

DECIZIA nr. 534/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice Sector 3, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, comunicata in data de **23.08.2012** prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Facturile emise de societate corespund obiectului de activitate secundar.

In data de 01.12.2011 a incheiat cu SC Clinica X un contract de management, pretul contractului fiind stabilit dupa cum urmeaza: cheltuielile angajate x %remuneratia managerului x TVA 24% .

Baza legala invocata pentru neacceptarea dreptului de deducere este eronata, existenta operatiunilor taxabile neputand fi puse la indoiala, intrucat aceasta este dovedita de realitatea serviciilor de consultanta si management prestate de x.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

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

SC X SRL este inmatriculata la ORC sub nr. x si are CIF x.

Perioada supusa inspectiei fiscale este 28.08.2009 – 31.08.2011.

Organele de control din cadrul AFP Sector 3 au efectuat inspectia fiscala partiala la **SC X SRL**, in vederea solutionarii decontului de TVA cu soldul sumei negative si optiune de rambursare nr. x, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata provine din:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta serviciilor juridice prestate de X SCA;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta serviciilor de consultanta prestate de X.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere, intrucat destinatia serviciilor achizitionate a fost exclusiv in vederea obtinerii de titluri de participare la capitalul social al Clinicii X SA.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt in de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. X, in perioada verificata, in vederea achizitionarii de titluri de participare, **SC X SRL** a beneficiat de servicii juridice prestate de X SCA si de servicii de consultanta prestate de X, pentru care si-a dedus TVA in suma totala de x lei.

Intrucat au considerat ca activitatea desfasurata cu scopul detinerii de titluri de participare din capitalul societatii X, care desfasora activitati scutite din punct de vedere al TVA, nu este operatiune impozabila in sfera TVA, in temeiul art. 145 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei lei, prin decizia de impunere nr. X.

In drept, potrivit art. 126, art. 141, art. 145 si art. 146 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 in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)."

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

a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități (...).

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, **scutite de taxă**:

a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:

5. tranzacții, inclusiv negocierea, dar exceptând administrarea sau păstrarea în siguranță, cu acțiuni, părți sociale în societăți comerciale sau asociații, obligațiuni garantate și alte instrumente financiare, cu excepția documentelor care stabilesc drepturi asupra bunurilor".

" **Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operațiuni taxabile**;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

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

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

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

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

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"(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 **intentionează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar**

fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal..

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

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 operatiunilor 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 propriilor operatiuni taxabile.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

1. Potrivit scrisorii de angajament – asistenta juridica privind posibile achizitii din data de 29.10.2009, obiectul serviciilor de asistenta prestate de x catre SC X SRL il constituie :

« Va vom oferi asistenta juridica in legatura cu **posibile achizitii de societati care activeaza in Romania in domeniul dializei.**

Serviciile juridice furnizate de catre noi vor include, fara a se limita la urmatoarele :

- asistenta in legatura cu structurarea tranzactiilor prevazute ;
- asistenta juridica pe drept corporatist si reglementari in legatura cu tranzactiile propuse ;
- desfasurarea de analize due diligence cu privire la posibilele obiective ;
- intocmirea si negocierea documentelor tranzactiei (...). »

2. Conform scrisorii din data de 20.10.2011, obiectul serviciilor prestate de X SRL il constituie :

« Va prezentam mai jos termenii angajamentului X SRL de a furniza servicii pentru X SRL **in legatura cu intentia dvs de a achizitiona serviciile de dializa ale societatii z SRL.** (...)

Analiza noastra se va baza pe conturi pro-forma pregatite de management (...).

Anexa 2

2.1 Contul de profit si pierdere :

Comentarea principalelor componente ale contului de profit si pierdere pentru anul 2009 (...) prin intrebari puse asupra :

Vanzarilor :

- recunoasterea veniturilor, stornarilor si politici contabile (...)

- daca exista informatii disponibile, observatii asupra principalilor indicatori si activitati operationale (de exemplu EBIT pe doctor, costul de personal pe doctor, rambursarile pe tratament, costul pe tratament, etc) (...)

- prezentarea unei analize a performantei operationale, indicatorilor cheie si trendurilor pe clinica, considerand anualizarea rezultatelor curente si analiza ultimelor 12 luni (...).

Costul serviciilor

- prezentarea componentei costurilor totale in functie de natura cheltuielilor (de exemplu costuri cu personalul, consumabile, medicamente, transport, chirie, (...)) si o analiza detaliata a costului pe fiecare tratament (...).

3. Conform Actului aditional 1 la scrisoarea de angajament a X SRL :

« Va scriem pentru a confirma obiectul **procedurilor suplimentare** ce urmeaza a fi efectuate de X SRL in legatura cu serviciile de analiza financiara si fiscala **pentru Serviciile de dializa ale Clinicii x SRL inainte de data la care va avea loc procesul de divizare si pentru Clinica X SRL ulterior acestei date.** »

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca obiectivul achizitiilor de servicii prestate de cele doua societati, X SRL si X SCA, il reprezinta analiza situatiei existente din punct de vedere juridic si financiar-fiscal a Clinicii X SA, cu scopul achizitiei de titluri de participare de catre **SC X SRL**.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au retinut corect in legatura cu scopul achizitiilor de servicii, ca detinerea de titluri de participare in cadrul unei societati care elizeaza activitati scutite de TVA, nu genereaza operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata in sensul prevederilor art. 126 din Codul fiscal, motiv pentru care au stabilit ca societatea si-a exercitat eronat dreptul de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta serviciilor juridice prestate de X SCA si serviciilor de consultanta prestate de X.

Prin contestatia formulata, contestatara sustine ca beneficiaza de dreptul de deducere pentru taxa aferenta acestor servicii, existenta operatiunilor taxabile neputand fi pusa la indoiala, intrucat este dovedita de realitatea serviciilor de consultanta si management prestate de contestatara societatii X (contestatara a emis facturi de consultanta si management catre X, colectand TVA in suma de x lei).

Sustinerile **SC X SRL** sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, pentru motivele ce succed :

1. In primul rand, referitor la deducerea TVA pentru serviciile aferente achizitiei unor participatii de catre o societate de tip holding implicata in administrarea societatilor in care a dobandit participatii, din hotararea data de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-16/00 Cibo Participations se retin urmatoarele:

- o societate (chiar si un holding) al carei unic scop este acela de a achizitiona participatii in alte societati si care nu se implica, direct sau indirect, **in gestionarea acestora nu are statut de persoana impozabila si nu isi poate deduce TVA** (paragr. 18 din hotarare), **in conditiile in care simpla achizitie si detinere de titluri**

de participare intr-o societate nu trebuie considerata drept activitate economica (paragr. 19 din hotarare);

- implicarea directa sau indirecta in gestionarea societatilor in care se detin participatiile, in cazul in care o *astfel de implicare presupune furnizarea de catre societatea holding a unor servicii administrative, financiare, comerciale sau tehnice supuse taxei, constituie activitate economica in sensul taxei pe valoarea adaugata* (paragr. 21 din hotarare).

- dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in amonte, inclusiv in cazul serviciilor efectuate in legatura cu achizitia de titluri de participare presupune ca sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxate in aval ce dau drept de deducere (paragr. 31 din hotarare).

2. Apoi, chiar jurisprudenta comunitara degajata din cauzele C-110/94 Inzo si C-263/03 Rompelman **consacra**, pe langa dreptul persoanelor impozabile de a-si deduce taxa aferenta achizitiilor in raport de intentia acestora de a desfasura in viitor operatiuni taxabile, si **dreptul statelor membre de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata**.

Astfel, in hotararea data in cazul C-263/03 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** 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 (paragr. 24 din hotarare). In cazurile de frauda 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 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 aceeași hotarare).

3. 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 achizițiilor de îndeplinire cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

În același sens sunt și prevederile 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".

Rezultă ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economiei 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.

4. Aplicând cele de mai sus în prezenta speta, se reține că obiectivul achizițiilor de servicii prestate de cele două societăți, X SRL și X SCA, îl reprezintă analizarea situației existente din punct de vedere juridic și financiar-fiscal a Clinicii X SA, cu scopul achiziției de titluri de participare de către **SC X SRL**. De altfel, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, obiectul de activitate al contestatarii este « activități ale holdingului. »

Potrivit jurisprudenței constante a Curții Europene de Justiție, **deoarece simpla achiziție și deținere de titluri de participare nu constituie, prin ele însele, activități economice** (hotărârea din cazul C-16/00 Cibo Participations, paragr. 19, hotărârea din cazul C-29/08 AB SKF, paragr. 28), **nici taxa plătită pentru serviciile achiziționate în legătură cu dobândirea titlurilor nu este deductibilă, nefiind aferentă unei activități economice** (hotărârea din cazul C-437/06 Securita, paragr. 30 și 31).

Faptul că societatea a încheiat cu Clinica X contractul de management din data de 01.12.2011, prin care i s-au încredințat contestatarii *organizarea, conducerea și gestionarea activității sale economice și comerciale, în schimbul unei plăți, x fiind imputernicită cu exercitarea prerogativelor de organizare a activității comerciale și reprezentarea societății în relațiile cu clienții și reprezentarea societății față de terți, fiind responsabilă pentru buna desfășurare a activității economice și comerciale*, nu prezintă relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, cătă vreme încheierea contractului respectiv nu este condiționată de deținerea de titluri de participare a managerului în cadrul societății. Prin urmare, respectivul contract putea fi încheiat cu oricare altă societate decât societatea contestată.

Mai mult, astfel cum insasi societatea subliniaza, pretul contractului de management consta in achitarea unei sume lunare/trimestriale, calculata dupa urmatorul algoritm : « cheltuieli angajate in exercitarea contractului de management x % remuneratia managerului x TVA 24 % », fara a face referire la faptul ca pretul include si sumele cheltuite pentru achizitia serviciilor ce fac obiectul cauzei supusa solutionarii.

In virtutea jurisprudentei amintite, contestatara **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada concludenta si obiectiva, din care sa rezulte legatura intre serviciile achizitionate privind obtinerea de titluri de participare la Clinica X si serviciile de management pentru care contestatara subliniaza ca a colectat TVA.**

Se retine ca activitatea desfasurata cu scopul detinerii de titluri de participare din capitalul societatii X, care desfasora activitati scutite din punct de vedere al TVA, nu este operatiune impozabila in sfera TVA, in sensul art. 126 din Codul fiscal.

Nici faptul ca in obiectul de activitate al societatii este mentionata activitatea de consultanta pentru afaceri si management, nu constituie o dovada care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, intrucat o astfel de mentiune nu creeaza decat premisa desfasurarii, in conditii de legalitate, a activitatii respective, care poate fi realizata catre terti diversi, fara nicio legatura cu serviciile achizitionate de contestatara privind obtinerea de titluri de participare la Clinica X.

Prin urmare, cum pentru exercitarea dreptului de deducere, la momentul realizarii inspectiei fiscale, **SC X SRL** nu detine dovezi privind alocarea pentru o activitate economica, taxabila a serviciilor juridice prestate de X SCA si a serviciilor de consultanta prestate de X achizitionate in vederea obtinerii de titluri de participare de la X, acesta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de x lei individualizata prin decizia de impunere nr. X emisa de AFP Sector 3.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 141, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din HG nr. 44/2004 si art. 216 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 3, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x 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 Curtea de Apel Bucuresti.