

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. _____/_____2007
privind solutionarea contestatiei depusa de
X**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, printr-o adresa, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, asupra contestatiei formulata de **X**, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Societatea contesta Decizia de impunere prin care s-a stabilit ca TVA suplimentar de plata reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

si s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data la care a fost comunicata Decizia de impunere, asa cum rezulta din confirmarea de primire anexata la dosarul cauzei si data depunerii contestatiei, conform stampilei registraturii Directiei generale a finantelor publice aplicata pe aceasta.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare

Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. X contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand urmatoarele:

Societatea X precizeaza ca, in calitate de proprietar al unui imobil constand in teren si cladiri, a incheiat mai multe contracte de consultanta si prestari servicii in vederea cresterii cotei de piata a acestuia in scopul revanzarii si obtinerii unui profit.

I. Societatea a incheiat urmatoarele contracte:

1. Contractul nr.x intre X in calitate de beneficiar si Y, in calitate de consultant, in valoare de x eur.

Conform obiectului contractului consultantul a furnizat beneficiarului un concept de proiect imobiliar, concretizat in studii geo, obtinerea certificatului de urbanism, crearea unui plan de afaceri, obtinerea autorizatiei de demolare pentru constructiile existente, studiu topografic.

Toate aceste servicii au avut ca scop si finalitate ridicarea valorii terenului pe piata libera.

2. Contractul nr.y intre X in calitate de beneficiar si Y, in calitate de prestator de servicii, in valoare de y eur.

Conform obiectului contractului prestatorul oferea servicii de demolare a constructiilor existente pentru eliberarea terenului si a optimizarii acestuia in vederea ridicarii de noi amplasamente.

Toate aceste servicii au contribuit la cresterea valorii terenului iar pentru beneficiar au reprezentat din punct de vedere contabil costuri deductibile.

3. Contractul nr.z - numit Acord de consultant, incheiat intre X in calitate de beneficiar si Z, in calitate de consultant, in valoare de z eur.

Conform acestui contract compania americana Z devine manager de proiect, urmand sa gestioneze derularea tuturor contractelor si indeplinirea tuturor obiectivelor legate de proiectul imobiliar.

Acest contract reprezinta de asemenea un cost din punct de vedere contabil, aferent scopului initial de marire a valorii terenului in vederea revanzarii cu un profit maxim.

Societatea mentioneaza ca aceste trei contracte au fost duse la indeplinire catre partenerii ei, fapt dovedit cu inscrisuri (documente obtinute de la autoritati, autorizatie de demolare, certificat de urbanism, nota de constatare a demolarii, etc.)

Totodata, aceste servicii au corespuns scopului propus, acela de a creste in mod real valoarea pe piata a terenului, prin modificarea caracteristicilor acestuia, in vederea obtinerii unui profit.

Societatea sustine in continuare ca respectivele costuri aferente obtinerii acestor servicii au fost efectuate in vederea obtinerii unui profit, astfel incat acestea nu puteau fi revandute, respectiv refacturate cumparatorului terenului, asa cum eronat au considerat inspectorii fiscali.

Totodata, societatea precizeaza ca aceste servicii prin natura lor nu mai pot fi revandute si in mod firesc nu au facut obiectul contractului de vanzare-cumparare incheiat intre X si M, in consecinta nu pot colecta TVA din refacturare.

II. Contractul de servicii de arhitectura intitulat Proiect incheiat intre X in calitate de beneficiar si N in calitate de furnizor de servicii.

Acest contract a avut ca obiect punerea in valoare a terenului in vederea atingerii unui potential maxim de investitie, care sa confere proprietatii o crestere de valoare, fata de starea initiala la care a fost cumparata.

In acest sens prestatorul a efectuat o schema conceptuala de proiect, a intocmit documentatia pentru permisul de construire, a strans declaratiile necesare pentru inaintarea cererii pentru permisul de construire, obtinerea autorizatiei pentru PUD, activitati care au fost stabilite pe stadii cu termene de executie.

Toate aceste activitati efectuate de prestator conform contractului, care au culminat cu efectuarea unui PUD care a dus la rezonarea terenului si inscrierea acestuia intr-o categorie superioara pe piata libera, sunt prestari servicii care genereaza costuri deductibile si care in esenta lor nu mai pot fi revandute, fiind accesorii valorii terenului.

Societatea sustine in continuare ca aprecierea organelor de inspectie fiscala cum ca documentatia intocmita in vederea realizarii unui proiect de arhitectura trebuia facturata cumparatorului terenului separat, fiind purtatoare de TVA, este eronata.

Necesitatea emiterii unei facturi nu poate reiesi decat din contract.

Astfel, in contractul de vanzare cumparare, conform obiectului precizat la pct.1, X vinde catre M, imobil constand in teren, (cu precizarea constructiilor care au fost demolate).

Proiectul imobiliar nu a facut parte din obiectul contractului de vanzare-cumparare iar in pretul platit nu s-a vandut si acesta asa cum eronat au dedus inspectorii fiscali, din doua considerente:

- Proiectul nu era definitivat la acel moment fiind in stadiu de documentatie

- Serviciile de arhitectura au fost preluate de catre M in urma incheierii Acordului de novatie, conform caruia prestatorul de servicii continua sa efectueze etapele din contractul initial, catre noul furnizor.

Pana la transferarea drepturilor contractuale prin novatie, X, a platit prestatorului suma de x eur, care reprezinta de asemenea un cost deductibil.

III. O abordare separata trebuie facuta fata de Contractul de prestari servicii, incheiat intre X si S, in valoare de x lei/luna.

Acest contract are ca obiect conform pct.2 "dezvoltarea si promovarea imobiliara precum si administrarea imobilelor."

Organele de inspectie fiscala au considerat ca acest contract vizeaza imobilul si intrucat imobilul a fost vandut nu se accepta de la deducere TVA in suma de x lei conform facturilor fiscale aferente lunilor septembrie-noiembrie 2006.

Societatea sustine ca aceasta apreciere este incorecta, intrucat contractul este general si nu se refera la acest imobil.

Contractul are ca obiect dezvoltarea imobiliara, ceea ce presupune identificarea si atragerea de noi proprietati imobiliare, si are un termen fix, nu variabil, de 1 an, cu plati lunare.

Totodata nu exista stipulata nici o clauza care sa duca la incetarea acestuia inainte de termen, iar partile nu s-au exprimat in acest sens in vreun act aditional.

IV. In ceea ce priveste omiterea inregistrarii conform normelor de taxare inversa, societatea arata ca inregistrarea pentru valoarea de x lei a fost efectuata in evidenta contabila a lunii decembrie 2005, cu N.C. 1 poz., pe care o anexeaza, iar suma se regaseste in fisele conturilor prezentate in balanta de verificare incheiata la 31.12.2005.

V. Fata de dispozitia organelor de inspectie fiscala de inregistrare in contabilitate a terenului achizitionat de la T, in contul 211-terenuri, apreciem ca aceasta este eronata, in conditiile aratate mai sus referitoare la scopul achizitionarii, pentru comercializare, conform obiectului de activitate al societatii (cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii).

In aceste conditii in care societatea cumpara si vinde nu intermediaza, imobilul este o marfa si nu un activ imobilizat, corecta fiind mentinerea inregistrarii in contul 311-marfuri.

In concluzie, societatea solicita sa fie modificate urmatoarele capitole din raportul de inspectie fiscala:

A. TVA DEDUCTIBILA

1. "Cap III.1.1, pct.2 – ultimul aliniat"

Inregistrarea contabila - taxare inversa
4426=4427

2. "Cap.III.1.1, pct 3, alin.10"

Servicii facturate conform contract
TVA deductibila -
Neacceptata

B. TVA colectata

1. Cap.III.1.2 –

TVA colectata -

C. Alte date si informatii

1. Inregistrarea in contabilitate a terenului achizitionat de la T in contul 211 "terenuri"

II.Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:

Perioada verificata este 01.01.2004 – 31.12.2006 si priveste taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila, in perioada verificata, este inregistrata in contabilitate in jurnalul de cumparari, balanta de verificare, decontul de TVA.

Urmare a verificarii s-au constatat urmatoarele:

1. Societatea a achizitionat de la T un imobil compus din teren si constructie, in baza unui Contract de vanzare-cumparare.

Pentru vanzarea terenului si a constructiei, T a emis 2 facturi.

Pe ambele facturi este inscrisa mentiunea "taxare inversa". Pentru prima factura, societatea nu a respectat prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece nu a inregistrat TVA aferenta in jurnalul de cumparari si nici in jurnalul de vanzari.

Avand in vedere aspectele legale prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea avea obligatia sa aplice taxarea inversa si sa efectueze inregistrarea 4426=4427 pentru suma de x lei, reprezentand TVA si sa o inscrie atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata, in jurnalul de cumparari si vanzari si in decontul de TVA al lunii decembrie 2005.

2. In vederea realizarii investitiei imobiliare, societatea a incheiat cu compania Y, cu sediul in SUA, „Contractul de consultanta si prestari de servicii, cu urmatorul obiect: Consultantul furnizeaza clientului un concept de proiect imobiliar pentru o proprietate”. Pentru realizarea obiectului contractului, societatea X urmeaza sa plateasca suma de x euro.

Urmare acestui contract, compania Y a emis 2 facturi.

Societatea a inregistrat o factura in Jurnalul de cumparari aferent trimestrului I 2006 la pozitia nr.4. O alta factura a fost inregistrata in Jurnal la pozitia nr.20. Ambele facturi au fost inregistrate in Jurnalul de cumparari la „cumparari scutite”.

De asemenea, a incheiat cu aceeasi companie Contractul de prestari servicii, pentru demolarea structurilor de deasupra solului existente pe proprietate.

Urmare a acestui contract, Compania Y a emis invoice neinregistrata in jurnalele de TVA.

Pentru facturile de consultanta externa (Y), societatea nu a respectat prevederile legale si anume art.155 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.60 din HG nr.44/2004 de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la astfel de operatiuni si nu a autofacturat operatiunile respective. De asemenea, nu a efectuat in contabilitate inregistrarea 4426=4427, pentru suma de x lei.

De asemenea, X a incheiat cu Z, societate cu sediul in SUA, „Contractul de consultanta pentru servicii de management si asigurare de experienta pentru proiectul imobiliar”, pentru suma de z euro. Diferenta de n euro prezinta penalitati pentru intarziere la plata. Z a emis 2 facturi

Pentru facturile de consultanta externa (Y), societatea nu a respectat prevederile legale mai sus mentionate si nu a autofacturat operatiunile respective. De asemenea, nu a efectuat in contabilitate inregistrarea 4426=4427.

In vederea realizarii investitiei, societatea a incheiat un contract de comision cu S, societate cu sediul in SUA, prin care aceasta se angaja sa obtina finantare pentru investitie. Firma S a gasit firma finantatoare, R, cu sediul in SUA, cu care X a incheiat acordul de finantare, care intra in vigoare din data de 13.01.2006. Ulterior s-a incheiat Anexa nr.1 la contract, in data de 01.02.2006, prin care se suplimenteaza suma imprumutata.

Urmare a gasirii sursei de finantare, S a facturat servicii de comision.

De asemenea, societatea X a incheiat cu firma S un contract de comision in vederea gasirii unui client pentru vanzarea terenului si a imobilelor.

Urmare a gasirii clientului, S a facturat servicii de comision.

Pentru facturile de comision emise de catre firma S societatea nu a respectat prevederile legale mai sus mentionate si nu a autofacturat operatiunile respective. De asemenea, nu a efectuat in contabilitate inregistrarea 4426=4427.

Pentru nerespectarea prevederilor de mai sus cu privire la autofacturarea serviciilor externe si neaplicarea corecta a dispozitiilor legale cu privire la taxarea inversa (art.160 masuri simplificate) societatea a fost sanctionata contraventional, incheindu-se Procesul verbal de contraventie.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea sa efectueze inregistrarea contabila 4426=4427, reprezentand TVA aferenta serviciilor externe si taxare inversa (art.160 masuri simplificate), din perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, in conformitate cu prevederile legale de mai sus.

3. Societatea X a incheiat cu N „Contractul de inchiriere”, si 2 Anexe la contractul de inchiriere pentru sediul social. Chiria lunara pentru folosirea spatiului de inchiriat este de x euro/luna, plus TVA.

Potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceste operatiuni sunt scutite de TVA.

Totodata, potrivit pct.42 alin.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea care inchiriaza putea opta pentru taxare printr-o notificare la organele fiscale teritoriale.

Societatea N nu a facut dovada optiunii de aplicare a regimului de taxare, prin inregistrarea unei notificari la organul fiscal, in consecinta operatiunea de inchiriere este considerata de catre organul fiscal ca operatiune scutita de TVA.

Organele de inspectie fiscala au facut verificarea inregistrarii notificarii rezultand faptul ca aceasta notificare nu a fost facuta.

Potrivit prevederilor pct.44 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea nu putea sa isi deduca TVA pentru o operatiune scutita.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, pentru perioada verificata, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA din facturile de chirie emise de catre N, in suma totala de x lei (valoarea totala a facturilor este de y lei).

De asemenea, societatea X a incheiat cu N contractul de prestari servicii, pe durata de un an, avand ca obiect dezvoltarea si promovarea proiectelor imobiliare ale beneficiarului si administrarea imobilelor in proprietatea acestuia, pretul prestatiei fiind x lei/luna.

Intrucat, incepand cu data de 08.08.2006, X transfera catre M dreptul de proprietate asupra imobilului, contractul de prestari servicii ramane fara obiect, incalcard astfel prevederile art.145 alin. (3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere suma de x lei, dedusa din facturile de servicii de administrare imobil.

In ceea ce priveste TVA colectata, in urma verificarilor s-au stabilit urmatoarele:

In vederea realizarii investitiei imobiliare, societatea a incheiat cu Compania Y, cu sediul in SUA, „Contractul de consultanta si prestari de servicii, cu urmatorul obiect: Consultantul furnizeaza clientului un concept de proiect imobilar pentru proprietate”. Pentru realizarea obiectului contractului, societatea X urmeaza sa plateasca suma de x euro.

Urmare acestui contract, compania Y a emis 2 facturi.

De asemenea, a incheiat cu aceeasi companie, Y, Contractul de prestari servicii, pentru demolarea structurilor de deasupra solului existente pe proprietate.

Urmare a acestui contract, Compania Y a emis invoice, neinregistrata in jurnalele de TVA.

De asemenea, X a incheiat cu Z, societate cu sediul in SUA, „Contractul de consultanta pentru servicii de management si asigurare de

experienta pentru proiectul imobiliar”, pentru suma de x euro. Diferenta de euro prezinta penalitati pentru intarziere la plata. Z a emis 2 facturi.

Societatea X a incheiat cu N „Contractul de desemnare a arhitectului referitor la proiectul de locuinte”, pentru suma de x euro, plus un bonus de y euro, pentru urmatoarele servicii:

- predarea catre client a schemei conceptuale de proiect – schema de principiu;
- intocmirea documentatiei pentru permisul de construire si inaintarea cererii de planificare;
- strangerea declaratiilor necesare pentru inaintarea cererii pentru permisul de construire;
- obtinerea autorizatiei de permis de construire pentru PUD;
- predarea catre client a desenului de detaliu pentru proiectul fatadei;
- predarea catre client a bazei pentru stabilirea preturilor aferente Contractului de construire.

Pentru serviciile prestate, N a facturat suma de x euro + TVA, etapa a 4-a din contract nefiind realizata.

X a obtinut Autorizatia de construire in data de 28.11.2006. Autorizatia este emisa pe numele X, valoarea autorizata de construire fiind de x lei.

In data de 29.09.2006 s-a incheiat Acordul de Novatie intre N, X si M, in legatura cu contractul de numire a arhitectului pentru proiectul rezidential avand ca obiect „novatie, eliberare, descarcare si angajamente”, in conformitate cu clauzele Acordului, si care, totodata, ...”N recunoaste prestatia de catre X si descarca X de obligatia sa de echivalentul in RON a sumei totale de x euro plus TVA, facturata de N inainte de acesta data, suma care a fost primita la timp si integral de N in conformitate cu clauzele Acordului (...). Dupa data de novatie, termenul „Client” utilizat in Acord se va referi la M, pentru care Acordul este integral inlocuit prin prezentul Acord de novatie.”

In data de 08.08.2006, X a incheiat si semnat Contractul de vanzare cumparare cu M, prin care vanzatorul transfera dreptul de proprietate asupra imobilului, constand in teren si constructii.

Potrivit pct.2.2 din contract „Obligatii ale vanzatorului” si pct.2.1.26. : „Realizarea de catre Vanzator a etapelor Proiectului pana la Etapa 4 (obtinerea autorizatiei de construire), dupa cum este detaliat in Anexa nr.3 la Contract. In cazul in care aceasta obligatie nu este respectata pana la data finalizarii, Cumparatorul va scadea din pret suma de x eur reprezentand onorariul datorat arhitectului pentru realizarea Etapei 4, deci

proiectul dezvoltat de catre arhitect, N S.R.L., are la baza urmatoarele contracte:

- Contractul de consultanta si prestari servicii nr.x, incheiat cu compania Y, cu sediul in SUA, pentru suma de x eur.

- Contractul de prestari servicii nr.y, pentru demolarea structurilor de deasupra solului existente pe proprietate, incheiat cu Y, valoarea contractului fiind de y euro.

- Acordul pentru servicii de consultanta nr.z reprezentand servicii de management si asigurare de experienta pentru proiectul imobiliar, constand in managementul proiectului pana la stadiul de constructie, cu compania Z, societate cu sediul in SUA, pentru suma de z euro.

La pct. 4 „Conditii suspensive” din Contract, se stipuleaza urmatoarele:

Pct.4.1.2 „Partile convin expres si irevocabil ca Contractul depinde de urmatoarele conditii suspensive cumulative in favoarea Cumparatorului: suma de x eur datorata de catre Vanzator arhitectului pentru finalizarea cu succes a etapelor Proiectului pana la Etapa nr.4 inclusiv, a fost achitata integral si dovada scrisa satisfacatoare a acestui lucru este pusa la dispozitia Cumparatorului. In cazul in care Etapa 4 nu este finalizata, Vanzatorul va face dovada platii catre arhitect a y eur.”

Urmare a contractului de vanzare cumparare prezentat mai sus, societatea a emis catre M 4 facturi.

Pentru aceste facturi emise societatea a aplicat „taxarea inversa”, inregistrand taxa pe valoarea adaugata aferenta atat ca TVA deductibila, cat si ca TVA colectata.

Urmare a verificarii s-a constatat ca societatea a aplicat „taxarea inversa” atat pentru vanzarea terenului si a imobilului, cat si a proiectului de arhitectura pentru etapele 1-3, incalcand astfel prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala precizeaza astfel ca proiectul de arhitectura nu intra in categoria bunurilor pentru care se aplica masurile de simplificare, in acest caz fiind colectat TVA.

De asemenea, avand in vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala considera ca, o data cu terenul, prin contractul de vanzare cumparare incheiat cu M, X a pus la dispozitia cumparatorului si conceptul proiectului imobiliar, managementul proiectului, precum si lucrarile de dezafectare a Zonei de dezvoltare imobiliara incluse in pretul contractului, asa cum rezulta si din art.2.2. si pct.2.2.5.

Ca urmare, avand in vedere faptul ca conceptul proiectului imobiliar, managementul proiectului, precum si lucrarile de dezafectare a Zonei de dezvoltare imobiliara nu intra in categoria bunurilor pentru care se aplica taxarea inversa, art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a procedat la reintregirea bazei de impozitare si colectarea TVA in cota standard de 19%, conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care s-a colectat TVA, astfel:

- Contractul de consultanta si prestari servicii pentru suma de x euro;
- Contractul de prestari servicii, pentru suma de y euro;
- Acordul pentru servicii de consultanta, pentru suma de z euro.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi pe fondul cauzei in conditiile in care, prin contestatie, X nu aduce nici un argument de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, societatea X a incheiat cu T „Contractul de inchiriere”, pentru sediul social. Chiria lunara pentru folosirea spatiului de inchiriat este de x euro/luna, plus TVA.

Societatea T nu a facut dovada optiunii de aplicare a regimului de taxare, prin inregistrarea unei notificari la organul fiscal, in consecinta operatiunea de inchiriere a fost considerata de catre organul fiscal ca operatiune scutita de TVA.

Organele de inspectie fiscala au facut verificarea inregistrarii notificarii rezultand faptul ca aceasta notificare nu a fost facuta.

Astfel, pentru perioada verificata, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA din facturile de chirie emise de catre T.

Prin contestatie nu se prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala pentru aceasta suma.

In drept, la art.206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in data de 31.07.2007, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]”

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]”

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume, in conformitate cu prevederile pct. 2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Avand in vedere faptul ca societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea acestui capat de cerere din contestatie care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de X ca nemotivata.

2. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata evidentiata in facturi de prestari servicii in conditiile in care serviciile achizitionate nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, societatea X a incheiat cu S contractul de prestari servicii, pe durata de un an, respectiv pana la 20.11.2006, avand ca obiect dezvoltarea si promovarea proiectelor imobiliare ale beneficiarului si administrarea imobilelor din proprietatea acestuia, pretul prestatiei fiind x lei/luna.

Incepand cu data de 08.08.2006, X transfera catre M dreptul de proprietate asupra imobilului, in baza unui Contract de vanzare-cumparare.

Organele de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere suma de x lei dedusa din facturile de servicii de administrare imobil, considerand contractul de prestari servicii ca ramas fara obiect.

In drept, se aplica prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003:

„Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Avand in vedere prevederile mentionate mai sus, se retine faptul ca o persoana impozabila înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii daca acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se retine faptul ca X a incheiat cu S contractul de prestari servicii, pe durata de un an, respectiv pana la 20.11.2006 si ca incepand cu data de 08.08.2006, X transfera catre M dreptul de proprietate asupra imobilului.

Din balanta de verificare incheiata la 31.12.2006 rezulta ca X nu mai detine in proprietate alte imobile si totodata, de la data vanzarii imobilului si pana la data incetarii contractului, nu a fost achizitionata nici o proprietate imobiliara noua, asa cum se precizeaza in Referatul cu propuneri de solutionare incheiat de organele de inspectie fiscala, care sa justifice facturarea serviciilor respective.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare, in mod eronat, a dedus TVA in baza unor facturi fiscale de prestari servicii care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, societatea nemaiastrand in proprietate alte imobile.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " inspectorii fiscali au considerat ca acest contract vizeaza imobilul [...] Aceasta apreciere este incorecta, intrucat contractul este general si nu se refera la acel imobil", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea nu mai detine in proprietate si alte imobile, astfel incat obiectul contractului nu putea fi realizat.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " contractul are ca obiect dezvoltarea imobiliara, ceea ce presupune identificarea si atragerea de noi proprietati imobiliare, si are un termen fix, nu variabil, de 1 an, cu plati lunare ", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat de la data vanzarii imobilului si pana la data incetarii contractului, nu a fost identificata si achizitionata nici o proprietate imobiliara noua.

Totodata, societatea nu precizeaza si nu au fost identificate in ce constau serviciile de promovare imobiliara pentru a putea fi luate in considerare in absenta serviciilor de dezvoltare imobiliara si a serviciilor de administrare imobile, pentru aceste aspecte existand dovada lipsei de obiect a contractului in perioada septembrie - noiembrie 2006.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de **x lei**, atata timp cat societatea nu face dovada ca aceste prestari de servicii au fost facute in folosul operatiunilor sale taxabile, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata.

3. Referitor la TVA in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia sa colecteze TVA in suma de y lei aferenta unor contracte de prestari servicii a caror contravaloare a fost inclusa in pretul de

vanzare al unui “imobil format din teren si constructii” si pentru care au fost aplicate masurile de simplificare.

In fapt, in data de 18.01.2006 societatea a achizitionat de la R un „imobil compus din teren si constructie”, in baza unui Contract de vanzare-cumparare, pentru care a aplicat masurile de simplificare.

In vederea realizarii unei investitii imobiliare, societatea a incheiat cu compania Y, cu sediul in SUA, „Contractul de consultanta si prestari de servicii nr.x, cu urmatorul obiect: Consultantul furnizeaza clientului un concept de proiect imobiliar pentru proprietate”. Pentru realizarea obiectului contractului, societatea X urmeaza sa plateasca suma de x euro, in doua transe, y euro la data semnarii contractului si z euro pana la 31.03.2006.

Urmare acestui contract, compania Y a emis 2 facturi.

De asemenea, societatea contestatoare a incheiat cu aceeasi companie Contractul de prestari servicii nr.y, pentru demolarea structurilor de deasupra solului existente pe proprietate, plata urmand sa se faca intr-o singura trasa inainte de 31.07.2006.

Urmare a acestui contract, Compania Y a emis invoice.

De asemenea, X a incheiat cu Z, societate cu sediul in SUA, „Contractul de consultanta pentru servicii de management si asigurare de experienta pentru proiectul imobiliar”, pentru suma de z euro, plata urmand sa se faca in doua transe. Diferenta de euro prezinta penalitati pentru intarziere la plata. Z a emis 2 facturi.

De asemenea, tot in vederea realizarii acestui proiect imobiliar, X a incheiat cu N „Contractul de desemnare a arhitectului referitor la proiectul de locuinte” in data de 12.05.2006. Pentru serviciile prestate, N a facturat suma de x euro + TVA, etapa a 4-a din contract nefiind realizata. In data de 29.09.2006 s-a incheiat Acordul de Novatie intre N, X si M, in legatura cu contractul de numire a arhitectului pentru proiectul rezidential avand ca obiect „novatie, eliberare, descarcare si angajamente”, in conformitate cu clauzele Acordului, si prin care, ...”N recunoaste prestatia de catre X si descarca X de obligatia sa de echivalentul in RON a sumei totale de x euro plus TVA, facturata de N inainte de acesta data, suma care a fost primita la timp si integral de N in conformitate cu clauzele Acordului (...). Dupa data novatiei, respectiv 29.09.2006, termenul „Client” utilizat in Acord se va referi la M, pentru care Acordul este integral inlocuit prin prezentul Acord de novatie.”

In data de 08.08.2006 societatea a vandut catre M „imobilul compus din teren si constructie”, in baza unui Contract de vanzare-cumparare, pentru care a aplicat de asemenea masurile de simplificare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inclus in pretul de vanzare al imobilului compus din teren si constructie si contravaloarea celor 4 contracte prezentate mai sus, punand la dispozitia cumparatorului si conceptul proiectului imobiliar, managementul proiectului, lucrarile de dezafectare a Zonei de dezvoltare imobiliara precum si proiectului de arhitectura pentru etapele 1-3. Datorita faptului ca prestarile de servicii nu pot fi incluse la masurile de simplificare, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei de impozitare si au colectat TVA aferenta sumei de x lei (x euro), ce reprezinta contravaloarea celor 4 contracte.

In drept, sunt incidente prevederile art. 160¹ alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care precizeaza:

„Măsuri de simplificare

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol;

d) materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos.”

Avand in vedere prevederile legale prezentate mai sus rezulta ca societatea are dreptul de a aplica masurile de simplificare daca este înregistrata ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată si daca cumpara sau

vinde bunurile prezentate la alin.(2) de la un furnizor care este inregistrat ca platitor de TVA.

Se retine faptul ca prestarile de servicii, de consultanta, de arhitectura nu intra in categoria bunurilor pentru care se pot aplica masurile de simplificare.

Din analiza Contractului de vanzare-cumparare incheiat intre X si M anexat la dosarul cauzei, rezulta faptul ca obiectul acestuia il constituie "transferarea catre Cumparator a dreptului de proprietate asupra imobilului contra platii integrale a Pretului de catre cumparator". Acest imobil este alcatuit din teren si constructii, constructii care, asa cum este precizat in acest contract, au fost desfiintate. Trebuie avut in vedere faptul ca societatea a demolat aceste constructii in baza Contractului de prestari servicii urmand sa fie ridicata o noua constructie, in vederea acestei operatiuni fiind incheiate Contractul de consultanta si prestari de servicii, avand ca obiect un concept de proiect imobiliar, Contractul de consultanta, avand ca obiect servicii de management si asigurare de experienta pentru proiectul imobiliar si Contractul de arhitectura incheiat cu N.

Din analiza Contractului de consultanta si prestari de servicii si a facturilor aferente acestui contract, se retine ca acesta a avut ca obiect un concept de proiect imobiliar pentru proprietate, concept constand in urmatoarele documente: concept arhitectural realizat de N, studiu geo, certificat de urbanism [...], autorizatie de demolare pentru constructiile existente pe proprietate, studiu topografic.

Din analiza Contractului de prestari servicii, se retine ca acesta a avut ca obiect demolarea structurilor de deasupra solului existente pe proprietate, si obtinerea tuturor autorizatiilor necesare acesteia.

Din analiza Contractului de consultanta, se retine ca acesta a avut ca obiect servicii de management si asigurare de experienta pentru proiectul imobiliar, constand in managementul proiectului pana in stadiul de constructie.

Din analiza contractului de arhitectura se retine ca obiectul acestui contract il constituie desemnarea de catre Client a Consultantului pentru a actiona ca arhitect pentru Dezvoltare. Serviciile aferente acestui contract s-au definitivat in transe, fiind realizate primele 3 stadii ale lucrarii. Pentru serviciile prestate, a fost facturata suma de x euro + TVA, etapa a 4-a din contract nefiind realizata. In data de 29.09.2006 s-a incheiat Acordul de Novatie intre X, N si M, care a cumparat ulterior imobilul compus din cladire si teren, in legatura cu contractul de numire a arhitectului, avand ca obiect „novatie, eliberare, descarcare si angajamente”, in conformitate cu clauzele Acordului. Dupa data novatiei, termenul „Client” utilizat in Acord se

va referi la societatea care a cumparat ulterior „imobilul compus din cladire si teren”.

Se retine astfel, din analiza acestor contracte ca intre ele exista o stransa legatura si conduc la realizarea unei constructii noi in favoarea cumparatorului imobilului.

Totodata, prin faptul ca imobilul vandut este alcatuit din teren si constructii, constructii pe care le putem considera virtuale, intrucat ele nu exista dar au fost intreprinse toate demersurile necesare pentru realizarea acestora in viitor, se poate concluziona ca toate aceste contracte nu au fost incheiate in beneficiul vanzatorului ci al cumparatorului, care va detine constructiile pentru care au fost incheiate aceste contracte si pentru care au fost facute toate aceste demersuri.

Mai mult, asa cum aratat mai sus, Contractul de arhitectura incheiat cu N a fost transferat de catre societate odata cu vanzarea imobilului cumparatorului M printr-un Acord de Novatie, acord prin care se precizeaza ca “M dobandeste toate drepturile, intregul titlu si intreaga participare a X si va fi raspunzatoare pentru toate obligatiile X care decurg din Acordul inlocuit prin prezentul Acord de novatie, ca si cum M ar fi o parte initiala a Acordului si N recunoaste si accepta M ca parte contractanta”. Din acesta reiese in mod clar faptul ca nu vanzatorul este de fapt beneficiarul acestui contract ci cumparatorul care beneficiaza atat de teren cat si de constructiile care vor fi realizate in urma acestui contract.

Mai mult, in cadrul Contractului de vanzare-cumparare se precizeaza ca partile convin expres si irevocabil ca acest Contract de vanzare-cumparare depinde de masuri suspensive cumulative in favoarea Cumparatorului si care se refera la finalizarea etapelor Proiectului de arhitectura pana la etapa nr.4 inclusiv, iar in cazul in care Etapa 4 nu este finalizata, vanzatorul trebuie sa faca dovada platii catre arhitect a x euro. De asemenea, vanzatorul se obliga sa puna la dispozitia cumparatorului, pana la finalizarea tranzactiei, toate documentele necesare in legatura cu imobilul si lista detaliata a apartamentelor ce vor face parte din constructiile ce se vor ridica.

Asa cum reiese din precizarile facute mai sus, se retine ca prin Contractul de vanzare-cumparare se transfera cumparatorului si Contractul de consultanta si prestari de servicii, Contractul de prestari servicii, Contractul de consultanta si Contractul de arhitectura incheiat cu N intrucat desi acestea au fost finalizate (cu exceptia contractului de arhitectura) inainte de incheierea Contractului de vanzare-cumparare, totusi toate serviciile rezultate din aceste contracte sunt efectuate de fapt in vederea realizarii unei noi constructii, de care va beneficia in intregime

cumparatorul, el fiind de fapt si beneficiarul acestor servicii. Acest lucru este precizat clar in Acordul de novatie incheiat intre N, M si X prin care este novat Contractul de arhitectura si care este in stransa legatura cu toate celelalte contracte. Toate cele 4 contracte se afla intr-o stransa interdependenta si decurg unul din altul.

Mai mult, chiar din precizarea in cadrul Contractul de vanzare-cumparare a vanzarii de teren + constructii (constructii care in prezent nu exista) reiese faptul ca vanzatorul a transmis si aceste contracte in urma vanzarii.

Retinem astfel, faptul ca X a incercat sa recupereze contravaloarea acestor contracte de la beneficiarul de drept al acestora prin includerea lor in pretul de vanzare al terenului, care a fost preluat o data cu toate acestea de catre M.

Dar, intrucat, asa cum am retinut mai sus, prestarile de servicii nu intra in categoria bunurilor pentru care se pot aplica masurile de simplificare, contravaloarea acestora nu putea fi inclusa impreuna cu contravaloarea terenului si a cladirii la masuri simplificate, ci trebuia facturata separat cumparatorului si beneficiarului de drept al acestora M, pentru ca vanzatorul X sa isi recupereze investitiile facute, colectand TVA, si nicidecum sa includa aceste prestari de servicii la masuri simplificate.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia "aceste servicii au corespuns scopului propus, acela de a creste in mod real valoarea pe piata a terenului, prin modificarea caracteristicilor acestuia, in vederea obtinerii unui profit [...] astfel incat acestea nu puteau fi revandute, respectiv refacturate cumparatorului terenului [...] si in mod firesc nu au facut obiectul contractului de vanzare-cumparare" nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum am retinut mai sus toate aceste contracte au fost incluse in pretul de vanzare al terenului + cladirii din considerentele aratate mai sus.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " Contractul de servicii de arhitectura intitulat Proiect incheiat intre X in calitate de beneficiar si N in calitate de furnizor de servicii [...] a avut ca obiect punerea in valoare a terenului in vederea atingerii unui potential maxim de investitie, care sa confere proprietatii o crestere de valoare, fata de starea initiala la care a fost cumparata si [...] sunt prestari servicii care genereaza costuri deductibile si care in esenta lor nu mai pot fi revandute, fiind accesorii valorii terenului, precum si ca ca "aprecierea organelor de inspectie fiscala cum ca documentatia intocmita in vederea realizarii unui proiect de arhitectura trebuia facturata cumparatorului terenului separat, fiind purtatoare de TVA, este eronata.", aceste aspecte la care societatea

face referire nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei intrucat contravaloarea prestarilor de servicii de arhitectura nu putea fi inclusa efectiv in pretul de vanzare al ansamblului teren+imobil ci constituie obiectul unui contract ce a fost transferat separat cumparatorului printr-un Acord de novatie si deci trebuia facturata separat.

Mai mult, societatea isi contrazice in continuare propria afirmatie sustinand ca "Proiectul imobiliar nu a facut parte din obiectul contractului de vanzare-cumparare iar in pretul platit nu s-a vandut si acesta asa cum eronat au dedus inspectorii fiscali, din doua considerente: proiectul nu era definitivat la acel moment fiind in stadiu de documentatie; serviciile de arhitectura au fost preluate de catre M in urma incheierii Acordului de novatie din data de 29.09.2006, conform caruia prestatorul de servicii continua sa efectueze etapele din contractul initial, catre noul furnizor. Pana la transferarea drepturilor contractuale prin novatie, X, a platit prestatorului suma de x eur, care reprezinta de asemenea un cost deductibil." In acest caz, potrivit afirmatiei ca "Proiectul imobiliar nu a facut parte din obiectul contractului de vanzare-cumparare iar in pretul platit nu s-a vandut si acesta" rezulta ca societatea ar fi trebuit sa factureze separat si sa colecteze TVA.

Intrucat, asa cum am mai retinut, prestarile de servicii nu intra in categoria bunurilor pentru care se pot aplica masurile de simplificare si avand in vedere cele retinute mai sus si prevederile legale privind aplicarea masurilor de simplificare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii o diferenta de TVA colectata in suma de **x lei**, aferenta sumei de y lei (z euro), motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata.

5. In ceea ce priveste suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

stabilite prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur***

principale”, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SX pentru suma de x lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

si s-a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.