

DECIZIA nr 459/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
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 catre Administratia Finantelor Publice Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **30.07.2012**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x 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 **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Suma ceruta la rambursare de catre societate si respinsa de catre AFP Sector 1 corespunde la trei proiecte imobiliare distincte intre ele ca dimensiune, locatii si lucrari intreprinse, si nu unuia singur, cum au retinut organele de inspectie fiscala.

Motivele refuzului dreptului de deducere a TVA incalca principiul neutralitatii si legislatia privind TVA.

Inca din momentul inregistrarii ca si platitor de TVA, la inceputul proiectului « Poligrafiei », in anul 2006, fundatia si-a exprimat clar vointa de a deveni persoana impozabila care opteaza pentru aplicarea TVA activitatilor de inchiriere scutite, cerand si obtinand un numar de inregistrare in scopuri de TVA in acest scop. Vointa exprimata in mod clar a continuat sa existe de-a lungul desfasurarii tuturor celor trei proiecte.

Fundatia a optat sa devina platitor de TVA in legatura cu realizarea in exclusivitate de operatiuni scutite din arendare, concesionarea si inchirierea de bunuri imobile.

In cazul proiectelor x, lucrarile angajate de catre contribuabil nu au ajuns sa se materializeze in cladiri, asa cum era mentionat, intrucat acestea au trebuit sistate datorita imposibilitatii obtinerii avizului favorabil al x (in cazul proiectului x) si a concluziilor auditului tehnic care a dezvaluit ca terenul acordat de catre autoritatile romane nu era corespunzator destinatiei stabilite (in cazul proiectului x).

Intentia clara a fundatiei de a desfasura activitati impozabile fiind stabilita prin cererea de inregistrare in scopuri de TVA, rezulta ca negarea dreptului de deducere si rambursare a TVA platite de catre fundatie furnizorilor sai in legatura

cu activitatile preliminare legate de cele trei proiecte incalca principiul neutralitatii TVA.

Societatea invoca Cazul C-110/94 Inzo subliniind faptul ca administratia fiscala trebuie sa ia in considerare intentia declarata de catre intreprindere de a se angaja in activitati supuse TVA.

In cazul proiectului in derulare x, la data controlului, stadiul lucrarilor nu permitea inca o caracterizare a lor drept cladire sau bun imobil in sensul legii.

Legislatia TVA nu conditioneaza acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta investitiilor de depunerea notificarii inaintea inceperii operatiunilor de inchiriere propriu-zise.

Conducerea fundatiei a mentionat ca in legatura cu proiectul x analizeaza posibilitatea de a obtine o acreditare pentru a desfasura activitati de invatamant. In legatura cu acest aspect, societatea subliniaza ca obtinerea unei acreditari este o posibilitate aplicabila exclusiv proiectului x, nu si celorlalte proiecte. Mai mult, aceasta idee apartine noii conduceri a fundatiei si nu poate fi in niciun caz avuta in vedere inainte de aprobarea sa de catre organele decizionale ale fundatiei.

Organele de inspectie fiscala nu au facut nicio referire cu privire la faptul ca documentele justificative puse la dispozitie de societate ar fi necorespunzatoare.

In ceea ce priveste faptul ca nu a probat cu documente intentia sa de a inchiria catre terte entitati imobilul in curs de executie, societatea sustine ca proiectele x au fost sistate in stadii relativ incipiente de executie si nu au nicio legatura fizica cu imobilul aflat in prezent in curs de executie.

In cazul proiectului x gasirea unui exploatant al bazei materiale in scopul in care statele francez si roman au finantat constructia, nu este o chestiune simpla. Lucrarile se estimeaza a se termina in a doua jumătate a anului 2013, motiv pentru care neselectarea unei entitati exploatante nu este un lucru neobisnuit.

Referitor la faptul ca pana la finalizarea inspectiei fiscale partiale societatea nu a facut dovada depunerii documentelor in vederea obtinerii acreditarii de la institutii abilitate romanesti (care atrage aplicarea scutirii de TVA), contestatara apreciaza ca acest element reprezinta in fapt un argument in favoarea recunoasterii dreptului de a recupera TVA.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei.

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

Conform Actului constitutiv al X din anul 2005, fundatia este o persoana juridica de drept privat roman, autonoma, neguvernamentala, fara scop patrimonial si apoliticala, infiintata de catre membrii fondatori : x, avand sediul in Romania si x – asociatie cu scop nelucrative de drept francez, avand sediul Franta, al carei scop este :

- de a aduce x din Bucuresti suport moral si material respectand valorile fundamentale ale invatamantului francez la toate nivelele si deschis diferitelor culturi ;

- sa gestioneze direct sau indirect constructia si amenajarea noului sediu al x din Bucuresti.

Organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 au efectuat inspectia fiscala partiala la X, in vederea efectuării controlului anticipat al decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. x aferent lunii septembrie 2011, finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, pentru perioada 01.01.2007 – 30.09.2011, prin care s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de x lei .

Din constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca diferenta de TVA stabilita in sarcina societatii provine din:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta serviciilor achizitionate in vederea construirii noului liceu francez,
- x lei - diminuarea TVA deductibila si a TVA colectata aferenta achizitiei de servicii intracomunitare, constand in servicii de proiectare;

pe motiv ca aceste servicii nu au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii sale economice generatoare de venituri taxabile.

Cauza supusa solutionarii este daca fundatia datoreaza taxa pe valoarea adaugată in suma de x lei aferentă serviciilor achizitionate, în condițiile în care nu a probat cu documente intentia sa de a desfasura activitati economice, generatoare de venituri taxabile.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, fundatia a achizitionat in perioada supusa controlului servicii, pentru care a dedus TVA in suma de x lei constand in:

- lucrari de dezvoltare si proiectare, pentru care a dedus TVA in suma de x lei;
- servicii de dirigentie santier pentru care a dedus TVA in suma de x lei;
- alte servicii prestate de terti, constand in studii privind auditul tehnic, deviere retea de gaze, apa, etc, pentru care a dedus TVA in suma de x lei;
- servicii financiar – contabile, pentru care a dedus TVA in suma de x lei;
- servicii juridice in legatura cu scopul propus, pentru care a dedus TVA in suma de x lei.

De asemenea, AFP Sector 1 a diminuat atat TVA deductibila, cat si TVA colectata cu suma de x lei aferenta achizitiei de servicii intracomunitare, constand in servicii de proiectare.

Organele de inspectie fiscală, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă serviciilor achizitionate mai sus mentionate, pe considerentul că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

In drept, potrivit prevederilor art. 145, art. 146 , art. 147 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile.”

“Art. 146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele **condiții**:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”

“Art. 147 (4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.”

“Art. 147¹ (2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 45 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Pct. 45 a fost modificat prin art. I, lit. E, pct. 31 din H.G. nr. 1620/2009, după cum urmează:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza

elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal.

Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal. »

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate de fundație este deductibilă doar în condițiile în care serviciile au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. De asemenea, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, activitate care trebuie evaluată în baza elementelor obiective care să dovedească intenția declarată.

De asemenea, achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Rezulta că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeași masura in care **intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective**, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

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

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **și realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** și/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

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

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate.** Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri și/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Avand in vedere ca incepand cu data aderării Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare și deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și 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 exercitării dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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** și 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 operatiuni taxabile**. In cazurile de fraudă sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere

replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa**, persoana impozabila nu s-au folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

*Prin urmare, 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 in materie 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 prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.***

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

In perioada 01.01.2007 – 30.06.2010, in vederea realizarii scopului si a obiectivelor pentru care fundatia a fost infiintata, aceasta a achizitionat servicii prestate de terti, pentru care a dedus TVA in suma de x lei, **pentru construirea noului liceu x**, astfel:

1. *Pentru terenul situat la intersectia dintre x dat in folosinta gratuita x, lucrarile de proiectare si constructie au fost sistate in anul 2006, urmare imposibilitatii obtinerii unui aviz favorabil din partea x; evaluarea serviciilor efectiv prestate si a lucrarilor efectiv executate de catre fiecare dintre membrii asocierii a fost stabilita potrivit Protocolului de acord din data de 28.07.2006.*

2. *Pentru terenul situat in orasul x, jud x, lucrarile angajate au fost sistate in anul 2007 urmare concluziilor auditului tehnic efectuat de x, in calitate de prestator.*

3. *Pentru terenul situat in x, lucrarile au fost angajate in anul 2008 si sunt in curs de executie si in prezent, asa cum subliniaza insasi contestatara.*

Cu privire la intentia pentru care a demarat lucrari, respectiv pentru care a angajat cheltuieli in vederea realizarii proiectului - constructia x, fundatia a subliniat urmatoarele aspecte:

1. Asa cum rezulta din Nota explicativa nr. x:

„Intrebarea 4: *In timpul inspectiei fiscale partiale ati prezentat Autorizatia de constructie nr. x emisa de catre Primaria Sector 1 prin care autorizeaza executarea lucrarilor de construire pentru institutie invatamant, imprejmuire, organizare santier*

... pe imobilul situat in x. Va rugam sa precizati care este scopul, respectiv intentia pentru care ati demarat lucrarile stipulate in autorizatia sus-mentionata.

Raspuns: Autorizatia de construire (...) este pentru terenul la care se face referire in cadrul intrebarilor de mai sus drept terenul din x, x. Modificarea denumirii si numerotarii adresei este consemnata in extrasul de Carte Funciara aferent terenului. (...)

Scopul pentru care au fost demarate lucrarile mentionate in autorizatie este construirea unui nou sediu pentru x.

Dupa cum am precizat anterior, la momentul primirii dreptului de folosinta asupra terenului, precum si al inceperii diverselor studii si lucrari, **intentia Fundatiei a fost de a construi o cladire care sa adaposteasca acest nou sediu, cladire care sa fie inchiriata unei entitati terte care sa gestioneze efectiv activitatea de invatamant.**

Precizam ca in ceea ce priveste exclusiv acest proiect, in lumina discursurilor tinute de reprezentantii oficiali in data de 30.01.2012 cu ocazia ceremoniei oficiale de deschidere a santierului, la care au participat reprezentanti ai Ministerului Roman al Educatiei, Cercetarii, Tineretului si Sportului, **noua conducere a Fundatiei analizeaza posibilitatea de a obtine ea insasi acreditare ca unitate de invatamant.**

2. Asa cum rezulta din Nota explicativa nr. x:

„**Intrebarea 10:** Va rugam sa precizati ce activitate economica intentioneaza sa realizeze X, cod de inregistrare fiscala x, avand in vedere ca s-a inregistrat in scopuri de TVA, conform prevederilor art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare?

Raspuns: Pe perioada supusa controlului Fundatia a efectuat activitati preparatorii, studii tehnice si economice si a demarat lucrarile aferente constructiei cu scopul de a realiza un nou sediu pentru liceul „X”.

La momentul primirii dreptului de folosinta asupra terenului, precum si al inceperii diverselor studii si lucrari, intentia Fundatiei a fost de a construi o cladire care sa adaposteasca acest nou sediu, **cladire care sa fie inchiriata unei entitati terte care sa gestioneze efectiv activitatea de invatamant.**

Dupa cum am mentionat si in Nota explicativa nr. 1, in ceea ce priveste exclusiv proiectul x, in lumina discutiilor din data de 30.01.2012, cu ocazia ceremoniei oficiale de deschidere a santierului, la care au participat reprezentanti ai Ministerului Roman al Educatiei, Cercetarii, Tineretului si Sportului, noua conducere a Fundatiei **analizeaza posibilitatea de a obtine ea insasi acreditare ca unitate de invatamant.**

„**Intrebarea 11:** Va rugam sa justificati necesitatea achizitionarii de servicii si modul in care acestea au condus la realizarea de operatiuni impozabile de catre Fundatia (...) pe perioada supusa inspectiei fiscale, avand in vedere faptul ca fundatia nu a desfasurat activitate si nici nu a obtinut venituri taxabile in perioada supusa inspectiei.

Raspuns: Achizitionarea serviciilor de catre fundatiei a fost si este necesara in vederea realizarii proiectului propus si anume acela de a construi un nou sediu pentru liceul francez. Apreciem ca serviciile achizitionate sunt obisnuite in vederea realizarii unui astfel de obiectiv, respectiv in principal realizarea unei constructii care ar adaposti liceul. In ceea ce priveste activitatea Fundatiei si veniturile

taxabile, tinem sa precizam ca inclusiv efectuarea de cheltuieli cu acest gen de servicii (corespunzand printre altele unor activitati preparatorii si/sau de investitii efective) reprezinta o activitate economica.”

Fata de cele mai sus aratate, in legatura cu intentia fundatiei pentru care a demarat lucrari si a achizitionat serviciile ce fac obiectul cauzei supusa solutionarii, rezulta urmatoarele:

A - Intentia fundatiei este neclara, aceasta mentionand pe de-o parte ca face demersuri pentru obtinerea acreditarii ca unitate de invatamant, pe de alta parte, ca urmeaza sa desfasoare activitati de inchiriere unei terte entitati.

B - Operatiunile pe care fundatia intentioneaza sa le desfasoare sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, potrivit dispozitiilor art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ **Art. 141 (1) Urmatoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxa:**

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

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu urmatoarele exceptii:

1. operatiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor. »

C – Pana la data finalizarii inspectiei fiscale, astfel cum este subliniat in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, fundatia nu si-a exprimat posibilitatea de optiune a taxarii operatiunilor scutite, potrivit dispozitiilor art. 141 alin. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. De altfel, nici cu ocazia depunerii contestatiei fundatia nu a depus niciun document suplimentar, neavut in vedere de catre organele de control, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin. 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Mai mult, pentru serviciile achizitionate in vederea construirii noului liceu francez, si implicit al exploatarii investitiei, fundatia avea obligatia de a demonstra cu documente intentia declarata de a desfasura activitate economica, respectiv operatiuni generatoare de venituri taxabile, asa cum prevede art. 65 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

« **Art. 65 (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale** și a oricăror cereri adresate organului fiscal. »

D - Astfel, având în vedere că imobilul cu privire la care au fost achizitionate serviciile ce fac obiectul cauzei supusa solutionarii si pentru care au fost efectuate lucrările de construcții este destinat desfasurarii unor operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, dacă luăm în considerare intenția declarată a societății, iar societatea nu a facut dovada notificarii opțiunii de aplicare a regimului de taxare, se reține că **serviciile achizitionate cu privire la bunul imobil au fost utilizate**

exclusiv pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, nefiind achizitionate, în acest caz, în scopul operațiunilor taxabile ale societății, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

Mai mult, pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca societatea să își exprime intenția de a desfășura pe viitor operațiuni taxabile, aceasta având obligația să facă dovada că achiziția pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este destinată realizării de operațiuni taxabile și să demonstreze obiectiv intenția de a închiria prin efectuarea unor demersuri premergătoare închirierii cum ar fi diverse modalități de atragere a unui posibil chiriaș prin anunțuri publicitare, studii de piață etc., urmate de încheierea unui contract de închiriere care să dovedească realitatea operațiunilor de închiriere precum și să demonstreze obiectiv intenția de taxare a operațiunilor de închiriere, intenție care putea fi dovedită prin depunerea notificării până la data finalizării inspecției fiscale.

Întrucât societatea nu a dovedit cu documente intenția de a închiria imobilul și nici nu a depus notificare în vederea taxării acestor operațiuni, se reține că serviciile achizitionate în vederea efectuării lucrărilor de construcții la noul sediu al liceului francez nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, dedusă inițial.

Referitor la suma de **x lei** aferentă achizitiei de servicii intracomunitare, constând în servicii de proiectare, fiind vorba de prestări de servicii care au legătura cu același imobil pentru care au fost efectuate lucrări de construcții (*noul sediu pentru x*), în speță se aplică prevederile legale menționate în cuprinsul deciziei și toate reținerile de mai sus privind condițiile de deductibilitate a TVA, cu precizarea că, la achiziționarea serviciilor respective s-a dedus TVA și, în același timp, s-a colectat TVA fiind vorba de taxare inversă, condițiile de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată fiind însă aceleași.

Se reține ca TVA colectată provine din aplicarea articolului contabil 4426 = 4427, fiind astfel condiționată de TVA deductibilă aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii pentru care dreptul de deducere nu poate fi exercitat, întrucât fundația nu a făcut dovada prestării serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre motivele invocate de fundație în susținerea contestației, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la faptul că în speța serviciile au fost achizitionate în legătura cu trei proiecte distincte între ele:

Scopul pentru care fundația a fost înființată este gestionarea direct sau indirect a construcției noului sediu al x din București, iar cheltuielile efectuate de aceasta cu privire la care a dedus TVA sunt aferente unui singur proiect, care corespunde și scopului pentru care a fost înființată, respectiv construirea noului liceu francez.

Mai mult, însăși contestația reține în cuprinsul contestației faptul că nu au existat mai multe proiecte, ci doar încercarea, de-a lungul perioadei 2006 – 2008, de a construi noul liceu francez în locații diferite, care să corespundă standardelor impuse de autoritățile franceze finanțatoare ale proiectului, acest lucru nefiind posibil în cazul primelor două locații, din motivele invocate de fundație:

„In cazul primelor doua proiecte x lucrarile angajate de catre contribuabil nu au ajuns sa se materializeze in cladiri, asa cum era mentionat, dat fiind faptul ca acestea au trebuit sistate datorita imposibilitatii obtinerii avizului favorabil al x si respectiv a concluziilor auditului tehnic care a dezvaluit ca terenul acordat de catre autoritatile romane nu era corespunzator destinatiei stabilite x.”

De asemenea, fundatia, inclusiv prin notele explicative date organelor de inspectie fiscala, a retinut ca scopul pentru care au fost demarate lucrarile mentionate din autorizatie este construirea unui nou sediu pentru x.

2. Referitor la faptul ca fundatia s-a inregistrat in scopul luarii in evidenta ca platitor de TVA, incepand cu anul 2006:

Simpla inregistrare in scopuri de TVA nu presupune in mod automat acordarea dreptului de a deduce taxa pe valoarea adaugata, nu dovedeste in mod obligatoriu intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile si nici nu dovedeste ca investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

3. Referitor la invocarea jurisprudentei CEJ:

Astfel cum am retinut anterior, o *persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA*, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care **intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective**, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare. Or, in speta fundatia nu a facut dovada nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei ca serviciile achizitionate au legatura cu activitati generatoare de operatiuni taxabile.

4. Referitor la neintreprinderea de catre fundatie a niciunui demers privind obtinerea unei acreditari din partea autoritatilor romane:

Sustinerile contestatarei sunt in totala contradictie cu explicatiile reprezentantului legal al acesteia, exprimate in scris, potrivit Notelor explicative anexate la raportul de inspectie fiscala, invocate in cuprinsul prezentei decizii.

5. Referitor la intentiile noii conduceri:

Sustinerile contestatarei sunt o dovada certa a faptului ca intentia fundatiei de a obtine venituri taxabile urmare exploatarei investitiei – noul x – nu este una clara, dovedind un mare grad de incertitudine in ceea ce priveste activitatea ce urmeaza a fi desfasurata.

Fata de cele mai sus aratate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar de plata in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, motiv pentru care contestația formulată de X se va respinge ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 11, art. 141, art. 145, art. 146 , art. 147 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, jurisprudenta CEJ, art. 216 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

DECIDE

Respingerea că neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în suma de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.