



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 87/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. R S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Administratia Finantelor Publice
a mun. Cluj-Napoca si remisa spre solutionare la Directia Generala
a Finantelor Publice a jud.Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. - /...04.2009, de catre Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca- Structura de Administrare-Inspectie Fiscala, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. R S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....12.2008.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA intocmit la data de ...12.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....12.2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. - /....12.2008, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare in suma de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de12.2008 si comunicat petentei la data de12.2008 (potrivit datei inscrise pe actul atacat confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia a fost depusa la data de01.2009 fiind inregistrata la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/...01.2009.

Contestatia este semnata de D A A in calitate de imputernicita a petentei, potrivit Imputernicirii din data de01.2009 data de dl. C. G. J. in calitate de administrator al societatii, transmisa cu adresa inregistrata la organul fiscal sub nr. -/...04.2009 la solicitarea acestuia prin adresa nr. -/...01.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. R S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj- Napoca.

I. Petenta contesta respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma "y" lei retinuta in sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/....12.2008, precum si

constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr. -/...12.2008, invocand urmatoarele aspecte:

- societatea are ca obiect principal de activitate "Lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale", iar pentru desfasurarea efectiva a activitatii, asociatii au optat pentru incheierea unui contract de prestari de servicii privind dezvoltarea proiectelor imobiliare cu S.C. T. G. S.R.L.

- pretul datorat de catre beneficiarul proiectului imobiliar (S.C. R S.R.L.) este de 5% din valoarea vanzarilor de imobile (apartamente, spatii comerciale) rezultate in urma realizarii proiectului imobiliar,

- decontarea efectiva a pretului are loc prin facturarea lunara a sumei de "y" euro + TVA, de catre prestatorul de servicii (S.C. T. G. S.R.L.), urmand ca la finalizarea vanzarilor de imobile (cand se poate calcula concret suma reprezentand 5% din valoarea acestora), sa se deduca din aceasta valoare, suma facturata lunar pana la aceea data,

- organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru suma de "y" lei, reprezentand T.V.A. aferenta facturilor lunare emise in perioada ...02.2007- ...09.2008 in baza contractului incheiat intre S.C. R S.R.L. si S.C. T. G. S.R.L., pentru motivul ca agentul economic nu poate justifica prestarea efectiva a serviciilor facturate,

- din copia documentului "Anexa la contractul de administrare intre S.C. T. G. S.R.L. si S.C. R S.R.L.", rezulta toate acele servicii prestate fara de care nu se putea intocmi "Studiul de fezabilitate" si totodata serviciile care dovedesc ca S.C. T. G. S.R.L. actioneaza ca dezvoltator al proiectelor imobiliare initiate de catre S.C. R S.R.L.,

- afirmatia organului de inspectie fiscala potrivit caruia firma prestatoare nu are ca obiect de activitate managementul imobiliar nu este adevarata, deoarece, pe de o parte activitatea de "*managementul imobiliar*" nu este definita prin CAEN, iar pe de alta parte societatea prestatoare are ca obiect secundar de activitate "*Dezvoltare (promovare) imobiliara*" cod CAEN 7011,

- afirmatia ca "*firma prestatoare nu are nici un salariat pana la sfarsitul lunii mai 2008*" nu este relevanta in cauza, deoarece societatea prestatoare nu s-a obligat prin contractul de prestari de servicii sa efectueze prestarile exclusiv cu angajati proprii, aceasta avand incheiate contracte cu persoane fizice autorizate si societati comerciale care presteaza servicii specifice obligatiilor asumate prin contract,

- consideram ca S.C. R S.R.L. avea dreptul de a deduce suma de "y" lei, reprezentand T.V.A. aferenta facturilor emise se catre S.C. T. G. S.R.L., aceasta taxa fiind aferenta achizitiilor destinate in folosul operatiunilor sale taxabile, asa cum prevede art. 145, alin. 2, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...12.2008, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar la sursa T.V.A., stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de ...12.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....12.2008.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei, s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale ...09.2006-....09.2008 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna septembrie 2008 inregistrat la organele fiscale teritoriale sub nr. -/...10.2008, cu optiune de rambursare a sumei negative a TVA.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscal au constatat ca nu se justifica rambursarea T.V.A. pentru suma de "y" lei (petenta contestand suma de "y" lei)

deoarece agentul economic a dedus taxa pe valoarea adaugata de pe documente care contin prestari de servicii efectuate de S.C. T. G. S.R.L., servicii pentru care societatea nu poate justifica prestarea efectiva a acestora.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii :09.2006 -09.2008.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala pentru rambursarea TVA incheiat la data de ...12.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...12.2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii septembrie 2008, depusa de **S.C. R S.R.L.** Cluj-Napoca la organele fiscale teritoriale si inregistrata sub nr. -/...10.2008, pentru suma de "y" lei aferenta perioadei fiscale09.2006-....09.2008.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa controlului societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de "y" lei de pe documente care contin prestari de servicii efectuate de catre S.C. T. G. S.R.L., servicii pentru care agentul economic nu poate justifica prestarea efectiva a acestora prin situatii de lucrari, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de piata, etc., motiv pentru care pentru aceasta suma nu s-a acordat dreptul de deducere si implicit dreptul la rambursare.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala pentru rambursare T.V.A. intocmit la data de12.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...12.2008, se retine ca aceasta obligatie fiscala in suma de "y" lei stabilita suplimentar in sarcina agentului economic si contestata de petenta, este aferenta unui numar de 19 facturi fiscale, emise de catre S.C. T. G. S.R.L. in perioada ...02.2007-....09.2008, dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Nr. factura	Data	Val. fact. fara TVA	Val. TVA	
1	2.846....	.../02/2007	"y"	"y"	
2	2.846....	.../03/2007	"y"	"y"	
.....		
19	1...	../09/2008	"y"	"y"	
		TOTAL	"y"	"y"	

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta celor 19 facturi fiscale mentionate mai sus si implicit respingerea de la rambursare a sumei de "y" lei, aducand in sustinerea solicitarii sale pentru admiterea contestatiei, motivele prezentate la pct. I al prezentei.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate, se stipuleaza:

"ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...] (2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor,

daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]"

De asemenea, prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, precizeaza ca:

"(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); [...]"**.

In temeiul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca un agent economic inregistrat ca platitor de taxa sa justifice **care sunt serviciile care au fost prestate in beneficiul sau** si ca acestea sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste serviciile de management, consultanta, asistenta sau **alte prestari de servicii**, prevederile art. 21, alin. (4) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza ca:

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...] m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte**",

coroborate cu dispozitiile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu "serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii", se precizeaza ca:

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;**

- **contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate**".

Din continutul dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie **sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar prestarea efectiva a serviciilor efectuate sa fie justificata** prin "situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare".

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca agentul economic nu a justificat in timpul controlului cu nici un document (situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare) prestarea efectiva si modul de derulare a operatiunilor economice care fac obiectul prezentei analize, fiind incalcate in acest fel prevederile legale citate mai sus.

Edificator in acest sens este raspunsul dat prin Nota explicativa din data de ...12.2008 de catre d-na T I in calitate de imputernicit al S.C. R S.R.L. Cluj-Napoca, care la intrebarea adresata de catre organele de inspectie fiscala *“Cum justificati prestarea efectiva a serviciilor de catre S.C. T S.R.L. catre S.C. R S.R.L. in conditiile in care nu exista situatii de lucrari, Studii de piata sau Studii de prezentare anexate la facturi”*, precizeaza ca *“Prestarea efectiva de servicii s-a facut in mod direct si nemijlocit de catre d-l C G J administrator al S.C. T S.R.L.”*.

De asemenea in aceiasi Nota explicativa, persoana imputernicita sa reprezinte societatea in timpul inspectiei fiscale, la intrbarea *“Cum explicati deducerea TVA de pe aceste facturi in conditiile in care intre cele doua firme nu exista un contract semnat si stampilat”*, raspunde ca *“Nu pot justifica”*.

Fata de cele afirmate de catre reprezentanta societatii cu privire la modul de derulare a operatiunilor economice reprezentand prestari de servicii, organul de solutionare a contestatiei retine precizarea facuta de catre organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei potrivit careia acestea nu inteleg cum putea d-l C G J sa faca aceste studii din moment ce nu cunoaste limba romana si mai mult de atat nu locuieste in Romania avand domiciliul stabil in Spania, in Romania venind doar de cateva ori pe an pentru perioade scurte de timp (de 3-4 ori pe an si sta maxim 2 saptamani).

Prezentarea ulterioara, odata cu depunerea contestatiei a unor documente precum Contract de prestari servicii incheiat la Madrid la data de 30 octombrie 2006 si Studiu de fezabilitate *“Centru de cartier Buna-Ziua: Locuinte, Servicii, Dotari, Bransamente utilitati”* nu sunt de natura a modifica opinia organului de solutionare a contestatiei privind justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata atata timp cat acesta este un contract de administrare a societatii si nu de prestari de servicii care sa cuprinda unele clauze referitoare la natura serviciilor prestate.

De mentionat este faptul ca, prin omisiunea unor clauze din Contractul de prestari de servicii, precum natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de executie a acestor servicii si valoarea fiecarui serviciu prestat, este imposibila cuantificarea prestatiei, verificarea termenelor la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciile prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Pe de alta parte se poate arata ca, intrucat contractul incheiat nu poate constitui document primar pentru emiterea facturilor in cauza, petenta trebuia cu atat mai mult sa prezinte in sustinere documente care sa ateste punerea in executare a contractului de administrare care sa defineasca in ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, astfel incat organul de control sa fie in masura sa stabileasca daca quantumul acestora se inscrie in valoarea de piata a serviciilor similare, precum si modul de cuantificare al serviciilor facturate.

Asa fiind se retine ca, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili in baza documentelor existente la dosarul cauzei, realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv daca aceste servicii au fost efectuate si daca ele fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni impozabile, motiv pentru care constata ca societatea nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta celor 19 facturi fiscale emisa de catre S.C. T. G. S.R.L.

Spetei supuse analizei la acest capat de cerere ii sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, care prevede ca: ***“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de***

fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la anulara dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei si implicit la respingerea dreptului la rambursare pentru suma mentionata, astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. R S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma de "y" lei, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...12.2008, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV