

DECIZIA nr. 24/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x, prin reprezentant legal, domnul x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1, comunicata in data de **04.11.2009**, prin care s-au stabilit urmatoarele:

1. - referitor la decontul de TVA nr. x - taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de x lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei;

2. - referitor la decontul de TVA nr. x - taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de x lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei.

Societatea contesta numai suma de **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta Scolii Internationale - x:

Societatea are ca obiect principal de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale".

Printre activitatile derulate de societate se numara si un proiect urbanistic din judetul x, care urmeaza sa fie amplasat pe o parcela de 210.000 mp.

In acest sens, au fost initiate o serie de activitati necesare, asa cum rezulta din Avizul favorabil al Consiliului judetean x din data de 27.01.2009, referitor la documentatia prezentata cu privire la Planul Urbanistic Zonal al proiectului

respectiv si din Hotararea nr. x pentru aprobarea eliberarii avizului final pentru aprobarea PUZ propus de societate - ansamblu de locuinte colective si individuale.

Prin nota explicativa din data de 28.09.2009, reprezentantul societatii a specificat ca utilizarea care i se va da terenului din x este constructia si comercializarea de cladiri rezidentiale care, conform PUZ-ului contin apartamente, zone tehnice, servicii, scoala si zone recreative.

Societatea nu va desfasura activitati didactice, ci doar va construi cladirea destinata colegiului." De asemenea, nu a desfasurat activitati scutite la care face referire art. 141 lit. f, care prevede ca este scutita de TVA activitatea de invatamant, formarea profesionala si prestarile de servicii si livrarile de bunuri strans legate de aceste activitati, efectuate de institutiile publice sau de alte entitati autorizate.

Scutirea se aplica unei activitati de invatamant bazata pe o autorizatie administrativa care, in speta nu exista. Fara aceasta autorizatie nu poate exista activitatea scutita.

ICCJ, prin Decizia nr. x, a concluzionat ca un institut nu poate fi scutit de plata TVA pe motiv ca nu a obtinut nici autorizatia de functionare provizorie si nici acreditarea ca unitate de invatamant superior, faptul ca a desfasurat numai activitate de invatamant superior fiind irelevant.

Conform punctului de vedere al ANAF din baza de date cu intrebari si raspunsuri existenta pe internet, in temeiul OG nr. 26/2000, beneficiaza de scutire de TVA asociatia care are prevazut in statut faptul ca desfasoara activitate de formare profesionala si este autorizata de MEC sau MMSSF sau alte autoritati publice, dupa caz, sa desfasoare aceasta activitate.

Prin urmare, societatea desfasoara numai activitati care nu sunt scutite de TVA conform art. 141 lit. f din Codul fiscal.

2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta terenului din x:

Societatea a fost proprietara unui teren intravilan cu suprafata de x mp situat in x.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca TVA aferenta unor cheltuieli cu terenul in cauza, care nu au fost refacturate odata cu vanzarea terenului catre firma X nu sunt in folosul operatiunilor taxabile.

Dovada cea mai relevanta cu privire la impozitare o constituie contractul de vanzare a terenului care stipuleaza la art. 2 ca la pretul stabilit se adauga TVA-ul corespunzator.

A derulat activitati impozabile, nicidecum scutite de TVA, si anume dezvoltare si tranzactii imobiliare, astfel cum rezulta si din documentul care a stat la baza respectivei operatiuni de vanzare supusa impozitarii.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, suma contestata fiind **x lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata contestata este 02.04.2007 - 30.06.2009.

3.1. Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta serviciilor prestate in legatura cu construirea unei scoli, in conditiile in care nu au analizat daca contestatara face parte din categoria entitatilor autorizate, prevazute la art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, daca serviciile in cauza au fost prestate efectiv si daca reprezinta costuri premergatoare necesare obtinerii documentatiei specifice proiectului, in raport de necesitatea acestora si intentia persoanei impozabile de a desfasura operatiuni taxabile.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x contestata, organele de inspectie fiscala au procedat la micșorarea bazei de deducere a taxei pe valoarea adaugata si implicit TVA deductibila, avand in vedere urmatoarele considerente:

- investitia in suma de x lei consta in construirea unei scoli internationale de invatamant, reglementata de Legea invatamantului nr. 84/1995 si constituie o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, conform art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal;
- la momentul verificarii, societatea nu a prezentat documente care sa sustina intentia de a desfasura activitate economica care sa dea nastere la activitati taxabile;
- in cazul in care ulterior societatea ar dovedi intentia de a vinde sau inchiria investitia, urmeaza a-si deduce TVA (acest fapt a fost subliniat in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei);
- obiectul de activitate al acesteia este "Activitati de servicii suport pentru invatamant" cod CAEN 8560.

În drept, potrivit art. 141 alin. (1) lit. f), în vigoare de la 01.01.2007, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

"Art. 141 - Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării

(1) Următoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxă:[...]

f) activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările si completările ulterioare, formarea profesională a adulților, precum si prestările de servicii si livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de **institutiile publice** sau de alte **entități autorizate**:[...]"

Având în vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, **livrările de bunuri si prestarile de servicii strâns legate** de activitatea de învățământ sau de domeniile stâns legate de acestea, cum ar fi formarea profesională a adulților, efectuate de institutiile publice sau de alte entități autorizate.

Referitor la activitățile scutite de TVA, conform art. 141 alin. (1) lit. f, se retine că acestea reprezintă **numai activitatea de învățământ** prevăzută de Legea

învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, desfășurată de unități autorizate, inclusiv **formarea profesională a adulților**, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituii publice sau de către alte entități autorizate, care au aceste obiective.

Astfel ca, scutirea se referă la orice livrare de bunuri ori prestare de servicii strâns legată de activitatea de învățământ ori de formarea profesională a adulților **efectuate de către entități autorizate potrivit legii**, care au aceste obiective. Prin urmare, o societate comercială nu poate fi considerată entitate autorizată în sensul art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, câtă vreme nu își desfășoară activitatea în învățământ sau în domeniile strâns legate de acesta menționate mai sus.

Din acest punct de vedere, în speta se constată că, deși obiectul principal de activitate desfășurată de **SC X SRL** în perioada verificată este "lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale", "activitatea de servicii suport pentru învățământ" fiind o activitate secundară, **organul fiscal** a reținut, că îi sunt aplicabile dispozițiile 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care **nu a analizat dacă aceasta este o "entitate autorizată" potrivit prevederilor legale și dacă își desfășoară activitatea în învățământ sau în domeniile strâns legate de aceasta.**

Cu privire la TVA aferentă serviciilor care fac obiectul prezentului capăt de cerere, sunt aplicabile și prevederile și art. 126, art. 127, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art. 147 și art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 126. Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

(9) *Operațiunile impozabile pot fi:*

a) *operațiuni taxabile*, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140 [...]."

"Art. 127. Persoane impozabile și activitatea economică

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile 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. 134¹. 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. 134². 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 - (4) Achizitiile destinate exclusiv realizării de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizării de astfel de operatiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operatiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce."

"Art. 147¹. 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 își 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. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, deus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

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

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

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

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

Prevederi legale similare se regasesc pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. In cazul unor servicii care nu sunt legate de obiectul de activitate al persoanei impozabile sau nu au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila.

De altfel, achizitiile destinate exclusiv realizării de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizării de astfel de operatiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operatiuni, **iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

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".

Astfel, 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, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

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

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, 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 activitati taxabile.**

3. 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, **simpliciter prezentarea 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 constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii** 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 de deducere pentru facturile enumerate in Anexa 4 a Raportului de inspectie fiscala nr. x, avand in vedere urmatoarele considerente:

- investitia consta in construirea unei scoli internationale de invatamant, reglementata de Legea invatamantului nr. 84/1995 si constituie o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, conform art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, iar in

obiectul de activitate al acestora sunt incluse si "Activitati de servicii suport pentru invatamant" cod CAEN 8560 - asa cum a fost analizat anterior, organele de inspectie fiscala nu au verificat daca societatea este o "entitate autorizata" potrivit prevederilor legale si daca isi desfasoara activitatea in invatamant sau in domeniile strâns legate de aceasta;

- la momentul verificarii, societatea nu a prezentat documente care sa sustina intentia de a desfasura activitate economica care sa dea nastere la activitati taxabile, in cazul in care ulterior societatea ar dovedi intentia de a vinde sau inchiria investitia, urmeaza a-si deduce TVA.

Cu privire la intentia de a desfasura activitate economica care sa dea nastere la activitati taxabile, societatea a anexat in sustinerea contestatiei urmatoarele documente:

- Avizul favorabil al Consiliului Judetean Ilfov din data de 19.01.2009 cu privire la documentatia de urbanism depusa de SC x" privind obiectivul de investitii (functiunile) **ansamblu de locuinte colective si individuale**, amplasat in comuna x, nr. fisa cadastrala/tarla x, parcela x, suprafata x mp;

- Hotararea Consiliului Local nr. x, prin care "s-a aprobat eliberarea avizului final pentru aprobarea PUZ propus de SC X SRL - **ansamblu de locuinte colective si individuale**";

- Certificatul de urbanism nr. x emis de Primaria Comunei Mogosoaia pentru SC X SRL, in care se mentioneaza la regimul economic urmatoarele: folosinta actuala - teren curti constructii; destinatia - in conformitate cu PUZ aprobat prin HG nr. x, terenul cuprinde mai multe UTR, situate in afara zonei protejate; **proponere: modificare PUZ**;

- Certificatul de urbanism nr. x emis de Primaria Comunei Mogosoaia pentru **SC X SRL**, in care se mentioneaza la regimul economic urmatoarele: folosinta actuala agricol si neproductiva; proponere: construire scoala, anexe, drumuri de acces, utilitati; regimul tehnic: "**va respecta reglementarile din PUZ aprobat prin HG nr. x. M - zona mixta: servicii de interes general, servicii sociale, comert, recreere, alimentatie publica, invatamant, birouri.**". De asemenea, se precizeaza expres ca "certificatul de urbanism poate fi utilizat in scopul declarat, pentru obtinerea autorizatiei de construire a unei scoli, anexe, drumuri de acces, utilitati, **in conditiile de la regimul tehnic.**"

- nota explicativa din data de x, prin care reprezentantul societatii a mentionat: "*utilizarea care i se va da terenului din Mogosoaia, este constructia si comercializarea de cladiri rezidentiale care in urma PUZ-ului contin apartamente, zone tehnice, servicii, scala si zone recreative, in niciun caz societatea nu va desfasura activitate didactica, doar va desfasura constructia unei cladiri destinata colegiului*".

Fata de cele mai sus, se retine ca desi societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala o serie de documente, prin raportul de inspectie fiscala **nu au fost analizate serviciile mentionate in facturile si contractele** pentru care nu s-a admis la deducere TVA aferenta, respectiv:

- care este natura serviciilor, respectiv daca serviciile in cauza reprezinta costuri premergatoare necesare obtinerii certificatului de urbanism, PUZ-ului si autorizatiei de construire pentru obiectivul imobiliar (institutiile de invatamant) care se intentioneaza a se edifica si exploata economic prin realizarea de operatiuni taxabile; trebuie subliniat ca toate serviciile care fac obiectul acestui

capat de cerere au fost achizitionate in perioada 18.05.2007 - 22.04.2009, respectiv anterior eliberarii Certificatul de urbanism nr. x emis de Primaria Comunei x, prin care s-au stabilit cerintele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzând avizele si acordurile legale, necesare în vederea autorizării construirii institutiei de invatamant;

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

- nu s-a facut referire la existenta unui contract incheiat cu beneficiarul scolii respective, cine este acest beneficiar, etc.

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 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 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 referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei 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, cu vanzarea sau inchirierea investitiei realizata. Astfel, conditiile 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.

Intrucat, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 nu au verificat toate aspectele legate de prestarea serviciilor care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente si nu au precizat care sunt elementele ce conduc la concluzia ca intentia societatii este de a desfasura activitate de invatamant scutita de TVA, Serviciul solutionare contestatii din cadrul **DGFP-MB nu se poate pronunta** cu privire la legalitatea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei aferenta serviciilor prestate in legatura cu construirea unei institutii de invatamant, respectiv:

1. - care este modul de exploatare a imobilului ce va fi construit;

2. - daca societatea este o "entitate autorizata" potrivit prevederilor legale;

3. - daca își desfășoară activitatea în învățământ sau în domeniile strâns legate de aceasta;

4. - in masura in care au considerat ca dovezile prezentate de societate nu sustin intentia declarata a acesteia de a realiza operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare si nu au formulat intrebari clare, concise, concrete si la obiect pentru reprezentantul societatii contestatoare, in vederea clarificarii situatiei, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala;

5. - daca sunt indeplinite toate conditiile privind deductibilitatea TVA impuse de Codul fiscal.

Tinand cont de aspectele prezentate, urmeaza a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat, respectiv urmeaza a se **desfiinta** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care AFP Sector 1 a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 si 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în 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."

Prin urmare, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 va proceda la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin solicitarea de dovezi obiective referitoare la existenta autorizarii sau nu a societatii, in sensul dispozitiilor art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, respectiv de dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile de a desfasura operatiuni taxabile si analiza fiscala detaliata a operatiunilor consemnate in facturile de servicii ale prestatorilor.*

3.2. Referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de deducerea TVA in suma de x lei aferenta unor servicii prestate in vederea realizarii unui proiect imobiliar pe un teren care a fost vandut, in conditiile in care contravaloarea acestor servicii prestate atat inainte, cat si ulterior vanzarii, nu a fost inclusa in pretul de vanzare al terenului.

In fapt, in data de 13.04.2007, societatea a achizitionat de la x, terenul intravilan in suprafata de x mp situat in x.

La data de 18.12.2007, contestatara a vandut terenul respectiv catre firma X SRL la un pret care nu a inclus si cheltuielile efectuate in perioada 05.04.2007 - 05.05.2009, cu serviciile achizitionate pentru realizarea unei investitii imobiliare pe acest teren, respectiv servicii reprezentand PUZ - grupare locuinte colective si servicii, studiu geotehnic, geofizic si ridicare tip, ilustrare arhitectura.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei aferenta acestor servicii.

In drept, potrivit art. 134, art. 134¹, art. 137 si art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 134. - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. (...)"

"Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevăzute în prezentul capitol.

(3) **Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.**

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situatii de lucrări, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultantă, cercetare, expertiză si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar."

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri si prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) si c), din **tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută** de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni. (...)"

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operatiuni taxabile**; (...)

Astfel, potrivit 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.

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. In situatia in care pentru bunul imobil ce a facut obiectul contractului de vanzare cumparare s-au prestat anumite servicii in vederea realizarii unui proiect imobiliar, servicii ce au fost finalizate si facturate de prestatori **atat anterior, cat si ulterior datei de transmitere a dreptului de proprietate** asupra imobilului respectiv, **contestatara beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii numai in masura in care acestea se regasesc in pretul de vanzare al bunului (in speta al terenului) vandut.**

Intr-o speta similara, cu privire la **serviciile prestate unei societati, ulterior vanzarii unui imobil (cladire)**, Directia generala legislatie impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr. x transmisa Administratiei Finantelor Publice Sector 6, anexata in copie la dosarul cauzei, a precizat urmatoarele:

"societatea nu mai beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, intrucat aceste servicii nu se mai incadreaza in prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) (art. 145 alin. 2 lit. a, in vigoare pe perioada supusa impunerii) din Codul fiscal, avand in vedere ca dupa aceasta data cladirea nu mai este in proprietatea societatii (...)."

Prin adresa nr. x, Directia generala legislatie impozite indirecte isi mentine punctul de vedere exprimat prin adresa nr. x, cu urmatoarea completare:

"Totusi, 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.

Astfel, in situatia in care organele de control constata ca serviciile au fost incluse in pretul de vanzare al cladirii, societatea vanzatoare ar putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru respectivele servicii".

Din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x pentru terenul din x, rezulta ca **"dreptul de proprietate si posesia terenului sunt transferate de catre vanzator cumparatorului astazi (in speta, 18.12.2009), data semnarii prezentului contract, liber de orice sarcini si fara indeplinirea altor formalitati."**

Referitor la pretul de contractului, la art. 2, se precizeaza: " pretul total de cumparare a terenului este de x euro plus TVA, care va fi achitat conform dispozitiilor Codului fiscal, prin taxare inversa si **reprezinta intregul pret datorat de catre cumparator in legatura cu dreptul de proprietate asupra terenului"**.

Trebuie subliniat ca nici in contractul initial de vanzare-cumparare, nici in actul aditional din data de 13.05.2009 ori in incheierea de rectificare nr. x, nu s-a facut referire la includerea in pretul contractului a serviciilor care fac obiectul

prezentului capat de cerere. De altfel, faptul ca a fost vandut terenul nu inseamna neaparat ca in pretul contractului au fost incluse si serviciile respective.

Totodata, obiectul contractului de cesiune din data de 18.12.2007 si rectificarea acestuia, il constituie cesionarea de catre x in mod irevocabil si neconditionat a tuturor drepturilor **izvorate din contractele de imprumut** acordate SC X SRL, in favoarea lui X si nu transmiterea catre X a drepturilor detinute de contestatara urmare serviciilor achizitionate.

Mai mult, cu privire la pretul contractului de vanzare-cumparare a terenului, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele constatari: "**cheltuielile efectuate pentru terenul din x nu au fost refacturate odata cu vanzarea terenului catre firma X SRL.**"

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite indirecte exprimat prin adresa nr. x, asa cum a fost completata cu adresa nr. x si prevederile contractuale invocate, se constata ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate in vederea realizarii unui proiect imobiliar, servicii ce au fost facturate de prestatori **atat anterior, cat si ulterior datei de transmitere a dreptului de proprietate** asupra terenului, in functie de data finalizarii acestora.

Trebuie subliniat si faptul ca societatea **nu a depus** in sustinerea contestatiei niciun document din care sa rezulte ca serviciile care i-au fost facturate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, ca au fost cuprinse in pretul de vanzare al terenului si ca au fost refacturate catre SC X SRL.

Argumentele societatii potrivit carora la art. 2 din contractul de vanzare-cumparare s-a stipulat ca la pretul stabilit se adauga TVA-ul corespunzator, motiv pentru care a derulat activitati impozabile, nicidecum scutite de TVA, nu prezinta relevanta, cata vreme nu acesta este motivul respingerii la rambursare de catre organele de inspectie fiscala a TVA in suma de x lei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul pct. 12.6 si 12.7 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 126, art. 127, art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 137, art. 141 alin. (1) lit. f), art. 145, art. 146, art. 147, si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7, art. 65, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE:

1. Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care AFP Sector 1 a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia fiscala a societatii, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, de cele retinute prin prezenta.

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1.

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