

DECIZIA nr. 447 din 22.10.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC ABC SRL, cu sediul in str..., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012, completata cu adresa nr./2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 si comunicata sub semnatura in data de 27.06.2012 pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **R 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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2010-30.09.2011 pentru solutionarea cu control anticipat a deconturilor de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita acordarea dreptului de deducere a TVA pentru suma stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, invocand urmatoarele:

Pentru facturile emise de SC S1 SRL, SC S2 SRL, SC S3 SRL, SC S4 SRL, SC S5 SRL si SC S6 SRL au fost prezentate inspectiei fiscale documentele justificative pentru demonstrarea serviciilor: contracte, studii, corespondenta, oferta tehnica, scrisoare de intentie etc. necesare pentru realizarea obiectivului investitional – hotel. Prin decizia de respingere a TVA-ului

afereant achizițiilor de servicii organele de inspecție fiscală au încălcat grav pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

Pentru suma de R2 lei reprezentând taxa colectată eronat pentru încasarea sumei de E2 euro, societatea susține că aceasta reprezintă o garanție plătită societății de leasing și recuperată de la SC S7 SRL ca urmare a novatiei contractului de leasing, nefiind o livrare de bunuri sau prestare de servicii taxabile în sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA nedeductibilă în suma de R1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizițiile de servicii aferente unui proiect imobiliar abandonat, în condițiile în care pentru majoritatea acestora nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor în folosul propriilor operațiuni, iar pentru celelalte achiziții nu a făcut dovada că abandonarea investiției s-a datorat unor circumstanțe obiective, care nu au depins de voința societății.

In fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. F-SX YYY/2012 rezultă că organele fiscale nu au acordat SC ABC SRL drept de deducere pentru TVA în suma de R1 lei aferentă cheltuielilor angrenate în vederea realizării obiectivului PK situat în str. H nr. 2 constând în achiziții de servicii de la prestatorii SC S1 SRL, SC S2 SRL, SC S3 SRL, SC S4 SRL, SC S5 SRL și SC S6 SRL.

Organele fiscale au constatat că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente, în afara celor menționate în nota explicativă, care să ateste exercitarea dreptului de deducere pentru servicii de management, proiectare, studii geotehnice, servicii arhitecturale și de consultanță, care să definească în ce au constat efectiv serviciile, timpul consumat la executarea acestora, termenele la care s-au realizat, dovada depunerii documentației de către prestator în vederea accesării unor fonduri derulate prin programe guvernamentale.

De asemenea, organele fiscale au reținut că societatea a prezentat un certificat de urbanism cu valabilitate expirată, fără a prezenta alte documente (plan urbanistic zonal, autorizație de demolare, autorizație de construire) și că imobilul situat la adresa din str. H nr. 2 a fost închiriat pe o perioadă de 10 ani.

În consecință, organele fiscale au concluzionat că din cele constatate a reieșit, în mod vădit, intenția societății de a nu mai continua proiectul de construire a hotelului, acesta fiind nerentabil, optând pentru închirierea spațiului, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată SC ABC SRL susține că a prezentat toate documentele justificative necesare demonstrării serviciilor și că organele

fiscale au nesocotit prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice date in aplicarea art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

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

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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. 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, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(6) **În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate**

prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian."**

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

În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul 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 persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezulta că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

După data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA. În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de

deducere a TVA si 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 exercitarii 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. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde 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** si 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.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

*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 si in folosul propriilor operatiuni taxabile.***

In cazul obiectivelor de investitii care nu mai sunt utilizate in cadrul activitatii economice a persoanelor impozabile in scopul realizarii de operatiuni taxabile, dreptul de deducere poate fi pastrat doar in situatia in care aceasta

situatie se datoreaza unor circumstante obiective ce nu depind de vointa persoanelor respective.

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA pentru obiectivul PK deoarece nu a fost justificata prestarea efectiva a serviciilor, iar societatea a renuntat la realizarea obiectivului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

A. Pentru *serviciile de management facturate de SC S1 SRL* cu TVA in suma de R11 lei societatea contestatoare arata ca a prezentat contractul, corespondenta cu reprezentantii companiei W pentru stabilirea de intalniri si oferta tehnica pentru evaluare, design, consultant selectie, ceea ce atesta prestarea serviciilor facturate.

Conform contractului de prestari servicii fn/31.08.2010 incheiat intre SC S1 SRL in calitate de manager de proiect si SC ABC SRL in calitate de beneficiar prima societate s-a angajat sa presteze urmatoarele servicii: interactionarea cu autoritatile locale, legislatorii, arhitectii si consilierii juridici in timpul dezvoltarii proiectului, pregatirea bugetului si a termenelor de executie pentru dezvoltarea proiectului, identificarea potentialilor consultanti, coordonarea activitatilor arhitectilor si consultantilor, identificarea diversilor contractori si subcontractori si participarea la negocierile cu acestia, in vederea realizarii etapelor de constructie, identificarea firmei de hotel management potrivit cerintelor beneficiarului si prestarea oricaror altor servicii pe baza de acord scris. De asemenea, la art. 3.2.1 ultimul paragraf din contract partile au convenit ca, cel putin o data pe luna, managerul de proiect va prezenta beneficiarului un raport privind progresul proiectului, incluzand detalii privind serviciile prestate in perioada relevanta. In schimbul acestor servicii beneficiarul trebuia sa plateasca o taxa lunara de management de E1 euro plus TVA, precum si un comision de performanta.

Sustinerile contestatoarei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca aceasta corespondenta (emailurile listate si prezentate in proportie covarsitoare netraduse) nu dovedeste in niciun fel ca este vorba de proiectul PK dezvoltat de societate in conditiile in care *trimitatorul ori destinatarul corespondentei electronice* este domnul M in calitate de director al S8, iar corespondenta este in legatura cu proiectul intitulat „W Place Bucharest”. Or, serviciile pentru care contestatoarea reclama deducerea sunt contractate si facturate de SC S1 SRL si *nu exista documente din care sa reiasa legatura intre managementul acestei societati si negocierile purtate de catre reprezentantul unei alte societati, in corespondenta nu se face nicio referire la dezvoltatorul proiectului (societatea contestatoare), ci, dimpotriva, la un alt proiect al carui dezvoltator si amplasament sunt neprecizate, iar „oferta tehnica” este o simpla pagina cu cateva informatii generice, nedatata si nesemnata.* In plus, ***nu exista rapoartele lunare privind progresul proiectului, incluzand detalii privind serviciile prestate in luna***, care sa permita identificarea concreta a prestarii serviciilor, desi prestatorul s-a obligat la prezentarea acestor rapoarte beneficiarului prin contract.

Nici sustinerile reprezentantului societatii din nota explicativa nr./.....2012 precum ca managementul proiectului a presupus si gasirea de

contractori si subcontractori pentru efectuarea etapelor din cadrul proiectului nu sunt dovedite cu documente, respectiv rapoarte, contracte, oferte etc. incheiate cu diversi contractori/subcontractori care sa dovedeasca in vreun fel implicarea managerului de proiect SC S1 SRL in desfasurarea acestor activitati.

Ca atare, se retin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala in privinta nejustificarii prestarii efective a serviciilor de catre prestatorul SC S1 SRL in folosul propriilor operatiuni taxabile ale contestatoarei.

B. In legatura cu serviciile de proiectare facturate de SC S4 SRL cu TVA in suma de R12 lei, asistenta tehnica si consultanta facturate de SC S5 SRL cu TVA in suma de R13 lei si serviciile de consultanta pentru gestionarea si implementarea proiectului facturate de SC S6 SRL cu TVA in suma de R14 lei se retin urmatoarele:

- pentru serviciile de elaborare a documentatiei tehnice facturate de SC S4 SRL **nu a fost prezentat decat contractul de proiectare** nr. 5/2010, fara nicio alta dovada/documentatie/proiect din care sa reiasa ca serviciile au fost in vreun fel prestate;

- pentru serviciile de asistenta tehnica si consultanta facturate de SC S5 SRL a fost prezentata doar o scrisoare de intentie datata 31.01.2011 emisa de beneficiarul SC ABC SRL, din care rezulta ca partile se obliga sa incheie un contract de proiectare arhitecturala si ca agreeaza plata unui avans de 10% la semnarea acceptarii scrisorii, urmand ca acest avans sa fie scazut din pretul total, cu defalcarea pe transe in baza contractului ce va fi semnat ulterior; totodata, detalierea serviciilor ce urmeaza a fi prestate de de SC S5 SRL se va realiza prin contractul de arhitectura – proiectant general; **contestatoarea nu a prezentat contractul** incheiat cu S5 SRL **din care sa reiasa, in concret, ce servicii urmau a fi prestate de proiectant**, in conditiile in care scrisoarea de intentie reprezinta doar o oferta de afaceri si in finalul ei se precizeaza expres ca **“este conditionata de semnarea contractului de proiectare arhitectura – proiectant general si de stabilirea tuturor detaliilor contractuale”** si nici alte documente – rapoarte de lucru, situatii de lucrari, studii etc. – din care sa reiasa ce servicii concrete a prestat SC S5 SRL, iar corespondenta electronica prezentata (partial netradusa) nu face nicio referire concreta la societatea contestatoare si la proiectul reclamat;

- pentru serviciile de consultanta pentru gestionarea si implementarea proiectului facturate de SC S6 SRL a fost prezentat *doar contractul de prestari servicii* nr. 819/24.01.2011, fara a fi prezentate *documentatia necesara intocmita pentru accesarea schemei de ajutor de stat, planul de investitii, studiul tehnico-economic, studiul de fezabilitate* si orice alte documentatii necesare pentru depunerea cererii de finantare, avand in vedere ca partile au agreeat ca suma achitata in avans sa nu fie restituita in situatia in care proiectul nu este acceptat la finantare, ceea ce implica faptul ca avansul trebuia justificat cel putin cu documentatia necesara accesarii schemei de ajutor de stat.

Prin urmare, se constata ca societatea contestatoare nu a adus dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile facturate de SC S4 SRL, SC S5 SRL si SC S6 SRL au si fost efectiv prestate in folosul propriilor operatiuni taxabile ale contestatoarei SC ABC SRL.

C. In ceea ce priveste serviciile legate de intocmirea studiului geotehnic de catre SC S2 SRL cu TVA in suma de R15 lei si a studiului privind nivelul de incarcare a solului de catre SC S3 SRL cu TVA in suma de R16 lei, din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca societatea a prezentat studiile intocmite de catre cei doi prestatori, serviciile respective avand natura unor cheltuieli pregatitoare necesare realizarii proiectului imobiliar.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL invoca neluarea in considerare a prevederilor pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice conform carora dreptul de deducere ramane pastrat in cazul achizitiilor pentru investitii abandonate, daca din circumstante care nu depind de vointa sa persoana impozabila nu utilizeaza niciodata bunurile/serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile viitoare.

Desi invoca aceste prevederi **societatea contestatoare nu a precizat in concret si in detaliu care sunt acele circumstante obiective, care nu au depins de propria ei vointa si care au determinat-o sa renunte la demararea proiectului imobiliar si nici nu a adus vreo dovada in acest sens**, simpla mentiune din nota explicativa nr./.....2012 precum ca "proiectul nu se mai realizeaza ... proiectul fiind nerentabil" nefiind suficienta pentru demonstrarea circumstantelor invocate.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie, transpusa si la pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

Totodata, jurisprudenta comunitara recunoaste dreptul autoritatilor fiscale din statele membre de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa justifice dreptul de deducere pentru prevenirea cazurilor de frauda sau abuz (cauzele C-110/94 Inzo si C-268/83 Rompleman), dupa cum si art. 65 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare prevede "contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Astfel, pentru a-i fi aplicabile prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice invocate SC ABC SRL avea obligatia sa demonstreze ca renuntarea la realizarea proiectului imobiliar s-a datorat unor motive obiective, independente de vointa sa, simpla afirmatie pro-causa din nota explicativa data in timpul inspectiei fiscale privind nerentabilitatea proiectului nefiind suficienta, neavand caracterul unei dovezi obiective. Mai mult, *societatea contestatoare avea posibilitatea sa probeze aceste circumstante obiective ce au determinat-o la renuntarea realizarii proiectului imobiliar cu prilejul formularii prezentei contestatii*, in baza prevederilor art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, **dar nu**

a uzat de aceasta posibilitate, neaducand niciun argument sau dovada in acest sens.

Fata de cele anterior retinute contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de R1 lei.

3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de R3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza diferenta de TVA in suma de R3 lei stabilita in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care nu aduce niciun argument care sa combata constatările organelor fiscale cu privire la aceasta diferenta.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 organele fiscale nu au acordat societatii drept de deducere pentru TVA in suma de R1+R3 lei, din care:

- R1 lei aferenta cheltuielilor angrenate in vederea realizarii obiectivului PK situat in str. H nr. 2 (pg. 24/56);
- R3 lei aferenta serviciilor de consultanta achizitionate de la R pentru realizarea obiectivului N.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL **contesta integral sumele** stabilite de organele de inspectie fiscala, dar aduce argumente exclusiv in privinta achizitiilor cu TVA in suma de R1 lei destinate realizarii obiectivului PK de la furnizorii SC S1 SRL, SC S2 SRL, SC S3 SRL, SC S4 SRL, SC S5 SRL si SC S6 SRL, **fara nicio justificare in privinta deductibilitatii TVA in suma de R3 lei** pentru obiectivul N.

In drept, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 206. - (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii. “

“Art. 213. - (1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.**“

Se retine ca SC ABC SRL, desi contesta in totalitate diferentele stabilite prin decizia de impunere atacata, nu aduce niciun argument de natura sa combata in vreun fel constatările organelor de inspectie fiscala in privinta

deductibilitatii TVA in suma de R3 lei, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de R2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in baza impozabila a cesiunii unui contract de leasing, pe langa ratele de leasing, se include si suma incasata de la noul utilizator cu titlu de garantie, in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca aceasta suma a fost perceputa peste valoarea totala a contractului cu titlu de garantie pentru neexecutarea culpabila a obligatiilor contractuale, ci dimpotriva, ca suma a fost, in fapt, imputata de societatea de leasing vechiului utilizator cu titlu de valoare reziduala.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 (pg. 50-51/56) rezulta ca SC ABC SRL a incheiat in data de 28.06.2011 contractul de novatie cu SC S7 SRL prin care partile au convenit sa noveze, prin schimbarea debitorului, contractul de leasing incheiat cu operatorul FLS din Germania in data de 19.05.2011 pentru autoturismul Range Rover.

La art. 2 din contract este stipulat ca „prin prezentul contract garantia in valoare de E2 EUR” platita de SC ABC SRL catre FLS conform contractului de leasing va fi transferata catre noul utilizator SC S7 SRL. Acesta se obliga sa restituie valoarea garantiei catre SC ABC SRL, precum si contravaloarea celor doua rate in valoare de E4 EUR achitata deja catre societatea de leasing.

Astfel, SC ABC SRL a refacturat catre SC S7 SRL contravaloarea celor doua rate prin factura seria CHXA nr. 6/28.06.2011 in valoare de U lei, cu TVA colectata de M lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a incasat in data de 20.07.2011 si suma de T lei reprezentand suma de E2 euro, stipulata in contractul de novatie incheiat intre parti in data de 28.06.2011, precum si in continutul Invoice-ului nr. 2106/19.05.2011 ca reprezentand „valoare reziduala”, fara a emite o factura societatii SC S7 SRL.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit colectarea TVA in suma de R2 lei pentru incasarea din 20.07.2011, considerand ca operatiunea de cesionare a contractului de leasing reprezinta o prestare de serviciu taxabila, in temeiul art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal si pct. 7 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare.

In drept, potrivit art. 126, art. 129 si art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 126. – (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) **operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)”.

„Art. 129. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau **transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing**; [...]”.

“Art. 137. – (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată** este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni**; [...]”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 2 și pct. 7 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„2. (2) **În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit**, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț”.

„7. (3) **Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal**. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odată cu rata de leasing. Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului. **Dacă**

În cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa”.

In speta, SC ABC SRL sustine ca suma de E2 euro reprezinta o garantie contractuala conform contractului de leasing si contractului de novatie.

In contractul de novatie datat 28.06.2011 si incheiat in limba romana partile fac trimitere la garantia in valoare de E2 euro platita de contestatoarea societatii de leasing din Germania in baza contractului de leasing si care urmeaza a fi returnata de noua debitoarea SC S7 SRL, ca si cele doua rate de leasing deja achitate. Contractul de novatie nu este semnat de societatea de leasing.

Insa, in **contractul de leasing** incheiat intre SC ABC SRL si FLS din Germania, prezentat numai in limba germana **suma de E2 euro este mentionata drept „kalkulierter Restwert” adica, in traducere neoficiala „valoare reziduala”**. Totodata, in **factura nr. 2106/19.052011** (prezentata si aceasta numai in limba germana) **suma de E2 euro este facturata tot titlu de „valoare reziduala imputata” („kalkulatorischer Restwert”)**.

Astfel, din documentele existente la dosar rezulta ca SC ABC SRL **nu a prezentat nici scadentatul ratelor de leasing, nici orice alte documente**, in traducere legalizata, din care sa rezulte ca suma de E2 euro platita societatii de leasing a fost platita doar cu titlu de garantie, **peste valoarea totala contractata formata din suma totala a ratelor de leasing si valoarea reziduala intrucat numai intr-o atare ipoteza suma respectiva nu reprezinta o contrapartida obtinuta de furnizor in schimbul prestarii de servicii catre beneficiar** si, pe cale de consecinta, nu se cuprinde nici in baza impozabila a operatiunii. Altminteri, **daca suma de E2 euro nu a fost perceputa de societatea de leasing furnizoare in scopul de a repara consecintele unei eventuale neexecutari culpabile a obligatiilor contractuale din partea beneficiarului si face parte din pretul total al contractului (ca valoare reziduala) rezulta ca, in fapt, aceasta suma reprezinta o suma achitata in avans** de catre contestatoarea catre societatea de leasing, pentru care exigibilitatea TVA intervine la incasarii avansului, in conformitate cu prevederile art. 134² alin. (1) lit. b) din Codul fiscal referitoare la exigibilitatea taxei si ale art. 11 alin. (1) din Codul fiscal care consacra **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**.

In consecinta, avand in vedere ca suma de E2 euro a fost achitata societatii de leasing cu titlu de valoare reziduala, care face parte, alaturi de ratele de leasing, din valoarea totala a contractului de leasing, respectiv din contrapartida ce urma a fi incasata de societatea de leasing furnizoare de la societatea contestatoarea beneficiara rezulta ca aceasta trebuia sa procedeze la colectarea TVA la incasarea sumei de la noul utilizator catre care s-a novat

contractul de leasing, ca si in cazul celor doua rate de leasing in suma de E4 euro deja facturate.

Sustinerea contestatoarei privind natura unei „garantii percepute pentru a asigura buna executie a unui contract” pentru suma in discutie in baza prevederilor art. 2 din contractul de novatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care contestatoarea nu a demonstrat ca suma solicitata a fi restituita de catre noul debitor SC S7 SRL a fost initial achitata catre societatea de leasing cu titlu de „garantie”, din documentele existente la dosarul cauzei rezultand o alta natura a sumei respective, respectiv „valoare reziduala”. In plus, contractul de novatie prezentat in sustinere nu este semnat chiar de creditor, in speta FLS din Germania, astfel ca nu se poate retine ca suma de E2 euro a fost achitata cu titlu exclusiv de „garantie”, fara nicio legatura cu pretul total al contractului.

Fata de cele anterior prezentate, contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind colectarea TVA in suma de R2 lei la incasarea contravalorii sumei de E2 euro.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 129 alin. (3) lit. a), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2, pct. 7 si pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 206 alin. (1), art. 216 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 pentru diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare in suma de **R1+R2 lei**.

2. Respinge ca nemotivata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012 pentru TVA in suma de **R3 lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.