2005, organele de control concluzioneaza ca societatea nu mai are dreptul de a dispune si a utiliza acest bun si, in consecinta, serviciile facturate ulterior nu mai puteau fi destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In acest sens, in raport sunt invocate punctele de vedere ale directiei centrale de specialitate in domeniul impozitelor indirecte, precum si prevederile art. .... si art. .... din contractul de vanzare-cumparare din care rezulta faptul ca, in pretul contractului, sunt cuprinse si drepturile si interesele referitoare la chiriiasi prezentati in anexa nr. 2, inclusiv toate caile de acces, instalatiile, conductele, utilitatile si alte asemenea bunuri accesorii constructiei.

Astfel, la art. .... din contract partile au stipulat ca "*vanzarea si cumpararea imobilului include toate drepturile, titlurile si interesele vanzatoarei (...)*", iar la art. .... ca "*vanzatoarea a semnat contracte de inchiriere cu privire la imobilul care face obiectul prezentului contract; de asemenea, vanzatoarea desfasoara in prezent negocieri in vederea incheierii unor contracte de inchiriere a imobilului. Toate aceste contracte, in vigoare sau in curs de negociere sunt mentionate in Anexa 2, care face parte integranta din prezentul contract*".

In anexa nr. 2 sunt mentionate diverse date, in forma tabelara, referitoare la chiriiasi (M, F, D, DG, R, E/CR), suprafata ocupata, chiria lunara/mp si venitul total din chirie, lunar si anual, data inceperii (31.10.2005, 01.02.2006, 01.04.2006, 01.12.2005, 15.02.2006 si 15.12.2005), precum si durata in ani a contractelor.

Prin facturile nr. ....../.....2006, nr. ....../.....2006, nr. ....../.....2006 si nr. ....../.....2006 SC D SRL a facturat

“contravaloare servicii consultanta conform contract 01.01.2005”, cu mentiunile transa II - DG, transa II - F, transa II - E si transa II - F.

**In drept**, potrivit art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**“(1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.**

(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci cand autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

**(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrarii de bunuri sau la data prestarii de servicii, cu exceptiile prevazute in prezentul titlu.[...]”.**

Conform art. 145 alin. (1), (3) si (8) din acelasi act normativ:

**“(1) Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.[...]”**

**(3)Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:**

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;

b) taxa pe valoarea adaugata achitate pentru bunurile importate.

**(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8) si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.”

In speta sunt incidente si prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora baza de impozitare a TVA este constituita "(...) **din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului**, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni".

Normele metodologice date pentru aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

**"19. Baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata corespunzatoare se determina integral la livrarea bunurilor si/sau prestarea serviciilor.**

59. (3) In cazul livrarii de bunuri imobile, data livrarii, respectiv data la care se emite factura fiscala, este considerata data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator. Orice facturare efectuata inainte de indeplinirea formalitatilor impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator se considera facturare de avansuri, urmand a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrala a livrarii de bunuri imobile".

Conform prevederilor legale sus-citate contestatoarea poate sa-si exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata **daca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si daca serviciile i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila cu factura fiscala**, care cuprinde informatiile prevazute de lege, iar in cazul vanzarii - cumpararii unui bun imobil, exigibilitatea intervine la

data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator, situatie in care se emite si factura fiscala.

Prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza deciziei de impunere contestata organele de control au concluzionat ca societatea nu poate beneficia de deducerea TVA aferenta unor servicii prestate in legatura cu un bun imobil si facturate ulterior vanzarii acestuia intrucat serviciile respective nu mai puteau fi destinate in folosul operatiunilor sale taxabile.

La randul sau, societatea contestatoare invoca prevederile art. .... din contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ....2005 potrivit carora lucrarile restante la imobil, identificate de parti si prezentate in anexa nr. 3 a contractului si toate celelalte lucrari si reparatii ale imobilului, se vor executa pe costul si cheltuiala contestatoarei, precum si punctul de vedere exprimat de Directia generala legislatie impozite indirecte care, prin adresa nr. ....2006, a precizat ca vanzatoarea ar putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta lucrarilor restante si de reparatii, daca aceste lucrari sunt cuprinse in pretul de vanzare al cladirii conform contractului de vanzare-cumparare.

*Insa, in cazul in speta nu este vorba despre lucrari restante si de reparatii destinate operatiunii impozabile, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, de transfer prin vanzare-cumparare al dreptului de proprietate asupra unui imobil-constructie, pentru care partile au convenit ca toate lucrarile restante aferente imobilului sa fie executate pe cheltuiala vanzatorului, ci despre servicii de consultanta aferente exploatarii imobilului, care vizau atat operatiunea impozabila de vanzare a locatiilor din imobil, cat si operatiunea scutita de inchiriere a locatiilor din imobil.*

Astfel, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca SC D SRL a actionat ca agent exclusiv pentru marketingul, inchirierea si vanzarea locatiilor cunoscute sub denumirea "CI", in baza contractului incheiat la data de 01.01.2005, iar din facturile prezentate in copie la dosarul cauzei rezulta ca s-au prestat servicii de consultanta conform contract 01.01.2005, cu mentiunile transa II - DG, transa II - F, transa II - E si transa II - F, persoane care sunt mentionate si in anexa nr. 2 la contractul de vanzare-cumparare nr. ....2005.

Se retine faptul ca, potrivit art. 141 alin. (2) lit. k si alin. (3) din Codul fiscal, inchirierea imobilelor este o operatiune scutita din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, pentru care persoana impozabila poate opta in vederea aplicarii regimului normal de taxare, integral sau numai pentru o parte dintr-un imobil, prin notificarea transmisa in acest sens organului fiscal, potrivit conditiilor stabilite in Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal.

In raportul de inspectie fiscala *organele de control nu au facut nicio mentiune cu privire la faptul daca societatea contestatoare a obtinut venituri din inchirierea unor locatii din imobilul "CI" anterior vanzarii acestuia, daca si-a exercitat optiunea in vederea aplicarii regimului normal de taxare pentru operatiunile de inchiriere la acest imobil si a depus notificarea la organul fiscal competent si nu au analizat in niciun fel prevederile contractului incheiat la 01.01.2005 intre societatea contestatoare si prestatoarea SC D SRL in ceea ce priveste detalierea obiectului contractului, obligatiile partilor, documentele justificative ce trebuiau intocmite pentru justificarea prestarii serviciilor (cum ar fi, rapoarte de activitate, situatii, antecontracte, contracte incheiate pentru inchirierea/vanzarea locatiilor din imobil, etc.), perioada de derulare, modalitatea de stabilire a pretului contractului, termenele de decontare contractuala, etc.*

**Simpla mentiune din raport referitoare la faptul ca, in pretul contractului, sunt cuprinse si drepturile si interesele referitoare la chirie prezentate in anexa nr. 2 la contractul de vanzare-cumparare nu este de natura sa clarifice carei categorii de operatiuni impozabile (vanzare imobil sau inchiriere in regim normal de taxare) ii erau destinate serviciile de "consultanta" facturate de SC D SRL si daca acestea au fost utilizate**

**concret in folosul vreunei operatiuni impozabile realizate de contestatoare, in corelatie cu activitatea desfasurata efectiv de catre firma prestatoare sau, dimpotriva, daca acestea reprezinta in fapt prestatii pentru care contestatoarea a actionat in nume propriu, dar in contul cumparatoarei imobilului si care trebuiau refacturate acesteia.**

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au verificat in ce masura serviciile facturate contestatoarei sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, daca i-au fost prestate societatii contestatoare si daca facturile emise cuprind toate informatiile prevazute de art.155 alin. (8) din Legea nr.571/2003, astfel incat sa se poata stabili daca contestatoarea poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora, pentru fiecare factura in parte.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 186 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta pct. 2.2.1 din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../.....2007 referitor la *"Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare"* pentru TVA in suma de Y1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Y2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, *prin analiza fiscala detaliata a prevederilor contractului incheiat la 01.01.2005 intre SC CF si SC D SRL referitoare la serviciile efectiv prestate, documentele ce justifica prestarea serviciilor si termenele de decontare prevazute in contract, coroborata cu perioada in care s-au prestat serviciile facturate si cu destinatia data de contestatoare serviciilor prestate, completata cu analiza aprofundata a prevederilor art. ...., art. .... si art. .... din contractul de vanzare-cumparare a imobilului-constructie "CI" autentificat sub nr. ..../.....2005, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de investigatii fiscale la cumparatoarea imobilului, la prestatorul SC D SRL si la chiriasii mentionati in anexa nr. 2 a contractului de vanzare-cumparare.*

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatoarei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134, art. 137 alin. (1) lit. a), art. 141 alin. (2) lit. k si alin. (3) si art. 145 alin. (1), (3) si (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 19 si pct. 59 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 7 alin. (2), art. 43 alin. (2), art. 64 alin. (2), art. 92 alin. (2) si art. 186 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

#### **DECIDE:**

Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../.....2007 pentru TVA de plata in suma de Y1 lei si

majorari de intarziere aferente in suma de Y2 lei, urmand ca organele de control sa refaca inspectia fiscala si sa emita o noua decizie de impunere pe aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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