

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 63 din 17.02.2010 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. /27.01.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. 982758/27.01.2010, inregistrata sub nr. /27.01.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL formulata prin avocat in baza imputernicirii avocatale depusa la dosar cu adresa nr. /2010.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 04.01.2010 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. /06.01.2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.10.2009 si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. fff/26.10.2009, ambele emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyyy/26.10.2009 si comunicate sub semnatura in data de 04.12.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

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, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 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 perioada 06.08.2007-30.06.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. /27.07.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyyy/26.10.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.10.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

De asemenea, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. fff/26.10.2009 organele de control au dispus SC ABC SRL preluarea sumei de M lei reprezentand TVA aferenta avansurilor achitate in vederea achizitionarii unor apartamente in contul 4428 "TVA neexigibila" si deducerea ulterioara a TVA, la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul dreptului de proprietate.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL arata ca are ca obiect principal de activitate cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii.

Prin neacceptarea la deducere a TVA in suma de M lei, aferenta avansurilor achitate in baza antecontractelor incheiate cu SC SD SRL pentru achizitia unor apartamente organele fiscale au incalcat prevederile art. 134² alin. (2) din Codul fiscal, potrivit carora exigibilitatea TVA intervine la data incasarii avansurilor. Astfel, organul fiscal a aplicat societatii prezumtia de vinovatie, considerand ca nu s-au prezentat suficiente elemente pentru ca sumele achitate sa fie considerate ca fiind in folosul operatiunilor taxabile.

Referitor la suma de R-M lei reprezentand TVA aferenta comisionului imobiliar facturat de SC HN SRL, societatea sustine ca si aceste servicii au fost achitate pentru realizarea de operatiuni taxabile. Mai mult, desi este invocat acelasi motiv pentru respingerea deducerii (respectiv neincheierea contractelor de vanzare-cumparare), organele fiscale au dispus masuri diferite cu privire la cele doua sume, in sensul ca pentru suma de R-M lei nu se mai dispune masura inregistrarii acesteia in contul 4428 "TVA neexigibila".

In sustinerea contestatiei, cu adresa nr./09.02.2010 SC ABC SRL a prezentat, in copie, antecontracte de vanzare-cumparare, acte aditionale si contracte de vanzare-cumparare imobile incheiate cu SC SD SRL si SC SP SRL si contracte de comision incheiate cu SC HN SRL.

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

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.10.2009, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de R lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/26.10.2009 rezulta ca SC ABC SRL are ca obiect principal de activitate "cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii" (cod CAEN 6810) si nu a realizat operatiuni impozabile in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de R lei, din care:

- M lei TVA respinsa la rambursare din factura nr./02.09.2008, prin care s-a facturat avansul in vederea achizitionarii apartamentelor nr. 39 si nr. 40 din ansamblul rezidential U din Timisoara, conform antecontractelor incheiate cu SC SD SRL, pe motiv ca plata avansului nu poate sustine intentia declarata a societatii de a realiza operatiuni taxabile, atata timp cat nu este proprietara apartamentelor, incalcannd prevederile art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) si (3), art. 134² alin. (1) si art. 145 alin. (1) din Codul fiscal;

- R-M lei respinsa la rambursare din facturile nr. .../15.01.2008 si nr./04.02.2008, prin care s-a facturat comisionul imobiliar conform contractului incheiat cu SC HN SRL in data de 04.09.2007, pe motiv ca societatea nu-si poate sustine intentia declarata de a realiza operatiuni taxabile, atata timp cat nu este proprietara apartamentelor, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal si pct. 46(1) din Normele metodologice.

Totodata, organele de inspectie fiscala au emis si dispozitia de masuri nr. fff/26.10.2009 prin care s-a dispus ca SC ABC SRL sa inregistreze suma de M lei in contul 4428 "TVA neexigibila" si sa o preia in decontul TVA aferent perioadelor urmatoare, atunci cand sunt indeplinite prevederile legale care permit solicitarea la rambursare, potrivit art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

3.1. Cu privire la decizia de impunere nr. xxx/26.10.2009

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru rata a doua din avansul achitat in vederea achizitionarii unor apartamente si pentru serviciile de intermediere aferente, pe considerentul ca la momentul realizarii inspectiei fiscale societatea nu era proprietara apartamentelor, mentionand ca acest drept urmeaza sa fie exercitat ulterior de societate numai in ceea ce priveste avansul, in conditiile in care nu au analizat intentia societatii de a realiza operatiuni taxabile si nu au verificat daca serviciile de intermediere au fost prestate efectiv si sprijina aceasta intentie, iar pentru prima rata a avansului au acordat drept de deducere.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxx/26.10.2009 organele de inspectie fiscala au respins la deducere, in temeiul art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) si (3), art. 134² alin. (1) si art. 145 alin. (1) si (2) lit. a) din Codul fiscal, TVA in suma de R lei pentru avansuri achitate la achizitia unor apartamente si comision imobiliar, pe motiv ca SC ABC SRL nu-si poate sustine intentia declarata de a realiza operatiuni taxabile, atata timp cat nu este proprietara apartamentelor.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/26.10.2009 rezulta ca, pentru achizitia a doua apartamente situate in complexul rezidential U din Timisioara, societatea a incheiat doua antecontracte de vanzare-cumparare cu SC SD SRL si un contract de comision imobiliar cu SC HN SRL.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale, societatea nu a devenit proprietara apartamentelor, dar si-a dedus taxa pe valoarea adaugata pentru operatiuni, respectiv: 18.385 lei aferenta primei transe de avans facturata cu factura nr. 61/21.12.2007 (din taxare inversa), M lei aferenta celei de-a doua transe facturata cu factura nr. /02.09.2008 si R-M lei aferenta comisionului facturat cu facturile nr. /15.01.2008 si nr. /04.02.2008.

In drept, potrivit art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 134. - Faptul generator si exigibilitatea - definitii

(1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei".

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(3) Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator".

"Art. 134². Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

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

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

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

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile incasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri incasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii sau prestarii acestora;**

c) la data extragerii numerarului, pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii realizate prin masini automate de vanzare, de jocuri sau alte masini similare".

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(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) [...]"

"Art. 147¹. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, **valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) **In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare** sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere".

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

"45. (1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) *Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

a) *bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

c) *sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".*

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, in baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata este permisa, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, 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.

2. In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/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 modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În 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 si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

3. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

4. Astfel, in ceea ce priveste problematica in discutie, relevanta este si solutia Curtii Europene de Justitie in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit careia impozitul pe cifra de afaceri implica faptul ca *prima cheltuiala de investitii efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie sa fie vazuta ca o activitate economica si ar fi contrar acestui principiu daca aceasta activitate nu ar incepe pana cand afacerea nu a inceput efectiv sa opereze, adica pana cand incepe sa produca venit impozabil*. Orice alta interpretare a art. 4 al directivei ar ingreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activitatii sale economice fara sa îi permita sa il deduca in conformitate cu art. 17, si ar crea o distinctie arbitrara intre cheltuielile de investitie efectuate inainte de exploatarea efectiva a afacerii si cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotarare).

Cu privire la aceste cazuri, prin adresa nr./30.07.2009 Directia de Legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice concluzioneaza urmatoarele:

"Principiul neutralitatii TVA presupune ca cheltuielile aferente investitiilor efectuate in scopul si cu privire la inceperea unei activitati economice trebuie privite ca activitati economice propriu-zise fara ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investitii sa fie conditionata de realizarea efectiva a activitatii economice.

In ceea ce priveste *exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate inainte de inceperea realizarii efective a unei activitati economice*, consideram relevanta si decizia in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 GABALFRISA, potrivit careia *art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice, de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatiile nationale*.

Rezulta astfel ca o persoana impozabila care are *intentia, confirmata prin dovezi obiective*, de a incepe o activitate economica in mod independent, in sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop, trebuie privita ca o persoana impozabila.

In aceasta calitate, in sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, persoana impozabila *isi poate exercita imediat dreptul de deducere* aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, **fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere**.

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...).

5. In al patrulea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie 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 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 aceeasi 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 faruda 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.

6. 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 destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, 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 reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte dovezi (obiective) care sa-i sustina intentia (subiectiva) de a

desfasura activitati cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, incheierea unor antecontracte in vederea achizitionarii unor imobile, contractarea unor servicii imobiliare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor de inspectie fiscala, dovezi obiective care sa-i sustina intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile prin exploatarea apartamentelor ce urmau a fi achizitionate de la furnizor.

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii obiectului de activitate al persoanei impozabile.

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC ABC SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru avansul facturat si achitat in vederea achizitionarii a doua apartamente, precum si comisionul aferent intermediarii achizitiei pe motiv ca la momentul verificarii apartamentele nu sunt in proprietatea societatii si astfel nu se dovedeste intentia de a utiliza aceste bunuri in folosul operatiunilor taxabile si au considerat ca pentru taxa aferenta avansului societatea trebuie sa aiba in vedere prevederile art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, potrivit carora dreptul de deducere se poate exercita la data la care sunt indeplinite conditiile si formalitatile pentru exercitarea acestuia.

Aceasta motivatie a organelor de inspectie fiscala nu poate fi retinuta intrucat **legislatia fiscala** in vigoare pe perioada verificata **nu conditioneaza justificarea deducerii taxei aferenta achizitiilor de dovedirea proprietatii asupra bunurilor achizitionate, ci de dovedirea intentiei persoanei impozabile de a utiliza bunurile in folosul viitoarelor operatiuni taxabile**. De altfel, conditia ca bunurile sa fie proprietatea contribuabililor pentru a justifica deducerea taxei aferenta intrarilor nu mai este prevazuta de legislatia fiscala incepand cu luna iunie 2002, prin abrogarea dispozitiilor O.U.G. nr. 17/2000 si intrarea in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Din cuprinsul raportului nr. yyyyy/26.10.2009 nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documentatia necesara pentru dovedirea intentiei, in vederea analizarii acesteia, desi in urma actiunii de inspectie fiscala anticipata pentru solutionarea solicitarii societatii de rambursare de TVA prin decontul de taxa, **organele de inspectie trebuiau sa verifice tocmai conditiile si formalitatile ce trebuiau indeplinite de societate la momentul exercitarii deducerii si sa se pronunte asupra caracterului deductibil al taxei** aferente avansurilor si serviciilor de intermediere, prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, ceea ce conduce la inaplicabilitatea in speta a dispozitiilor art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Or, prin neacceptarea dreptului de deducere la momentul verificarii, organele de inspectie fiscala conditioneaza, in fapt, exercitarea acestui drept de momente ulterioare inregistrarii propriu-zise a cheltuielilor de investitii, respectiv de momentul realizarii transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor, ceea ce este contrar reglementarilor fiscale interne [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice], principiilor si jurisprudentei comunitare in materie si dispozitiilor legale ce prevad nasterea dreptului de deducere la momentul exigibilitatii taxei, care, in cazul avansurilor pentru imobile, poate fi anterior faptului generator reprezentat de indeplinirea formalitatilor legale pentru transferul dreptului de proprietate.

De asemenea, se retine ca pentru avansurile facturate si achitate in baza antecontractelor incheiate in vederea achizitionarii celor doua apartamente din Timisoara, precum si pentru comisionul aferent intermediarii, organele de inspectie fiscala **au aplicat un tratament fiscal vadit contradictoriu, desi exista aceeasi situatie de fapt** - societatea nu era proprietara apartamentelor -, respectiv:

- pentru prima transa de avans facturata de furnizor cu factura nr./21.12.2007 cu aplicarea masurilor de simplificare (taxare inversa), TVA aferenta in suma de L lei a fost acceptata la deducere;

- pentru a doua transa de avans facturata de furnizor cu factura nr./02.09.2008, TVA aferenta in suma de M lei nu a fost acceptata la deducere, dar s-a dispus prin dispozitia de masuri inregistrarea sumei in contul 4428 "TVA neexigibila" si preluarea ei in decontul de TVA aferent perioadelor urmatoare;

- pentru comisionul de intermediere facturat de prestator cu facturile nr./15.01.2008 si nr./04.02.2008, TVA in suma de R-M lei nu a fost acceptata la deducere, fara nicio posibilitate de deducere ulterioara.

Totodata, in raport cu dispozitiile legale in materie de TVA, organele de inspectie fiscala nu au analizat daca serviciile de intermediere au fost efectiv prestate si daca s-au

materializat in studii de piata, daca apartamentele erau finalizate in termenul prevazut sau furnizorul se afla in perioada de gratie, potrivit naturii bunurilor/serviciilor achizitionate si termenilor si conditiilor stipulate in contractele incheiate si daca achizitiile in cauza reprezinta costuri premergatoare necesare realizarii activitatilor generatoare de operatiuni taxabile.

De asemenea, in masura in care au considerat ca plata avansului nu este suficienta in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare si nu au formulat intrebari clare, concise, concrete si la obiect pentru reprezentantul societatii contestatoare, in vederea clarificarii situatiei, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de societate in intregul lor si au invocat articole din legea fiscala care nu sunt motivate in fapt ori nu-si gasesc aplicatiunea in speta, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*.

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.10.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyyy/26.10.2009 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta avansurilor si serviciilor destinate achizitionarii unor apartamente, in functie de situatia de fapt si de dovezile prezentate de societate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie*.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor tine cont si de actul aditional nr. 2/15.10.2009 la antecontractele de vanzare-cumparare si contractul de vanzare-cumparare din data de 10.12.2009, incheiate de societate cu furnizorul SC SD SRL si prezentate in sustinerea contestatiei.

3.2. Cu privire la dispozitia de masuri nr. fff/26.10.2009

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. fff/26.10.2009, organele de inspectie fiscala au dispus ca SC ABC SRL sa inregistreze suma de M lei in contul 4428 "TVA neexigibila", urmand sa o deduca la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. fff/26.10.2009.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei**, emise in conformitate cu legislatia in materie vamala se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, *se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale* unde contestatorii au domiciliul fiscal (...)."

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"**Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC ABC SRL nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134, art. 134¹ alin. (3), art. 134² alin. (1) si (2) lit. b), art. 145 alin. (1), (2) lit. a) si (4), art. 146 alin. (1) lit. a) si 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si (2) lit. a) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si 2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 si 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/26.10.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din

cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **R lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector x - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. fff/26.10.2009.

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.