

**DECIZIA nr. 745 din 19.09.2014** privind  
solutionarea contestatiei formulata de  
**ABC SRL**, cu sediul in str....., jud. Ilfov,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2014, inregistrata sub nr. ....2014 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia ABC SRL din 24.04.2014.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014 si comunicata sub semnatura si stampila in data de 25.03.2014 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **TSC lei**.

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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, in vederea efectuarii controlului deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 17.06.2013-31.08.2013.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, prin care s-au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de DF lei.

**II.** Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. ....2014 ABC SRL solicita anularea deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA colectata suplimentar in suma de TSC lei, aratand urmatoarele:

Interpretarea organelor fiscale potrivit carora aportul la capitalul social a doua terenuri din partea BDD SA reprezinta un transfer de active in afara sferei de aplicare a TVA este contrara prevederilor art. 128 alin. (7) din Codul fiscal si pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice intrucat terenurile nu constituiau la data transferului o structura independenta din punct de vedere tehnic, capabila sa efectueze activitati economice. La data transferului terenurile nu erau exploatate de catre BDD SA, fiind destinate revanzarii, iar simplul transfer nu poate fi calificat ca transfer de activitate in intelesul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, asa cum rezulta din punctul de vedere al directiei de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, motiv pentru care aportul la capitalul social este o simpla livrare de bunuri.

Deoarece trebuie sa existe o activitate economica in derulare la momentul transferului si care trebuie continuata, simplul transfer al unor active nu garanteaza si posibilitatea continuarii unei activitati economice in orice situatie. Terenurile respective sunt disparate, pot fi privite in mod independent si nu reprezinta un transfer universal de activitate, ci o vanzare a fiecarui element in parte. De asemenea, calitatea de persoana impozabila nu dicteaza "per se" calificarea unei tranzactii drept transfer de active intrucat o concluzie contrara ar insemna ca orice vanzare de active intre doua persoane impozabile ar fi in afara sferei de aplicare a TVA.

Contrar celor mentionate in raportul de inspectie fiscala, nu lipsa declaratiei societatii primitoare este motivul pentru care BDD SA a facturat vanzarea cu TVA, ci faptul ca operatiunea nu s-a calificat drept transfer de active.

Chiar daca, prin absurd, aportul celor doua terenuri ar fi putut fi considerat transfer de activitate, BDD SA ar fi putut oricum opta sa aplice TVA transferului respectiv, iar organele de control sunt obligate sa nu sanctioneze taxarea operatiunii si sa acorde societatii drept de deducere. Exceptia de la pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice a fost invocata in cuprinsul raportului de inspectie fiscala (pg. 7), fara sa existe nicio analiza sau explicatie suplimentara din partea organelor de control cu privire la acceptiunea acestora asupra respectivei exceptii. Astfel, taxarea unui transfer de activitate intre doua persoane impozabile cu drept integral de deducere a TVA nu ar trebui sanctionata intrucat aceasta nu poate avea "scopuri fiscale".

Societatea are drept de deducere pentru TVA facturata pentru terenuri in temeiul art. 145 alin. (2) din Codul fiscal intrucat aceste terenuri urmeaza sa fie vandute catre terti cumparatori interesati, motiv pentru care a intreprins numeroase demersuri prin contractarea unei societati specializate in consultanta imobiliara si colaborarea cu societati de real estate. In plus, invocarea reglementarilor contabile cu privire la clasificarea activelor nu are nicio relevanta asupra TVA, iar faptul ca se respecta sau nu o reglementare care nu are natura fiscala nu poate avea nicio influenta asupra dreptului de deducere a TVA aferenta unui teren care in mod corect a fost supus TVA si care va fi revandut cu TVA.

Prin invocarea art. 128 alin. (5) din Codul fiscal organele de control au realizat o confuzie cu privire la temeiul juridic aplicabil intrucat prevederile acestui articol intaresc argumentele societatii, iar mentiunea organelor de inspectie fiscala referitoare la ajustarea TVA conform art. 148 este neclara, nereiesind daca se refera la societate sau la BDD SA, avand in vedere ca, pe de o parte, societatii i s-a refuzat din start dreptul de deducere, iar pe de alta parte BDD SA a colectat TVA; or, mecanismul de ajustare a TVA se refera la situatia in care persoana impozabila a avut dreptul de deducere la momentul achizitiei si, ulterior, pierde acest drept. Tot o confuzie este si mentiunea cu privire la emiterea unei autofacturi avand in vedere ca nu poate fi vorba de auto colectarea TVA prin autofactura la refuzul dreptului de deducere.

In ceea ce priveste TVA in suma de SC2 lei aferenta serviciilor de asistenta juridica si contabilitate, organele de control nu au acordat drept de deducere intrucat TVA este neexigibila pana la data cand societatea de avocatura va intreprinde ceva faptic in beneficiul societatii, iar societatea va avea activitate, respectiv va vinde terenurile aduse ca aport la capitalul social, acesta fiind de fapt scopul declarat al infiintarii societatii.

ABC SRL invoca prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal conform carora dreptul de deducere se exercita la momentul exigibilitatii taxei, respectiv la plata facturilor intrucat societatea a aplicat sistemul TVA la incasare. Amanarea exercitarii dreptului de deducere pana la momentul in care societatea va vinde efectiv terenurile contravine prevederilor pct. 45 din Normele metodologice si jurisprudentei comunitare in materie. Documentele care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor au fost prezentate atat in cadrul inspectiei, cat si ca anexa la punctul de vedere, contrar mentiunilor din raportul de inspectie fiscala.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele:

### **3.1. Referitor la TVA in suma de SC1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la anulara dreptului de deducere pentru o tranzactie constand in aportul unui teren la capitalul social, in conditiile in care nu au verificat indeplinirea tuturor conditiilor pentru calificarea tranzactiei drept transfer de active neimpozabil si au aplicat sanctiunea anularii fara sa precizeze scopul fiscal pentru care tranzactia a fost taxata si elementele care au conturat scopul fiscal identificat.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au constatat ca la capitalul social al ABC SRL

a fost adus aport in natura de catre asociatul unic initial BDD SA constand in doua terenuri, identificate sub denumirea:

- imobilul T cu valoarea de VT1 lei;
- imobilul F (teren cu amenajari si gard) in valoare de VT2 lei, la care s-a aplicat TVA de 24% in suma de TV1 lei, facturata cu factura nr. ..../28.06.2013 emisa de BDD SA si achitata prin banca in data de 02.07.2013.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunea reprezinta transfer de active neimpozabil conform art. 128 alin. (7) din Codul fiscal deoarece ambele societati erau inregistrate in scopuri de TVA la data tranzactiei, iar scopul infiintarii ABC SRL a fost separarea activelor din BDD SA, terenurile aduse ca aport urmand sa fie vandute ulterior, indiferent daca se vor aduce sau nu imbunatari acestora inainte de instrainare.

Referitor la aspectul ca societatea nu se poate prevala de faptul ca operatiunea nu reprezinta transfer de active organele de inspectie fiscala invoca si prevederile pct. 64 din Reglementarile contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 cu privire la activele imobilizate, iar conform art. 128 alin. (5) din Codul fiscal, in masura in care societatea a dedus TVA cu ocazia transferului si majorarii capitalului social, va trebui sa aplice prevederile art. 148 si sa ajusteze TVA si sa emita autofactura pentru aceasta ajustare, urmand ca la redistribuirea terenului catre societatea care l-a adus ca aport sa se pastreze aceeasi valoare cu care s-a majorat capitalul social initial, fara a se modifica prin scaderea TVA-ului ajustat.

In ceea ce priveste aplicarea regimului normal de taxare, organele de inspectie fiscala fac referire la exceptia de la regula prevazuta la pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice unde se stipuleaza ca nesanctionarea aplicarii acestui regim pentru operatiunea de transfer de active nu se aplica "cu exceptia situatiei in care sa constata ca tranzactia a fost taxata in scopuri fiscale".

**In drept**, potrivit art. 128 si art. 145 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri** transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(5) **Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile** către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, **cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată**, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

(7) **Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege**".

“Art. 145. – (2) Orice **persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile”.**

Referitor la “transferul de active” în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, pct. 6 din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare explicitează următoarele:

“6. (7) **Transferul de active** prevăzut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal **este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active.** Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, **dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.** De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. **Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație.** Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, **primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri.** Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active **nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectivă activitate.** În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes.

(8) **Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu.** Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 128 alin. (4), art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 156<sup>3</sup> alin. (8) din

Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 149 sau 161 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. **Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale**”.

În ceea ce privește operațiunile cu terenuri, art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează următoarele:

“Art. 141. – (2) ***Următoarele operațiuni sunt***, de asemenea, ***scutite de taxă***:

[...]

f) ***livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.*** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare; [...]

(3) ***Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme***”.

În speta, din documentele existente la dosar rezultă că BDD SA, în calitate de asociat unic al ABC SRL a adus ca aport la capitalul social două terenuri, iar pentru transferul terenului situat în F cu o valoare de aport de VT2 lei, la care a aplicat TVA aferentă în suma de TV1 lei. Acest transfer a fost calificat în urma inspecției fiscale drept transfer de active neimpozabil, cu aplicarea excepției referitoare la taxarea tranzacției în scopuri fiscale.

La rândul ei, ABC SRL susține că tranzacția nu reprezintă transfer de active neimpozabil și că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat și confuz prevederile legale în materie.

Se reține că tratarea transferului total sau parțial de active ca o operațiune ce nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (neimpozabilă) este justificată, în principal, de faptul că într-o astfel de operațiune, beneficiarul ar fi fost obligat să facă un efort considerabil, în raport cu resursele de care dispune, cu finanțarea TVA plătită furnizorului, chiar dacă taxa ar fi dedusă și ar putea fi recuperată ulterior de la bugetul de stat.

Un asemenea tratament aplicat transferurilor de active are, în fapt, natura unei facilități fiscale pentru persoanele impozabile, pentru care statele

membre pot opta in conformitate cu art. 19 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, care prevede:

"In cazul unui transfer, **indiferent daca este efectuat cu plata sau nu, sau sub forma de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei parti a acestora, statele membre pot considera ca nu a avut loc nici o livrare de bunuri** si ca persoana careia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.

Statele membre pot adopta masurile necesare pentru a preveni distorsionarea concurentei, in cazul in care beneficiarul este o persoana partial impozabila. De asemenea, acestea pot adopta orice masuri necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin aplicarea prezentului articol".

Astfel, din cuprinsul dispozitiilor reglementate atat de art. 128 alin. (7) din Codul fiscal (legislatia nationala), cat si de art. 19 din Directiva 2006/112/CE (legislatia comunitara) rezulta ca transferul tratat ca operatiune ce nu reprezinta o livrare de bunuri este, in fapt, **un transfer de afacere, indiferent daca implica un transfer total sau *partial de active* si indiferent daca un astfel de transfer este realizat ca urmare a vanzarii sau *ca urmare a unor operatiuni cum sunt divizarea, fuziunea ori aportul in natura la capitalul societatii primitoare.***

In contextul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA, precum si deciziile Curtii Europene de Justitie, astfel ca interpretarile Curtii sunt luate in considerare in vederea aplicarii uniforme a legii, tinandu-se cont si de circumstantele concrete ale fiecarei cauze in parte.

Astfel, se retine ca notiunea de "transfer [...] al tuturor activelor sau al unei parti a acestora" a fost interpretata de Curtea Europeana de Justitie in sensul ca aceasta include transferul unui fond de comert sau al unei parti autonome dintr-o intreprindere cuprinzand elemente corporale si, daca este cazul, necorporale care, impreuna, constituie o intreprindere sau parte a unei intreprinderi susceptibile sa desfasoare o activitate economica autonoma, dar ca aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vanzarea unui stoc de produse (paragr. 40 din Hotararea data in cazul C-497/01 Zita Modes).

Totodata, din jurisprudenta degajata in cazurile C- 408/98 Abbey National, C-497/01 Zita Modes si C-137/02 Faxworld reiese ca transferul de active se refera la o multitudine de resurse tangibile si intangibile care faciliteaza dezvoltarea unei activitati economice care urmareste un obiectiv precis. Resursele transferate trebuie sa constituie o structura independenta din punct de vedere tehnic, capabila sa efectueze activitati economice separate, iar primitorul lor trebuie sa continue activitatea sau partea din activitatea economica ce i-a fost transferata, fara sa existe intentia lichidarii afacerii.

Toate aceste interpretari ale jurisprudentei comunitare au fost integrate si explicitate in legislatia nationala la pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile

ulterioare. In plus, legiuitorul national a precizat expres la pct. 6 alin. (8) din Normele amintite ca beneficiarul transferului de active este considerat succesorul cedentului in ceea ce priveste drepturile si obligatiile in materie de TVA, iar aplicarea regimului de taxare pentru un transfer, altminteri neimpozabil, nu este sanctionata de organele de inspectie fiscala cu pierderea exercitarii dreptului de deducere, cu exceptia situatiei in care taxarea s-a efectuat in scopuri fiscale.

Se retine ca, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) 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 constatari 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. Aceasta implica examinarea *in concreto* **a starilor de fapt care sunt**



**relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Avand in vedere dispozitiile legale invocate de organele de inspectie fiscala, se retine ca, pentru a fi in prezenta unui transfer de active in intelesul art. 128 alin. (7) din Codul fiscal, este necesara analizarea masurii in care terenurile transferate reprezinta din punct de vedere tehnic o structura independenta care sa permita continuarea activitatii, precum si a intentiei societatii contestatare ABC SRL de a continua activitatea economica ce i-a fost transferata, ceea ce implica o examinare aprofundata a tuturor circumstantelor transferului constand in aportul terenului la capitalul social.

Or, prin consemnarile din cadrul raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014 **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 contestatare 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 BDD SA are sau nu caracterul unui transfer de active neimpozabil prevazut la art. 128 alin. (7) din Codul fiscal.

Totodata, dupa cum a aratat si societatea prin contestatia formulata, organele de inspectie fiscala au anulat dreptul de deducere exercitat pentru transferul terenului prin invocarea exceptiei de la pct. 6 alin. (8) teza finala din Normele metodologice, ***fara nicio analiza sau explicatie suplimentara din partea acestora cu privire la motivele pentru care au aplicat respectiva exceptie.***

Potrivit pct. 6 alin. (8) din Normele metodologice “aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală, în sensul anulării dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale”.

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.

In consecinta, fata de cele anterior retinute rezulta ca cele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului **sunt mai mult decat succinte si nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu natura tranzactiei constand in aportul la capitalul social al terenului situat in F si a

anularii dreptului de deducere ca masura sanctionatorie din partea organelor de inspectie fiscala, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu poate verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate in ceea ce priveste diferenta suplimentara de TVA in suma de SC1 lei, motiv pentru care 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. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare 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. F-IF TTT/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ZZZ/2014 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de SC1 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retenirile din prezenta decizie, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei si analiza detaliata a naturii tranzactiei constand in aportul terenului la capitalul social si, in masura in care se apreciaza ca aceasta reprezinta transfer de active, prin aplicarea sanctiunii anularii dreptului de deducere numai in ipoteza in care taxarea s-a efectuat in scopuri fiscale precizate si conturate prin elemente de fapt identificate.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de SC2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA pentru achizitiile de servicii, mentionand ca acest drept urmeaza sa fie exercitat ulterior de societate la momentul vanzarii terenurilor, in conditiile in care nu au analizat intentia societatii de a realiza exclusiv operatiuni taxabile in raport de natura terenurilor, nu au verificat daca serviciile au fost efectiv prestate si sprijina aceasta intentie si nici daca sunt indeplinite conditiile specifice pentru exercitarea dreptului de deducere in cazul persoanelor impozabile care aplica sistemul TVA la incasare.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat ABC SRL drept de deducere pentru TVA in suma de TV2 lei reprezentand taxa aferenta serviciilor juridice din factura nr. .../21.08.2013 emisa de SCA ..... in baza

contractului de asistenta juridica nr. ..../21.08.2013, cu precizarea ca la factura nu exista niciun document atasat din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor, aceasta taxa fiind neexigibila pana la data cand prestatoarea va intreprinde ceva faptic in beneficiul societatii, iar societatea va avea activitate, respectiv va vinde terenurile aduse ca aport la capitalul social, acesta fiind scopul declarat al infiintarii societatii. Pentru TVA in suma de TV3 lei aferenta celorlalte cheltuieli ale societatii nu se acorda dreptul de deducere din aceleasi considerente.

Prin contestatia formulata ABC SRL contesta neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de SC2 lei, aferenta facturilor achitate, cu precizarea ca in perioada verificata a aplicat sistemul TVA la incasare si motivarea ca amanarea exercitarii dreptului de deducere pana la momentul in care societatea va vinde efectiv terenurile contravine prevederilor pct. 45 din Normele metodologice si jurisprudentei comunitare in materie.

**In drept**, potrivit art. 134, 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

“Art. 134. – (1) **Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

“Art. 134<sup>1</sup>. – (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor**, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(12) **Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7) - (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.”**

“Art. 134<sup>2</sup>. – (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

(2) **Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**

a) **la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; [...]**”.

“Art. 145. – (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(1<sup>1</sup>) 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. 134<sup>2</sup> 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.

(1<sup>2</sup>) **Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> 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. 134<sup>2</sup> 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. 152<sup>3</sup> alin. (10) sau art. 160.

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile; [...]**”.

“Art. 146. – (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; [...]

“Art. 147<sup>1</sup>. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, **valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145 - 147.

**(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)**”.

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45. (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. 147<sup>1</sup> 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. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. [...]

**(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/închirierii 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. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) 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) - (4<sup>1</sup>), art. 145<sup>1</sup>, 147 și 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Persoanele impozabile care se află în situațiile prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal și achiziționează bunuri/servicii pentru care taxa nu este deductibilă conform art. 145 alin. (2) - (5), art. 145<sup>1</sup> și 147 din Codul fiscal nu vor reflecta ca taxă neexigibilă taxa nedeductibilă, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu achitată.

(11) Pentru determinarea taxei deductibile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal aferente plății contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii se aplică procedeul de calcul prevăzut la art. 134<sup>2</sup> alin. (8) din Codul fiscal”.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se reține că aceasta este permisă, în circumstanțe anume determinate, *chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. *A fortiori, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.*

În același sens pledează și dispozițiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau **intentionează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile**, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), **trebuie să solicite înregistrarea în**

**scopuri de TVA** la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]”.

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc ca:

”În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate**. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice”.

Totodată, se reține faptul că reglementarea deducerii TVA aferentă achizițiilor destinate unei activități economice generatoare de operațiuni taxabile încă din momentul intenționării realizării unei astfel de activități este în conformitate cu legislația și jurisprudența comunitară în materie de TVA.

*Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care contin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective**.*

*Totodată, justificarea exercitării dreptului de deducere **nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabilă **intenționează** să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul că persoana respectivă să prezinte **dovezi (obiective) care să-i sustină intenția** (subiectivă) de a desfășura activități cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității**.*

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditionează deductibilitatea TVA aferentă unor achiziții imobiliare de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile, aceasta având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să-i sustină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile în legătura cu respectivele proprietăți imobiliare.

Din punct de vedere semantic, **”intenția”** de a desfășura operațiuni taxabile, ce conditionează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în

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) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) 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**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii obiectului de activitate al persoanei impozabile.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca ABC SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA aferenta serviciilor juridice si celorlalte cheltuieli ale societatii cu motivarea ca taxa este neexigibila pana la data cand prestatoarea va intreprinde ceva faptic SCA ..... in beneficiul societatii, iar societatea va avea activitate, respectiv va vinde terenurile aduse ca aport la capitalul social.

Aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu poate fi retinuta intrucat **legislatia fiscala** in vigoare pe perioada verificata **nu conditioneaza justificarea deducerii taxei aferenta achizitiilor de momentul realizarii propriu-zise a operatiunilor taxabile, ci de dovedirea intentiei persoanei impozabile de a utiliza serviciile in folosul viitoarelor operatiuni taxabile**. In acest sens, se retine ca organele de inspectie fiscala si-au fundamentat neacceptarea deducerii TVA pentru serviciile achizitionate de societate pe prevederile art. 146 din Codul fiscal, desi aceste prevederi nu stabilesc exercitarea dreptului de deducere la momentul realizarii de operatiuni taxabile, astfel ca masura apare ca nefundamentata din punct de vedere al prevederilor legale.

Totodata, organele de inspectie fiscala **nu si-au exercitat rolul activ in vederea determinarii corecte a situatiei fiscale a societatii**, respectiv:

- **nu au analizat natura terenurilor aduse ca aport la capitalul social si care urmeaza a fi ulterior instrainate**, pentru a stabili daca este vorba de terenuri construibile, a caror livrare ulterioara este taxabila prin efectul legii ori de alte terenuri, a caror livrare ulterioara este scutita fara drept de deducere, dar cu posibilitatea taxarii prin optiune;



- in masura in care **terenurile sunt neconstruibile, nu au verificat daca societatea isi justifica intentia de a taxa operatiunile cu documentatia** expres prevazuta la pct. 45 alin. (7) din Normele metodologice (notificarile pentru taxare), cu atat mai mult cu cat, prin insasi contestatia formulata, societatea afirma ca numai terenul din F (pentru care a dedus TVA analizata la pct. 3.1 din prezenta) este teren construibil, iar terenul din T este arabil, livrarea acestuia fiind scutita de TVA; cum **deducerea integrala a TVA aferenta achizitiilor implica realizarea exclusiva de operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere**, reiese cu prisosinta faptul organele de inspectie fiscala erau obligate sa solicite societatii dovezi obiective pentru justificarea intentiei de a realiza exclusiv operatiuni taxabile, inclusiv in ceea ce priveste terenul din T;

- **desi societatea contestatara aplica sistemul TVA la incasare** in perioada verificata, **nu a fost facuta nicio referire la justificarea** exercitarii dreptului de deducere de catre societate si **pe baza documentelor care atesta plata furnizorilor** de servicii;

- in privinta lipsei documentatiei anexata facturii emisa de SCA ..... **nu au fost analizate prevederile contractuale** referitoare la documentatia stabilita de parti pentru justificarea serviciilor juridice si nici nu au fost solicitate societatii dovezile care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor de catre societatea civila de avocati in raport de natura serviciilor si scopul contractarii acestora;

- in plus, mentiunea organelor de inspectie din referatul ce insoteste dosarul in sensul ca raportul de audit juridic nu exista la data controlului nu poate fi luata in considerare, avand in vedere prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform carora "contestatorul [...] pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei".

Avand in vedere cele anterior prezentate 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. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013: "*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. -IF TTT/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ZZZ/2014 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de SC2 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 serviciilor juridice si celorlalte servicii achizitionate de societate, in functie de natura operatiunilor ce urmeaza a fi realizate de societate

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.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (7), art. 134 alin. (1), art. 134<sup>1</sup> alin. (1) si alin. (12), art. 134<sup>2</sup> alin. (1) si alin. (2) lit. a), art. 141 alin. (2) lit. f) si alin. (3), art. 145 alin. (1)-(1<sup>2</sup>) si alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 153 alin. (1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (7) si alin. (8), pct. 45 alin. (1), alin. (7), alin. (10)-(11) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) si alin. (2), art. 213 alin. (4) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

#### **DECIDE:**

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF TTT/2014, emisa pentru contribuabilul ABC SRL de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **TSC 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.

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.