

DECIZIA nr. 44 din 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 1, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti str. .

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. , completata cu adresele inregistrate la D.G.F.P.-M.B. sub nr. si sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata prin adresa nr. /**16.09.2008**, prin care a fost respinsa la rambursare TVA in suma de Y 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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata, **SC X SRL** solicita anularea masurilor dispuse prin decizia de impunere atacata in ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de Y lei si arata ca face parte din grupul al carui obiect principal de activitate il constituie dezvoltarea de proiecte imobiliare.

In cadrul acestui grup contestatara este o companie de proiect, infiintata cu singurul scop de a permite administrarea mai usoara a proiectului unui centru comercial tip Mall din Bacau, in timp ce activitatile propriu-zise sunt desfasurate de o alta companie din cadrul grupului, respectiv **SC Z SRL**, in calitate de administrator de proiect, cu care a incheiat un contract de management in data de 01.12.2007.

SC X SRL sustine ca serviciile de management facturate de firma **Z** la data de 31.12.2007 sunt in folosul unor operatiuni taxabile, intrucat intentioneaza sa exploateze spatiile comerciale prin inchiriere in regim de taxare, iar exercitarea dreptului de deducere nu este conditionata decat de existenta facturii ca document justificativ.

Cu toate acestea, exista documente care demonstreaza ca **Z** a realizat serviciile facturate, constand in asistenta la identificarea si achizitia terenurilor si in obtinerea autorizatiilor PUZ, PUG, PUD, fara de care etapele cheie din proiectul imobiliar nu pot fi realizate intrucat **MLS** nu are resurse umane si materiale pentru a realiza ea insasi aceste activitati.

In al doilea rand, contestatara considera nerelevant argumentul organelor fiscale potrivit caruia identificarea si achizitia terenului s-au realizat pana la data de 17.11.2007, in timp ce contractul a fost incheiat la data de 01.12.2007 intrucat, pe de o parte, din punct de vedere legal, pentru a stabili o relatie comerciala este suficienta o manifestare de vointa a partilor, manifestare ce poate lua forma unui contract sau nu, iar pe de alta parte, perioada de dezvoltare la care se face referire in contract este perioada in care se realizeaza lucrarile propriu-zise de constructie.

SC X SRL a prezentat in sustinerea contestatiei: contracte de consultanta imobiliara si juridica, corespondenta si rapoarte dintre reprezentantii firmei Z si D&B SCA, si SC SRL, contracte de depozit escrow si acte aditionale la contractele de depozit escrow incheiate cu prilejul achitionarii terenurilor, antecontracte de vanzare-cumparare incheiate intre Z si persoane fizice si juridice privind vanzarea terenurilor, documentatie completata prin adresele nr. si nr. .

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , prin care Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP sector 1 a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y lei.

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

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2006 si are CUI RO .

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA este 08.09.2006-31.03.2008 si a avut ca obiectiv solutionarea decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2008.

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de administrare a unui proiect, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile nu au fost prestate, fara sa procedeze la analiza fiscala detaliata a documentatiei prezentate in sustinerea cauzei pentru a stabili in ce a constat relatia economica intre cele doua parti si ce fel de operatiune a generat fluxurile financiare dintre cele doua societati.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de Y lei, prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii seria ROPO nr. din data de 31.12.2007 in suma totala de lei, respectiv euro, emisa de SC Z SRL pentru "onorarii administrare proiect cf. anexa la contractul de management din 01.12.2007". Din anexa nr. 1 la contractul respectiv rezulta ca "onorarii administrare per proiect" constau in identificarea si achizitia terenului pentru suma de euro si obtinerea autorizatiilor PUZ, PUG si PUD in suma de euro.

In ceea ce priveste identificarea si achizitionarea terenului, organele de inspectie fiscala precizeaza ca achizitia terenurilor aflate in patrimoniul societatii a fost efectuata in perioada martie-noiembrie 2007, in baza contractelor de vanzare-cumparare incheiate cu diverse persoane fizice, prin avocati si notari si cu persoane juridice incepand cu data de 20.03.2007 (primul contract) pana la data de 17.11.2007 (ultimul contract), iar din contractul de management rezulta ca perioada de dezvoltare este perioada in care urmeaza sa se desfasoare lucrarile, care incepe la data intrarii in vigoare a contractului.

Pentru serviciile reprezentand autorizari PUZ, PUG, PUD nu exista documente justificative referitoare la aceste operatiuni efectuate de SC Z SRL.

Totodata, din nota explicativa a reprezentantului societatii rezulta ca serviciile facturate de Z sunt aferente cheltuielilor efectuate de cei doi angajati expatriati, detasati de la firma

mama din Marea Britanie si cheltuielilor efectuate saptamanal cu avionul particular de catre proprietarul firmei , fara sa se prezinte in sa documente justificative.

In drept, potrivit art. 129, art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 129. - (2) **O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii, in conditiile stabilite prin norme.**

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...)

e) servicii de **intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane**, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii

(6) In cazul in care mai multe persoane impozabile, care actioneaza in nume propriu, intervin prin *tranzactii succesive in cadrul unei prestari de servicii, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat in nume propriu serviciul respectiv*. Fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final".

"Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării 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. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. - (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".

"Art. 146. - (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) (...)"

*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. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

In prezenta cauza, in data de 01.12.2007 intre SC X SRL in calitate de beneficiar si SC Z SRL in calitate de manager a fost incheiat un contract de management cu privire la proiectul

Mall situat in Bacau, interpretat in contract sub forma "proiect de dezvoltare - proiectul de

dezvoltare a terenului in vederea construirii de locuinte si spatii comerciale, in conformitate cu Documentele Aprobate".

Pentru serviciile prestate MLS va achita managerului un onorariu de administrare de euro, defalcat pe stadii si perioade de executie si calculat in anexa nr. 1 la contract, respectiv: 10% pentru identificarea si achizitia terenului (euro) si 5% pentru autorizari PUZ, PUG, PUD (euro).

Potrivit 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 (...)**".

De asemenea, conform 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 potrivit 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.

Referitor la identificarea si achizitionarea terenului, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa aferenta pe motiv ca achizitia terenurilor din patrimoniul societatii a fost efectuata pana in luna noiembrie 2007, acestea fiind inregistrate in evidenta contabila pana la data de 17.11.2007, iar din contractul de management rezulta ca perioada de dezvoltare este perioada in care urmeaza sa se desfasoare lucrarile, care incepe la data intrarii in vigoare a contractului (01.12.2007).

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala se retine ca, organele de inspectie fiscala s-au rezumat numai la constatarea ca terenurile in cauza au fost achizitionate si inregistrate in contabilitate anterior incheierii contractului de management si la invocarea prevederilor legale referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere, fara a face o analiza detaliata si a celorlalte documente necesare pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA, avand in vedere ca legislatia in materie de TVA nu conditioneaza acordarea dreptului de deducere a taxei din facturile emise de furnizori de existenta contractelor incheiate intre parti.

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**" si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).”

In sustinerea contestatiei, SC X SRL a prezentat contracte de asistenta juridica si consultanta imobiliara, corespondenta si rapoarte dintre reprezentantii firmei Z si D&B SCA, si SC SRL, contracte de depozit escrow incheiate cu prilejul achizitionarii terenurilor, pentru a demonstra ca firma Z a realizat serviciile facturate constand in asistenta la identificarea si achizitia terenurilor.

Astfel, contractul de consultanta imobiliara nr. incheiat intre Z - beneficiar si Consulting - prestator de servicii se refera la efectuarea de catre prestator a studiilor si informatiilor cu privire la piata imobiliara din Bucuresti si din tara.

Totodata, in sustinerea cauzei au fost depuse antecontracte de vanzare-cumparare incheiate intre SC Z SRL, in calitate de promitent cumparator si diverse persoane fizice si juridice, in calitate de promitenti vanzatori referitoare la vanzarea de suprafete de teren situate in municipiul Bacau si in care se precizeaza cu privire la contul escrow: “contul care va fi deschis de catre Promitentul Cumparator (SC Z SRL) la Agentul Escrow si in care va fi depusa Suma Escrow in conformitate cu dispozitiile Contractului Escrow.” Documentele prezentate initial reprezentand antecontracte in care era implicata si SC Z SRL nu erau autentificate la notariat. Urmare solicitarii DGFPMB au fost prezentate alte antecontracte in care nu este parte Z autentificate la notariat.

In referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestor documente, desi le-a fost solicitat in mod expres acest lucru prin adresa nr. , sustinand ca lucrarile efectuate constand in identificarea si achizitia terenurilor si obtinerea autorizarilor PUZ, PUD si PUG, servicii imobiliare, de avocatura si notariale au fost efectuate de societati specializate (D&B SCA, SC SRL, SC SRL), cu care contestatara a incheiat direct contracte de prestari servicii.

Or, in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei contestate organele de control **nu au analizat serviciile** prestate de societatile specializate direct societatii si masura in care acestea au influentat serviciile prestate de Z, respectiv *daca, in fapt, acelasi serviciu a fost efectiv prestat o singura data si facturat de doua ori.*

Totodata, motivul invocat in raportul de inspectie fiscala vizand faptul ca perioada prevazuta in contract pentru prestarea lucrarilor este ulterioara achizitiei terenurilor (de la 01.12.2007 fata de luna noiembrie 2007) **este nerelevant**, intrucat lucrarile la care se refera perioada de dezvoltare sunt definite in contract ca reprezentand "lucrari descrise in Contractul de Antrepriza si Documentele Aprobate", dupa cum sustine, de altfel, si societatea prin contestatia formulata.

Referitor la obtinerea autorizatiilor PUZ, PUG si PUD, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca nu au fost prezentate documente din care sa reiasa prestarea serviciilor, in conditiile in care in contract este prevazut ca MLS imputerniceste managerul sa reprezinte societatea in fata oricarei autoritati si sa intreprinda orice acte sau fapte necesare in scopul obtinerii avizelor necesare (pct.4.1. din contract), urmand ca managerul sa raporteze cu privire la evolutia obtinerii avizelor (pct.4.2. din contract), iar la dosar nu exista dovada scrisa ca aceste documente au fost solicitate.

De asemenea, explicatiile date de reprezentantul societatii contestatare, din care reiese ca serviciile prestate de Z reprezinta, in fapt, acoperirea cheltuielilor efectuate de doi angajati expatriati, detasati de la firma mama din strainatate, *nu sunt de natura sa clarifice natura serviciilor prestate, in conditiile in care acestea au caracter general si nu raspund la intrebari formulate de catre organul de inspectie fiscala, in mod clar, concis, concret si la obiect*, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala.

In acelasi timp, in masura in care organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunea nu ar fi reala, in sensul ca serviciile de management in legatura cu identificarea si achizitia terenurilor si obtinerea autorizatiilor PUZ, PUG si PUD, consemnate in factura seria ROPO nr. din data de 31.12.2007 nu au fost prestate, *acestea nu au stabilit in ce a constat relatia economica intre cele doua parti si ce fel de operatiune a generat fluxurile financiare dintre cele doua societati* si nu au reincadrat forma tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia, asa cum prevede art. 11 din Codul fiscal, cu atat mai mult cu cat insasi contestatara recunoaste ca este vorba despre doua societati care fac parte din acelasi grup de firme (grupul).

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

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

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y 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 cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a operatiunilor consemnate in factura emisa de SC Z SRL si stabilirea cu claritate a naturii operatiunii economice si a fluxurilor financiare desfasurate intre cele doua societati, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de investigatii fiscale suplimentare la Z si alte persoane implicate in prestarea serviciilor analizate. De asemenea, organele de inspectie fiscala vor proceda la analiza modului de dobandire a terenurilor, respectiv vor analiza daca SC Z SRL a fost sau nu implicat in antecontracte de de vanzare-cumparare a terenurilor.*

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 129, art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art.105 alin.(1) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 102.1 si 102.2 din normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

DECIDE

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **Y 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.

