

**DECIZIA nr. 46** din                      2010 privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ... de catre Administratia Finantelor Publice sector 3 - Activitatea de inspectie fiscala persoane juridice II cu privire la contestatia SC X SRL cu sediul in Bucuresti, str. ..., formulata prin imputernicit Y, conform procurii autentificate sub nr.....

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 3 sub nr. ..., il constituie decizia de impunere nr. ... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, comunicata la data de **16.12.2009**, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., precum si dispozitia de masuri nr.....

SC X SRL contesta suma de ... **lei** din totalul sumei de ... lei, reprezentand: taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in urma inspectiei fiscale.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3, au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. ..., in suma de ... lei.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... organele fiscale au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei, TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei si TVA aprobata la rambursare in suma de ... lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anularea respingerii TVA - ului de rambursat de catre organul de inspectie fiscala, in suma de ... lei aferenta investitiei, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- toate cheltuielile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, intrucat pentru a putea construi si obtine venituri in viitor societatea a facut cheltuieli, prin urmare exista intentia;

- prin dispozitia de masuri inspectorii fiscali au recunoscut eligibilitatea cheltuielilor si TVA-ului aferent, dar masura de a muta acel TVA in contul 4428 denota ca TVA-ul nu a devenit exigibil;

In concluzie societatea solicita rambursarea sumei de ... lei pentru care s-a refuzat rambursarea fara temei legal.

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

SC X SRL a solicitat rambursarea TVA in suma de ... lei prin decontul de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. ..., solutionarea acestuia facand obiectul inspectiei fiscale partiale conform raportului nr. ....

Perioada verificata: 24.01.2008-30.06.2009.

### **3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de ... lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiei in curs, respectiv pentru servicii de proiectare, consultanta, asistenta juridica, obtinere avize aferente constructiei unui ansamblu de locuinte, comert, servicii, pe considerentul ca la momentul realizarii inspectiei fiscale societatea nu a facut dovada ca serviciile pentru care se solicita deducerea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, mentionand ca acest drept urmeaza sa fie exercitat de societate pe masura ce sunt indeplinite conditiile legale, fara insa sa analizeze intentia societatii de a realiza operatiuni taxabile si in ce masura serviciile in cauza au fost prestate efectiv si sprijina aceasta intentie.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. ... si din referatul ce insoteste dosarul cauzei rezulta ca societatea a achizitionat un teren situat in Bucuresti, str. Intr. ..., pe care va realiza o investitie, constand in ansamblu de locuinte, comert, servicii.

Prin decizia de impunere nr. ... organele de inspectie fiscala au respins la deducere, in temeiul art. 145, alin. (2) lit. a) si art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, TVA in suma de ... lei, aferenta investitiei in curs, pe motiv ca la momentul verificarii nu a inceput construirea si nu au fost obtinute toate avizarile (autorizatie de construire a cladirii) care sa-i sustina intentia declarata de a realiza un ansamblu imobiliar, astfel ca serviciile de arhitectura, proiectare si avizare aferente au fost considerate ca nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, conform art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, societatea urmand sa-si exercite dreptul de deducere in conformitate cu art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca pana la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere, societatea va evidentia suma de ... lei in contul 4428 "TVA neexigibila" in conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

**In drept**, potrivit art. 126, art. 127, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

**"Art. 126. Operatiuni impozabile**

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140 [...].

**"Art. 127. Persoane impozabile si activitatea economica**

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

**"Art. 134<sup>1</sup>. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) **Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".**

**"Art. 134<sup>2</sup>. Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

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

**"Art. 147<sup>1</sup>. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa**

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) **In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani**

consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".

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. 147<sup>1</sup> 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. 156<sup>2</sup> 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. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".

Totodata, potrivit dispozitiilor art.153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Persoana impozabila care este stabilita în România, conform art. 125<sup>1</sup> 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 înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, [...]"

coroborate cu dispozitiile pct.66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.

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.*

2. Cu privire la aplicabilitatea jurisprudentei comunitare, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr. 340854/30.07.2009 Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice a comunicat urmatoarele:

"Avand in vedere ca prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile Curtii Europene de Justitie, *aceste interpretari sunt luate in considerare (...) in vederea aplicarii uniforme a legii*, atunci cand prevederile comunitare au fost corect transpuse in legislatia nationala, dar interpretarea poate fi diferita in functie de circumstante (...)"

3. In hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile, *comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila* (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, 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.*

In ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca *prima cheltuiala de investitii efectuata in*

scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil. Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

Cu privire la aceste cazuri, prin adresa nr. 340854/30.07.2009 Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Potrivit jurisprudentei europene in materie (cazurile C-268/83 Rompelman, C-37/95 Ghent, C-110/94 Inzo), scopul sistemului comun al TVA este sa asigure aplicarea neutra a TVA pentru toate activitatile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor.

Principiul neutralitatii TVA presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

In ceea ce priveste **exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate inainte de inceperea realizarii efective a unei activitati economice**, consideram relevanta si decizia in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice, de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatiile nationale.

Rezulta astfel ca o persoana impozabila care are **intentia, confirmata prin dovezi obiective**, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop, trebuie privita ca o persoana impozabila.

In aceasta calitate, in sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, persoana impozabila **isi poate exercita imediat dreptul de deducere** aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...).

4. In al patrulea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 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 aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.** In cazurile de fraudă 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.

5. In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

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

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatarii proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului deducere pentru serviciile de proiectare, consultanta, taxa avize, asistenta juridica, etc. pentru un proiect imobiliar intrucat nu a obtinut autorizatia de construire, apreciata ca singura dovada obiectiva capabila sa sustina intentia declarata a societatii de a desfasura operatiuni taxabile si au considerat ca momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere este momentul realizarii de operatiuni taxabile.

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor servicii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urma sa fie construit pe terenul achizitionat.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**.

Din acest punct de vedere, nu se poate retine sustinerea organelor de inspectie fiscala din raportul nr. ... privind respingerea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile achizitionate de societate pana la "momentul realizarii de operatiuni taxabile", acestea asimiland, in mod eronat, "momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea dreptului de deducere" mentionat la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal cu inceperea efectiva a activitatii economice vizate. Astfel, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele



prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal, inclusiv cele referitoare la conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii unui proiect imobiliar.

In ceea ce priveste demonstrarea intentiei societatii contestatoare de a desfasura o activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca *exista nesiguranta folosirii proiectului existent pentru inceperea si realizarea acestei constructii*, intrucat la momentul verificarii serviciile pentru care se solicita deducerea, nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, iar singura dovada obiectiva care poate sustine intentia este autorizatia de construire, **fara sa procedeze prin raportul nr. ... la analiza serviciilor mentionate in facturile si contractele** pentru care nu s-a admis la deducere TVA aferenta, respectiv:

- daca serviciile de proiectare, avizare, consultanta, asistenta juridica, evaluare teren, reprezinta costuri premergatoare necesare obtinerii autorizatiei de construire pentru obiectivul imobiliar declarat ca se intentioneaza a se edifica si exploata economic prin realizarea de operatiuni taxabile;

- daca aceste servicii au fost prestate efectiv si daca s-au materializat sub forma de studii, rapoarte, proiecte, planuri etc, potrivit naturii serviciilor si termenilor si conditiilor stipulate in contractele incheiate cu prestatorii;

- daca serviciile sunt efectiv prestate si au legatura cu obiectivul imobiliar declarat.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de inspectie fiscala in stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii destinate investitiei in curs, au verificat indeplinirea de catre societate a tuturor conditiilor, avand caracter obligatoriu si totodata cumulativ, impuse de legea fiscala, daca au analizat totodata si intentia declarata a societate, care trebuie dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce priveste destinatia de utilizare a acestora, respectiv in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**"*.

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

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii destinate realizarii ansamblului locuinte, comert, servicii din ..., in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

### **3.2. Referitor la dispozitia de masuri nr. ...**

*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. ..., organele de inspectie fiscala au dispus SC X SRL preluarea sumei de ... lei reprezentand TVA dedusa aferenta investitiei in curs, in decontul TVA aferent perioadei fiscale in care vor fi indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere "dar nu mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere."

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

**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**".

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 cuvenite contribuabilului etc. ".

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".**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector 3 - Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.7, art.11 alin.(1), art.65, art. 126, art. 127, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup> si art.153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 45 si pct.66 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 94 alin. (2), art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si art.216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.2 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala",

#### **DECIDE:**

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3 - Activitatea de Inspecție Fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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

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.