

DECIZIA NR.214

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P.- Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA si totodata s-a respins la rambursare TVA.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform mentiunii inscrise pe adresa de inaintare a actului administrativ fiscal existenta in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulate de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA si totodata s-a respins la rambursare TVA si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal.

1.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar prin ajustarea TVA deductibila ca urmare a demolarii unor constructii existente pe terenul achizitionat , societatea contestatoare, motiveaza astfel:

Potrivit contractului societatea a achizitionat de la SC F (societate in faliment) active respectiv teren si constructiile existente pe acesta.

Societatea contestatoare sustine ca intentia a fost de a achizitiona un teren in vederea construirii unui complex comercial , scop pentru care a achizitionat terenul si a obtinut autorizatiile necesare derularii acestui proiect investitional.Pe terenul achizitionat se aflau constructii, hale de productie care nu au putut integrate in proiectul investitional, fiind in stare avansata de degradare, astfel ca s-a procedat la demolarea lor.

Societatea contestatoarea mentioneaza faptul ca si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferente bunurilor achizitionate si nu este de acord cu ajustarea TVA realizata de organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.149 din Codul fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile art.149 din Codul fiscal fara a tine cont de definitia data bunurilor de capital prevazuta la art.149 alin.(1) si definitia activelor corporale potrivit art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Considera ca imobilele in cauza nu pot fi incadrate ca active corporale conform definitiei data de art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, data fiind vechimea constructiilor, stadiul avansat de degradare datorita nefolosirii precum si imposibilitatea realizarii obiectului de activitate.

Sustine ca art.149 nu este aplicabil in speta iar in conditiile in care acest articol s-ar aplica oganele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca societatea a recuperat din demolare suma de ... lei din fier vechi, ceea ce ar fi facut ca ajustarea sa fie diminuata.

Pentru considerentele aratate societatea solicita anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala cu privire la ajustarea TVA si acordarea dreptului de deducere.

2.In ceea ce priveste TVA colectata, societatea motiveaza contestatie astfel:

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta facturilor primite de la SC A emisa in baza Contractului de servicii care avea ca obiect promovarea numelui si imaginii noului centru comercial care se va construi pe platforma F, prin inchirierea unui patinoar in aer liber, pe perioada decembrie 2008-februarie 2009.

Suma reprezentand TVA dedusa de societate a fost de ... din care in conformitate cu prevederile contractuale societatea a emis factura pentru o parte din incasari, recuperand TVA in suma...lei.

Sustine ca patinoarul nu a fost o actiune benevola si gratuita de divertisment a cetatenilor municipiului ci o actiune de promovare a numelui si imaginii societatii. Publicul nu a intrat gratuit in incinta patinoarului ci pe baza de bilet de intrare.

Invoca in sustinerea contestatiei prevederile art.21 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca cheltuielile de publicitate sunt deductibile fiscal .

Din punct de vedere al TVA , invoca in sustinere prevederile art.129 alin.(5) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au colectat suplimentar TVA.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA de plata si au respins la rambursare TVA.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

Referitor la TVA stabilita suplimentar, urmare a ajustarii TVA aferenta achizitiilor de bunuri imobile , organele de inspectie fiscala precizeaza:

SC X in calitate de cumparatoare a incheiat cu SC F in calitate de vanzatoare, Contractul de vanzare -cumparare, avand ca obiect:

"Vanzarea de catre SC F , societate in faliment, prin lichidator , in urma adjudecarii de catre SC X in sedinta de supraofertare a activelor compuse din teren si constructiile descrise in Anexa 1 la Contract."

Conform cap.II, art.1 din contract, "pretul la care au fost adjudecate activele ce fac obiectul prezentului contract de vanzare cumparare este de... lei, la care se adauga TVA.

Operatiunea de vanzare imobile este scutita conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, insa societatea contestatoare a prezentat organelor de inspectie fiscala, Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.(2) din Codul fiscal, inregistrata la D.G.F.P. de SC F, prin Lichidator judiciar.

Potrivit Notificarii, data de la care se opteaza pentru taxare este.2007 iar bunurile imobile pentru care se aplica optiunea sunt cele prevazute in Contract si factura.

In baza contractului de vanzare cumparare, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile facturile fiscale emise de SC F, cu mentiunea taxare inversa, operatiunea fiind supusa masurilor de simplificare in conformitate cu prevederile art.160 alin.(2) lit.d) (perioada septembrie 2007-decembrie 2007), respectiv art.160 alin.(2) lit.b) (pe perioada ianuarie -martie 2008) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din documentele prezentate in timpul controlului (Procesul verbal de receptie provizorie a lucrarilor de demolare si Fisa mijlocului fix"Cladiri industriale", Autorizatia de desfiintare emisa de Primarie) s-a constatat ca, cladirea a fost demolata in luna februarie 2009 .

Scoaterea din evidenta contabila a cladirii demolate s-a efectuat prin articolul contabil: 6583=212 insa societatea nu a inregistrat in evidentele contabile ajustarea TVA aferenta cladirii, in conditiile in care s-a dedus TVA aferenta acestui bun imobil in baza facturilor emise de SC F.

Astfel, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.149 alin.(1), alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar TVA prin ajustarea TVA dedusa aferenta achizitionarii cladirilor, care in intervalul octombrie 2008-ianuarie 2009 au fost demolate, bunurile de capital incetandu-si astfel existenta.

2.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca:

Societatea a dedus TVA aferente serviciilor de inchiriere patinoar, alimentare cu energie electrica, furnizare de energie electrica, conform facturilor emise de prestatori si inregistrate in evidentele contabile in perioada octombrie 2008- februarie 2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prestarile de servicii inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorii SC A, SC E, SC R nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii , fapt pentru care au solicitat informatii suplimentare prin Notificare.

Reprezentantul legal in raspunsul furnizat, urmare a Notificarii, a specificat faptul ca "S-au inregistrat venituri din incasari pentru patinoar la incheierea contractului cu SC A , in baza facturii "

Prin factura s-au facturat "contravaloare bilete de intrare vandute la patinoar pe perioada 07.12.2008-27.02.2009".

Potrivit prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3) si art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA, pe perioada verificata respectiv 02.03.2006-31.03.2009, factura fiind emisa in data de 23.06.2009.

Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in temeiul prevederilor art.129 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal asimiland prestarile de servicii cu plata avand in vedere ca;

-serviciile au fost prestate in mod gratuit pentru uzul altor persoane (cetateni ai Mun. avand in vedere adresa emisa de SC X catre Consiliul Local si adresa emisa de Primarie)

-taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor respective a fost dedusa

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 02.03.2006-31.03.2009

1.Referitor la TVA stabilita suplimentar D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la ajustarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta constructiilor achizitionate conform facturilor inregistrate in evidentele contabile in conditiile in care acestea au fost achizitionate in scopul de a fi demolate.

In fapt, avand in vedere obiectul principal de activitate al societatii - "Dezvoltare (promovare) imobiliara " SC X a incheiat cu SC F Contractul de vanzare -cumparare, avand ca obiect:

"Vanzarea de catre SC F , societate in faliment, prin lichidator , in urma adjudecarii de catre SC X in sedinta de supraofertare din data de 10.08.2007 a activelor compuse din teren si constructiile descrise in Anexa 1 la Contract "

Constructiile existente pe terenul achizitionat sunt compuse din: hala vulcanizare, hala flexiblocuri, hala curele dintate, pavilion administrativ, garaj, gospodarie alimente, cantina, atelier curele trapezoidale , sopron, post de paza, hala simeringuri, gospodarie de apa rezervor, atelier intretinere si ogiciu de calcul, remisa P.S.I., sectie amestec, atelier diverse , depozit.

Dupa cum mentioneaza si in contestatia formulata, societatea a achizitionat terenul si constructiile cu scopul de a construi in complex comercial .

Conform cap.II, art.1 din contract, "pretul la care au fost adjudecate activele ce fac obiectul prezentului contract de vanzare cumparare este de.... lei, la care se adauga TVA.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, se aplica la data semnarii contractului prevederile art.160 Cod Fiscal, respectiv procedura simplificata"taxare inversa".Taxa pe valoarea adaugata poate fi datorata la data transferului de proprietate in conditiile in care legislatia fiscala se va modifica pana la acea data, urmand a se aplica prevederile legale in vigoare la data convenita pentru transferul dreptului de proprietate."

Potrivit prevederilor art.3 din contract, "Plata pretului se va face astfel:

Suma a fost achitata ca si garantie de participare la sedinta de selectionare a ofertelor prin Dispozitia de plata externa, diferenta urmand sa fie achitata in termen de cel mult 6 luni in rate lunare[...]"

La cap.III"Transferul dreptului de proprietate" se precizeaza:

Art.1."Dreptul de proprietate asupra Activelor se transmite la data achitarii integrale a pretului in contul deschis pe numele SC F.

Art.3. In termen de 5 zile de la data platii integrale a pretului, Vanzatoarea prin Lichidator, va solicita Biroului de carte funciara radierea inscrierii provizorii a dreptului de proprietate si intabularea dreptului de proprietate.Totodata va solicita radierea tuturor sarcinilor care greveaza imobilul, in conformitate cu dispozitiile art.53 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei."

Conform contractului de vanzare cumparare, mentionat, SC F a emis facturile de avans, care au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare.

In baza facturilor emise de SC F, societatea contestatoare a dedus TVA prin aplicarea masurilor de simplificare, inregistrand TVA deductibila precum si TVA colectata, evidentiata la randul 17 respectiv randul 10 din decont.

In baza facturii bunurile imobile achizitionate au fost inregistrate in evidentele contabile, in conturile:

- 211 "Terenuri"
- 2131 "Instalatii tehnice "
- 212 "Constructii"

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, cladirile au fost demolate in luna februarie 2009 asa cum rezulta din Procesul verbal de receptie provizorie a lucrarilor de demolare, Autorizatia de desfiintare emisa de Primarie si Fisa mijlocului fix "Cladiri Industriale" prezentata de societate in timpul controlului.

Organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.149 alin.(1), alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar TVA prin ajustarea TVA dedusa aferenta achizitionarii cladirilor care in intervalul octombrie 2008-ianuarie 2009 au fost demolate, bunurile de capital incetandu-si astfel existenta.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile art.149 din Codul fiscal fara a tine cont de definitia data bunurilor de capital prevazuta la art.149 alin.(1) si definitia activelor corporale potrivit art.125^{^1} din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Considera ca imobilele in cauza nu pot fi incadrate ca active corporale conform definitiei data de art.125^{^1} din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, data fiind vechimea constructiilor, stadiul avansat de degradare datorita nefolosirii precum si imposibilitatea realizarii obiectului de activitate.

In speta sunt aplicabile prevederile art.125, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.125^{^1}

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;

-art.145 alin.(2) lit.a)

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

a) operațiuni taxabile;"

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

La art.149 alin.(1) lit.a) lit.d), alin.(4) lit.a) pct.1 si lit.d), alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, a căror durată normală de funcționare este egală sau mai mare de 5 ani, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

- 1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;*
- 2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*
- 3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei*

într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se

realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare."

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În situația în care bunurile achiziționate nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile sau **isi încetează existența**, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, reprezentând taxa achitată sau datorată, aferentă operațiunilor legate de achiziția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri se ajustează integral sau parțial pentru perioada de ajustare rămasă incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În baza Contractului de vânzare-cumpărare, SC X a achiziționat de la SC F, societate în faliment, prin lichidator, în urma adjudecării în ședința de supraofertare, active compuse din teren și construcțiile descrise în Anexa 1 la Contract.

După cum am menționat și mai sus transferul dreptului de proprietate asupra Activelor se transmite la data achitării integrale a pretului în contul deschis pe numele SC F.

În baza facturii, societatea a înregistrat în evidențele contabile, în contul 212 "Construcții".

Societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă clădirilor achiziționate prin aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv înregistrând TVA deductibilă și TVA colectată în conformitate cu prevederile art.160 Cod Fiscal.

După cum rezultă din Procesul verbal de recepție provizorie a lucrărilor de demolare și Fișa mijlocului fix "Clădiri Industriale" prezentate de societate în timpul controlului, în luna februarie 2009, clădirile erau demolate.

Societatea a prezentat Autorizația de desființare emisă de Primărie din care rezultă că SC X este autorizată pentru executarea lucrărilor de desființare pentru; "Desființare clădiri, execuție piloni perimetrali pentru protecția incintei și a zonelor învecinate și organizare de șantier" pentru construcțiile.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că lucrările de demolare s-au efectuat de SC A în baza Contractului pentru efectuarea lucrărilor de demolare ale clădirii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului, încheind Procesul verbal, din care rezultă:

"La adresa la care se situează activele compuse din teren și construcțiile descrise în Anexa 1 la Contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu SC F s-a constatat la fața locului existența terenului împrejmuit cu gard din beton fără să fie identificate clădiri. La intrarea în incinta terenului se află o baracă în care își desfășura activitatea un agent de pază. Nu s-au constatat lucrări de construcție în curs de execuție."

Din documentele mai sus enumerate rezultă în mod clar că societatea contestatoare a achiziționat clădirile cu scopul de a le demola, nu a avut intenția de a le utiliza ca atare pentru realizarea de operațiuni taxabile.

În contestația formulată, societatea contestatoare recunoaște că a achiziționat terenul și construcțiile cu scopul de a construi în complex comercial.

Se retine astfel ca, SC X a dedus TVA aferenta cladirilor achizitionate in baza Contractului de vanzare cumparare si facturilor emise de SC F, cu incalcarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede in mod clar ca o persoana impozabila are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor numai in situatia in care acestea sunt destinate utilizarii in folosul activitatilor sale taxabile.

Inca de la cumparare intentia societatii era de a le demola si nu de a le utiliza ca atare, dupa cum recunoaste petenta si in contestatia formulata.

Se retine astfel ca, justificarea deductibilitatii TVA la momentul achizitiei de bunuri si servicii este conditionata de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, in speta desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor angajate de societate pentru achizitia unor bunuri imobile, mentionam ca de la data aderarii Romaniei, legislatia romana a fost armonizata cu Directiva a 6-a a C.E.E, iar prin Tratatul de Aderare, tara noastra s-a obligat sa respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curtii de Justitie Europene, motiv pentru care aceste interpretari sunt luate in considerare pentru a asigura o aplicare unitara a legii.

Astfel, potrivit deciziei C-110/94(INZO), chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art.4 din Directiva a VI-a (in prezent art.9 din Directiva 111/2006/CE) si in acest context autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul taxei pe valoarea adaugata.

La paragraful 15 din Cazul INZO se face trimitere la paragraful 22 din Cazul Curtii Europene de Justitie C-268/83(Rompelman), Curtea sustine ca activitatile economice prevazute la art.4 alin(1) din Directiva a VI-a pot consta in cateva tranzactii consecutive si aceste activitati preparatorii, cum ar fi achizitia de bunuri, de proprietati imobiliare, trebuie tratate ca reprezentand activitate economica.

La paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN unde Curtea a statuat ca este obligatia persoanei care solicita deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductibilitatii si art.4 din Directiva a VI-a nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta 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 esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deductibilitatea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Asa cum am aratat mai sus, societatea contestatoare a achizitionat, in baza Contractului de vanzare cumparare un imobil compus din teren si constructii aferente, cu scopul declarat de a nu utiliza respectivele constructii in folosul unor operatiuni taxabile, ci de a le demola.

Curtea Europeana de Justitie prin jurisprudenta sa in materie de TVA a stabilit ca este obligatia persoanei impozabile care solicita deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea

deducerii, cu alte cuvinte persoana in cauza trebuie sa -si dovedeasca intentia alocarii integrale a achizitiilor pentru care solicita deducerea in folosul unor operatiuni taxabile, ceea ce nu este cazul in speta.

Societatea contestatoare a demolat constructiile achizitionate conform Contractului de vanzare cumparare, in baza Autorizatiei de desfiintare emisa de Primarie, din care rezulta ca SC X este autorizata pentru executarea lucrarilor de desfiintare pentru;"Desfiintare cladiri, executie piloni perimetrali pentru protectia incintei si a zonelor invecinate si organizare de santier" pentru constructiile situate la adresa din...

Operatiunea de desfiintare a fost efectuata de SC A in baza Contractului pentru efectuarea lucrarilor de demolare ale cladirii, fiind intocmit Procesul verbal de receptie provizorie a lucrarilor de demolare.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, societatea contestatoare avea obligatia sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta constructiilor achizitionate si care si-au incetat existenta, deoarece imobilele au fost demolate si nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta intentie fiind exprimata de societatea contestatoare inca de la achizitia acestora.

Organele de inspectie fiscala au ajustat doar taxa pe valoarea adaugata aferenta constructiilor achizitionate cu factura si demolate.

Avand in vedere ca inca de la achizitie destinatia constructiilor era de a fi demolate, in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat taxa pe valoarea adaugata aferenta constructiilor achizitionate si care isi inceteaza existenta, stabilind suplimentar TVA, pe perioada de ajustare ramasa incluzand anul in care apare modificarea destinatiei de utilizare.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare referitor la faptul ca imobilele demolate nu pot fi incadrate ca active corporale conform definitiei data de art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, data fiind vechimea constructiilor, stadiul avansat de degradare datorita nefolosirii precum si imposibilitatea realizarii obiectului de activitate, mentionam:

Potrivit art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal **active corporale fixe reprezinta orice activ detinut pentru a fi utilizat în productia sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat tertilor sau pentru scopuri administrative, in vederea realizarii de operatiuni taxabile.**

Argumentele societatii contestatoare sunt neintemeiate, intrucat si in evidenta contabile constructiile achizitionate in baza Contractului de vanzare -cumparare au fost inregistrate in evidentele contabile in contul 212 "Constructii", deci ca active corporale fixe.

Potrivit prevederilor pct.54 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(8) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de

capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (9). Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează existența în întreprindere în cadrul perioadei de ajustare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul casării unui bun de capital după expirarea duratei normale de funcționare, dar în cursul perioadei de ajustare."

Din prevederile legale enunțate se retine faptul ca societatea contestatoare avea obligatia de a ajusta taxa pe valoarea adaugata dedusa la data achizitiei constructiilor chiar daca durata de viata a acestora ar fi expirat in conditiile in care acestea au fost demolate (casate) in cursul perioadei de ajustare.

Astfel argumentul societatii contestatoare nu este de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscal, motiv pentru care va fi respins ca neintemeiat.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "Oganele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca societatea a recuperat din demolare suma... lei din fier vechi" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Doar in situatia in care societatea contestatoare ar fi vandut cladiri sau parti de cladiri iar operatiunea ar fi fost taxabila din punct de vedere al TVA, operatiunea ar fi influentat ajustarea TVA dedusa la achizitia cladirilor.

In acest sens sunt si precizarile postate pe site MFP/INFOTVA/Atentionari.ajustari-TVA.htm:

"Ajustarea reprezinta o procedura aplicabila atunci cand s-a dedus TVA pentru un bun de capital si ulterior in perioada de ajustare bunul este vandut in regim de scutire, ori este casat, ori isi inceteaza existenta in cadrul activitatii companiei respective din orice alt motiv decat vanzarea cu TVA."

In fapt, societatea contestatoare nu a livrat in regim de taxare parti de cladire iar pentru vanzarea de deseuri feroase rezultate din demolare petenta a efectuat o livrare de deseuri feroase pentru care a emis facturi fara TVA in conformitate cu prevederile art.160 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care urmeaza a se respinge afirmatiile petentei cu privire la acest capat de cerere.

Prin urmare, in conditiile in care societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta constructiilor achizitionate in baza Contractului de vanzare cumparare si facturii si apoi a procedat la demolarea acestora, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat taxa pe valoarea adaugata deductibilasi au respins la rambursare TVA.

Pe cale de consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X pentru acest capat de cerere.

2.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, contestata de societate mentionam:

Cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca punerea la dispozitie a unui bun in mod gratuit, pentru care taxa a fost dedusa la momentul achizitiei , constituie operatiune asimilata livrarii de bunuri si taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, pe perioada octombrie 2008-martie 2009, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza urmatoarelor facturi:

-TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii inchiriere patinoar, emise de SC A in baza Contractului de servicii potrivit caruia:

"A va inchiria catre Client un sistem de patinoar, inclusiv toate accesoriile relevante si va administra, intretine si opera sistemul de patinoar pe parcursul unei perioade operationale de 3 luni, incepand cu data de 1 Decembrie 2008 si pana in data de 28 Februarie 2009".

La art.3 "Obligatiile A" se precizeaza urmatoarele:

[...]

f)-sa tipareasca cu aprobarea prealabila in scris a Clientului, sa inregistreze la autoritatile fiscale si sa vanda bilete pentru accesul la patinoar/bilete de intrare si bilete pentru inchirierea / ascutirea patinelor.

g)-sa administreze contabilitatea tuturor banilor primiti in legatura cu operatiunile mai sus mentionate

h)-sa transfere catre Client, in baza facturilor acestuia din urma, dupa deducerea impozitelor relevante care se datoreaza pentru acest tip de activitate, restul veniturilor generate de biletele de acces la patinoar si biletele pentru inchirierea patinelor".

In actul aditional nr.1 la Contractul de servicii se specifica faptul ca SC X are obligatia de a asigura alimentarea cu curent electric si de asemenea, faptul ca toate costurile consumului de energie vor fi suportate de acesta.

-In baza facturilor emise de SC E reprezentand contravaloare " alimentare cu energie electrica, patinoar" societatea contestatoare a dedus TVA

-In baza facturilor emise de SC R" reprezentand contravaloare furnizare de energie electrica patinoar, societatea contestatoare a dedus TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prestarile de servicii inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorii A, SC E, SC R nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii , fapt pentru care au solicitat informatii suplimentare SC X, prin Notificare.

Reprezentantul legal in raspunsul furnizat, urmare a Notificarii, a specificat faptul ca "S-au inregistrat venituri din incasari pentru patinoar la incheierea contractului cu AI , in baza facturii din /23.06.2009" si s-a colectat TVA aferenta.

Avand in vedere ca factura prezentata in sustinere de reprezentantul societatii a fost emisa ulterior perioadei verificate, organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA este exigibila la data prestarii serviciilor (decembrie 2008-februarie 2009) motiv pentru care au colectat suplimentar TVA aferenta facturii, in temeiul prevederilor art.134 alin.(1), alin.(2), alin.(3) si art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste justificarea diferentei de TVA pentru care societatea nu a prezentat dovezi din care sa rezulte ca prestarea de servicii a fost utilizata in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare acesteia, prin Notificare.

In raspunsul la Notificare cu privire la spatiul public pe care a fost amplasat patinoarul, societatea contestatoare precizeaza ca:

"In ceea ce priveste documentele in baza carora s-a solicitat spatiul public pe care s-a amplasat patinoarul anexam urmatoarele inscrisuri:

-adresa emisa de SC X in care se specifica **"Am fost instiintati de planul autoritatilor de a construi un patinoar in folosul cetatenilor"**

-adresa emisa de Primarie, in care se precizeaza:

"Luand in considerare propunerea dumneavoastra de cooperare in vederea extinderii investitionale private prin construirea unui patinoar public, va rugam sa prezentati oferta investitionala si conditiile de parteneriat public -privat, cu precizari privind asistenta financiara si organizationala in dezvoltarea acestei investitii in beneficiul Municipiului.

Astfel s-a constatat ca:

-serviciile au fost prestate in mod gratuit pentru uzul altor persoane (cetateni ai Mun. avand in vedere adresa emisa de SC X catre Consiliul Local si adresa emisa de Primarie)

-taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor respective a fost dedusa

Se retine ca societatea a dedus TVA aferenta serviciilor de inchiriere patinoar, alimentare cu energie electrica a acestuia, furnizare de energie electrica din care societatea a colectat (cu intarziere) suma de... prin emiterea facturii din 23.06.2009, diferenta de... lei fiind asimilata de organul de inspectie fiscala unei prestari de servicii cu plata avand in vedere documentele prezentate de societate in timpul inspectiei fiscale.

2.1. In ceea ce priveste diferenta de ... lei reprezentand TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, mentionam:

La art.129 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

"4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane."

Din prevederile legale enuntate utilizarea temporata a bunurilor în scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane este asimilata unei prestari de servicii cu plata daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial.

De asemenea, prestarile de servicii efectuate in mod gratuit catre o persoana , in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica reprezinta o prestare de servicii cu plata cuprinse in sfera taxei pe valoarea adaugata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada octombrie 2008-martie 2009, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta facturilor reprezentand contravaloare servicii inchiriere patinoar, emise de SC A, facturilor reprezentand contravaloare " alimentare cu energie electrica, patinoar" emise de SC E si facturilor reprezentand contravaloare furnizare de energie electrica patinoar emise de SC R.

Din raspunsurile la Nota explicativa , reprezentantul legal al societatii se retine faptul ca patinoarul inchiriat de la SC A a fost amplasat pe spatiul public apartinand Primariei, **patinoarul fiind construit in folosul cetatenilor** .

De asemenea, se retine faptul ca, potrivit art.3 "Obligatiile A" din Contractului de servicii , SC A avea urmatoarele obligatii :

[...]

f)-sa tipareasca cu aprobarea prealabila in scris a Clientului, sa inregistreze la autoritatile fiscale si sa vanda bilete pentru accesul la patinoar/bilete de intrare si bilete pentru inchirierea / ascutirea patinelor.

g)-sa administreze contabilitatea tuturor banilor primiti in legatura cu operatiunile mai sus mentionate

h)-sa transfere catre Client, in baza facturilor acestuia din urma, dupa deducerea impozitelor relevante care se datoreaza pentru acest tip de activitate, restul veniturilor generate de biletele de acces la patinoar si biletele pentru inchirierea patinelor".

In sustinere societatea a prezentat factura din **23.06.2009** prin care s-a facturat "contravaloare bilete de intrare vandute la patinoar pe perioada 07.12.2008-27.02.2009", insa aceasta a fost inregistrata in evidentele contabile ulterior perioadei verificate.

Din prevederile legale enuntate mai sus se retine ca prestarile de servicii efectuate in mod gratuit pentru uzul altor persoane si pentru care taxa pe valoarea adaugata a fost dedusa total sau partial reprezinta prestari de servicii efectuate cu plata, cuprinse in sfera taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca serviciile au fost prestate in mod gratuit pentru uzul altor persoane (cetateni ai Mun. avand in vedere adresa emisa de SC X catre Consiliul Local si adresa emisa de Primarie) iar taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor respective a fost dedusa, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat diferenta de TVA, luand in considerare suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii.

Potrivit art.137 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:
d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), **suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.**"*

Avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei si prevederile legale invocate in speta , se retine ca prestarile de servicii efectuate in mod gratuit pentru uzul altor persoane, in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a

societatii si pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adaugata reprezinta prestare de servicii cu plata si este cuprinsa in sfera taxei pe valoarea adaugata iar baza de impozitare in speta o constituie suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii, motiv pentru care se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste argumentul societatii ca operatiunea se incadreza la art. art.21 alin.(2) lit.d) si art.129 alin.(5) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind o actiune de promovare a numelui si imaginii societatii (reclama si publicitate", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca in perioada verificata SC X a mai incheiat contracte de publicitate si promovare a imaginii firmei-presa, radio, TV, internet, in spatii publice etc.

Organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a TVA aferenta contravalorii acestor servicii dupa cum rezulta din informatiile prezentate la pag.14 in Raportul de inspectie fiscala, respectiv:

-Contractul cadru de promovare incheiat cu SC C al carui obiectiv este realizarea serviciilor de publicitate, creatie, media productie BTL, reclama, targuri si expozitii, marketing, mercantizare, POS si promovare pentru client.

Contractul incheiat cu SC U, al carui obiect este:

-a) analiza proiectelor si a marilor inregistrate ale clientului in vederea oferiiri unei consultante strategice si exacte pentru a promova produsele si serviciile clientului

-b) crearea pentru client a conceptelor, ideilor publicitatii si promovarii planurilor de productie, materializate in campanii publicitate in presa, radio si televiziune precum si in materiale promotionale ca: brosure, cataloage, CD-uri de prezentare, evenimente speciale, pagini de internet, web.

-c) realizarea tuturor planurilor media, incluzand cumpararea si plasarea reclamelor in presa, radio, TV, internet, in spatii publice, etc.

[...]

-f) cooperarea pe termen lung din punct de vedere a relatiilor publice, promoveaza proiectului investitorului pe piata romaneasca, mentinand si intarind informatia consumatorului roman, creand o atmosfera pozitiva in jurul proiectului in urma comunicatelor de presa si a evenimentelor organizate (conferinte de presa, intalniri, prezentari).

Astfel, nu se mai justifica motivatia petentei conform careia "efectul dorit de societate a fost obtinut prin promovarea numelui firmei in ziarele locale si posturi de radio, TV" intrucat acelasi obiect il aveau si contractele anterior mentionate.

2.2.Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de ... lei, mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca factura din 23.06.2009 a fost emisa ulterior momentului la care a intervenit faptul generator astfel incat in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA la data exigibilitatii TVA.

Astfel, la art.134 alin.(1) si art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

-art.134

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

-art.134¹

*"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau **la data prestării serviciilor**, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."*

Potrivit prevederilor legale invocate se retine ca faptul generator intervine la data la care au fost prestate serviciile .

Astfel, in speta faptul generator a intervenit in perioada 07.12.2008-27.02.2009, cand s-au prestat serviciile si s-a incasat contravaloarea biletelor.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia "societatea noastra a emis factura pentru o parte din incasari, recuperand TVA in suma de ... lei " nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care s-a constatat ca factura a fost emisa ulterior perioadei verificate respectiv 02.03.2006-31.03.2009.

In aceste conditii se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat TVA aferenta biletelor de intrare vandute la patinoar , la data prestarii serviciilor , motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

In conditiile in care, ulterior perioadei supuse controlului fiscal, societatea a inregistrat in evidentele contabile factura, a colectat TVA si a declarat-o bugetului de stat prin Decont de TVA, facem precizarea ca societatea poate regularizarea TVA prin decontul de TVA aferent perioadei fiscale ulterioare, prin inscrierea sumei la randul de regularizari, conform prevederilor art.156 (2) "Decontul de taxa" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a evita dubla impozitare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de de SC X

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.