

## 102.IL.2009

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Administratia Finantelor Publice ... – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de SC .. , cu sediul in ....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..., pentru sume suplimentare stabilite de inspectie fiscala, in **suma de ...lei, reprezentand TVA.**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut la art. 207 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin biroul solutionarea contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 ®, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

**I SC ... contesta masurile dispuse prin Decizia de impunere nr. ... pentru suma suplimentara stabilita de inspectia fiscala in suma de ...lei, reprezentand TVA.**

In sustinerea contestatiei se invoca urmatoarele argumente:

Diferentele de TVA s-au datorat, conform constatarilor organului de inspectie fiscala: “Neacordarea dreptului de deducere pentru taxa aferenta comisionului de tranzactionare, avand in vedere faptul ca acesta este destinat realizarii unor operatiuni scutite fara drept de deducere (tranzactii imobiliare)”, invocand prevederile art. 145, al. (2) din Legea nr. 571/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 141 din aceiasi lege.

Contestatorul sustine ca societatea a fost infiintata in Romania in vederea dezvoltarii unei capacitati de productie in culturi agricole (ferma vegetala), sumele investite in terenurile agricole pana la 31.12.2008 fiind de ... lei, sursa de finantare a acestor investitii fiind aporturile proprii ale proprietarilor. Tinand cont de faptul ca proprietarii firmei au afaceri dezvoltate in ..., au ales sa efectueze investitiile apeland la alta societate, care sa cumpere in numele lor terenul agricol direct de la proprietari, urmand ca, pentru serviciile prestate sa plateasca comisioane, conform contractului dintre ei.

Motivele de fapt ale prezentei contestatii reprezinta aplicarea total eronata a legislatiei fiscale de catre organul de inspectie fiscala, deoarece, conform prevederilor art. 141, al. (2), lit. f) sunt scutite: “f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil” ori in cazul de fata este un comision aferent, este adevarat, tranzactiilor cu teren agricol, acestea

din urma fiind scutite fara drept de deducere conform celor mai sus aratate, dar, in esenta, operatiunea de "comision" nu este inclusa in aceste prevederi, intrucat terenurile au fost cumparate direct de la proprietarii de pamant in numele societatii, iar intermediarul tranzactiei SC ... a facturat prestarea de servicii convenite prin contract, la care a adaugat TVA.

In drept, societatea isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile ar. 145 din Codul fiscal.

Fata de cele prezentate contestatorul solicita desfiintarea Deciziei de impunere nr. ... avand in vedere ca suma de ... lei este netemeinica si ilegala si de asemenea eliberarea unui document conform caruia sa solicite comisionarului refacturarea comisionului (scutit fara drept de deducere), astfel incat sa primeasca sumele platite in contul acestei taxe.

## **II Administratia Finantelor Publice ... – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Jridice in Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. ..., sustine urmatoarele:**

Suma stabilita suplimentar este legala deoarece terenul este achizitionat cu factura nr. ... si factura nr. ..., comisionul si consultanta sunt facturate de societatea prestatoare cu factura nr. ...si ..., achitate cu OP nr. .. si ..... (anexate in xerocopie) cand societatea nu este platitoare de TVA. Pe data de ... cele doua facturi reprezentand consultanta si comision sunt stornate, dar nu si banii returnati si sunt repuse fara nicio modificare de forma sau de fond pe data de ..., cand soc

Exigibilitatea TVA pentru prestarile de servicii, conform prevederilor art. 132<sup>2</sup>, al. (1) din Legea nr. 571/2003, intervine cand are loc faptul generator pentru servicii (atunci cand sunt efectuate acestea si, ca o conditie si consecinta, consemnate ca operatiune economica in contabilitate), sau in situatia de exceptie la data efectuarii platitor, conform art. 134<sup>2</sup>, al. (2) din acelasi act normativ.

Dealtfel, in urma verificarii incrucisate efectuate de organele de inspectie fiscala ale Activitatii de inspectie fiscala din cadrul DGFP ..., a fost transmis procesul verbal incheiat sub nr. ..., inregistrat la AFP ... sub nr. ..., din care reiese faptul ca emitentul facturilor, in speta SC ... SRL ..., nu are personal angajat sau externalizate serviciile de specialitate privind consultanta imobiliara sau cea de comisionat, avand in vedere specificul activitatii de tranzactionare bunuri imobile.

Pana la aceasta data (...), desi obiectul pricipal de activitate este cultivarea cerealelor, societatea nu justifica intentia de a desfasura operatiuni taxabile (imput-uri specifice sau dotare tehnica de specialitate – masini si utilaje).

In referat este mentionat faptul ca nu au fost constatate fapte care sa faca obiectul unei sesizari penale.

Organul fiscal propune prin referatul nr. ... respingerea contestatiei in totalitate pentru suma de ...lei, reprezentand TVA.

## **III Luind in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

**In fapt**, prioada verificata este ....

Din verificarea efectuata asupra documentelor care au stat la baza

inregistrarii in contabilitate a TVA, evidentei contabile, jurnalului de cumparari si decontului de TVA, s-a constatat urmatoarea situatie a taxei pe valoarea adaugata:

Soldul sumei negative de TVA constituit de agentul economic, provine din:

- FF ..., reprezentand consultanta imobiliara facturata de SC ... SRL, cu TVA in suma de ... lei

- FF ..., reprezentand comision aferent terenului cumparat de la SC ... SRL, cu TVA aferent in suma de ... lei

- TVA aferent serviciilor de contabilitate prestate de firma de contabilitate, cu TVA in suma de... lei.

Anul 2008, Trim. IV (01.12.2008 – 31.12.2008)

TVA deductibila declarata ... lei

TVA deductibila constatata ... lei

TVA colectata declarata ... lei

Soldul sume negative de TVA declarat ... lei

Soldul sumei negative de TVA constata ... lei

Diferenta TVA de recuperat diminuata ... lei

Diferenta constatata in suma totala de ... lei, reprezinta diminuarea soldului de suma negativa de TVA solicitat la rambursare, deoarece:

Conform prevederilor art. 145, al. (1) din Legea nr. 571/2003, dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul in care taxa devine exigibila.

Pe cale de consecinta, din regula prezentata, respectand conditiile impuse de Codul fiscal, dreptul de a deduce TVA apartine oricarei persoane impozabile, pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau urmeaza a-i fi prestate de o alta persoana impozabila, daca acestea sunt destinate desfasurarii de:

- operatiuni taxabile

- operatiuni de livari de bunuri scutite de TVA cu drept de deducere.

Conform art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, orice operatiune economica efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei, intr-un document ce sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ.

Exigibilitatea TVA pentru prestarile de servicii, conform prevederilor art. 134<sup>2</sup>, al. (1) din Legea nr. 571/200, intervine cand are loc faptul generator pentru prestarile de servicii (atunci cand sunt acestea efectuate si, ca o conditie si consecinta, consemnate ca operatiune economica in contabilitate), sau in situatia de exceptie la data efectuarii platilor, conform art. 134<sup>2</sup>, al. (2).

Conform prevederilor cadru mai sus mentionate, data cand are loc faptul generator, prestarile de servicii mentionate in facturi este luna noiembrie 2006 (conform primelor inregistrari) precum si datelor cand se fac viramentele bancare, de societatea SC ..., prin OP nr... si ..., conform documentelor in copie xerox atasate prezentului raport de inspectie fiscala.

La data de ... agentul economic nu era persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Stornarea operatiunilor initiale, cu intocmirea altor doua facturi, respectiv: FF seria..., nr. ..., FF seria..., nr. ..., avand inscise aceleasi inscrisuri si sume, fara a suporta eventuale modificari ale datelor prevazute ca obligatorii, este efectuata

numai pentru reincadrarea operatiunilor in perioada cand devine platitor de TVA, in vederea indeplinirii conditiilor de executare a dreptului de deducere si pentru solicitarea la rambursare a taxei din cele doua facturi repuse prin inregistrarea in perioada in care sunt indeplinite conditiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Cu privire la TVA aferenta facturii prin care se justifica prestarea serviciilor de consultanta, conform art. 134<sup>1</sup>, al. (4) din Legea nr. 571/2003, "... faptul generator pentru prestarile de servicii (consultanta), ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".

Agentul economic nu poate justifica continutul serviciilor de consultanta, necesitatea efectuarii acestora, justificarea efectuarii acestora, in conditiile in care, societatea emitenta, in speta SC ... SRL nu are personal angajat, specializat in vederea prestarii de servicii.

Potrivit art. 145, al. (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, intrucat serviciile nu sunt destinate operatiunilor taxabile (din punct de vedere al TVA serviciile sunt aferente operatiunilor aflate sub incidenta art. 141, al. (2), lit. f) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, scutite fara drept de deducere), societatii nu i se acorda dreptul de deducere a taxei aferenta facturii de prestari servicii. Mai mult, societatea nu prezinta documente justificative, respectiv cu privire la posibili clienti, stabilirea de intalniri intre clienti si parteneri propusi, prin ce modalitati au fost efectuate acestea, documentele care sa ateste ca serviciile de mai sus au fost efectiv prestate, sau ca sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile.

Facturile de comision, respectiv de consultanta imobiliara, sunt intocmite de d-na ..., care nu detine calitate oficiala de colaborare cu societatea care presteaza serviciile de comisionar, respectiv de consultanta imobiliara.

Avand in vedere faptul conform caruia, in conformitate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991, "... orice operatiune economica efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document ce sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ si angajeaza raspunderea persoanelor care le-a intocmi, ...", rezulta ca adevaratul intermediar este persoana fizica .... Aceasta avand in vedere prevederile art. 126, al. (1) si art. 127, al. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal desfasoara de o maniera independenta (nu e persoana legata de angajator prin contract individual de munca sau orice alt instrument juridic care sa creeze un raport angajator/angajat, conform prevederilor art. 127, al. (3) din Legea nr. 571/2003, activitati economice cu caracter de continuitate, practic serviciile de intermediere, respectiv cele de comisionar, precum si cele de consultanta imobiliara nu sunt servicii desfasurate de SC ... SRL.

In urma verificarii incrucisate efectuate de organele de inspectie fiscala ale Activitatii de inspectie fiscala din cadrul DGFP ... a fost transmis Procesul verbal incheiat sub nr. ..., inregistrat la AFP ... sub nr. ..., din care reiese faptul ca emitentul facturilor in speta SC ... SRL ..., nu are personal angajat sau externalizate serviciile de specialitate privind consultanta imobiliara sau cea de comisionat, avand in vedere specificul activitatii de tranzactionare bunuri imobile.

Pana la aceasta data, desi obiectul principal de activitate este cultivarea cerealelor, societatea nu justifica intentia de a desfasura operatiuni taxabile (privind

cultivarea cerealelor), nefiind efectuate cheltuieli in acest sens (input-uri specifice sau dotarea tehnica de specialitate – masini si utilaje).

Intrucat suma negativa de TVA este de... lei, conform prevederilor art. 147<sup>3</sup>, al. (6) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, "... nu poate fi solicitata la rambursare soldul sumei negative de TVA din perioada fiscala de raportare, mai mic de ...lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu in decontul perioadei fiscale urmatoare.

In sustinerea cauzei societatea mentioneaza ca organul fiscal a aplicat total eronat legislatia fiscala, respectiv prevederile art. 141, al.(2), lit. f).

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 134 si art. 145 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, astfel:

Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) **"Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei"**.

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

a) operațiuni taxabile;

b) 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;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv".

Art. 134<sup>2</sup> - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare".

De asemenea art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, prevede:

Art. 6, al. (1) **“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.**

Din documentele depuse la dosarul contestației organul de soluționare a contestației constata că terenul este achiziționat cu factura nr. ... și factura nr. ..., comisionul și consultanța sunt facturate de societatea prestatoare cu facturile ...și ..., achitate cu OP nr.... și ... când societatea nu este platitoare de TVA. Data când are loc faptul generator pentru prestațiile de servicii menționate în facturi este luna noiembrie 2008.

Societatea devine platitoare de TVA, prin opțiune începând cu data de .....

Se constată că societatea stornează operațiunile inițiale pentru reîncadrarea operațiunilor în perioada când devine platitor de TVA în vederea îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului de deducere și pentru solicitarea de rambursare a taxei din cele două facturi reînregistrate în perioada în care sunt îndeplinite condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

De asemenea organul de soluționare a contestației constată că agentul economic nu poate justifica conținutul serviciilor de consultanță, necesitatea efectuării acestora, justificarea efectuării acestora, în condițiile în care, societatea emitentă – SC ... SRL nu are personal angajat, specializat în vederea prestării de servicii. Societatea nu prezintă documente justificative care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate.

Astfel, art. 134<sup>1</sup> - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, prevede:

**(4) “Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”.**

Deci organul de inspecție fiscală a stabilit corect prin Decizia de impunere pentru nr. ... suma de ... lei, reprezentând TVA.

Având în vedere cele de mai sus, contestația urmează a fi respinsă în totalitate pentru suma de ... lei, reprezentând TVA, întrucât contestația este neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup> și art. 145 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal; art. 6 din Legea contabilității nr. 82/199 coroborate cu art. 205, art.207, art. 210, art. 216, al. (1) din O.G. nr. 92/2003 ® privind Codul de procedură fiscală:

**Directorul Executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice**

**D E C I D E:**

**Art.1 Respingerea în totalitate a contestației privind Decizia de impunere pentru sume suplimentare stabilite de inspecție fiscală nr. ..., ca fiind neîntemeiată, pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.**

**Art.2 Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul ....**

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**...**