



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Brasov



Str. Mihail Koglniceanu, nr. 7
Brasov
Tel: 0268.547726
Fax: 0268.547730
E-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA NR.1322

Directia generala a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei 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 din suma solicitata la rambursare s-a admis la rambursare TVA si s-a respins la rambursare TVA. SC X contesta TVA respinsa la rambursare prin Decizia de impunere.

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 si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. Brasov, 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. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a respins la rambursare TVA, motivand astfel:

Societatea a incheiat cu SC D, antecontractul de vanzare cumparare , avand ca obiect vanzarea de SC D respectiv cumpararea de SC X a unui numar de ... apartamente, ...spatii de parcare si ... spatii de depozitare impreuna cu cotele partilor comune aferente acestora, situate in Complexul Rezidential M.

Pretul total al imobilelor prevazute in antecontractul incheiat este de ... euro+TVA urmand a fi achitat astfel:

- 20% avans adica suma de ... euro+TVA in termenele si conditiile stabilite
- 80% la semnarea contractului de vanzare-cumparare in forma autentica si transferarea dreptului de proprietate asupra imobilelor.

Contestatoarea sustine ca avansul a fost achitat astfel:

- suma de ... euro a fost achitat de catre asociatul N in baza unui contract de rezervare incheiat intre dl. N si SC D, anterior infiintarii SC X.

Ulterior Contractul de rezervare a fost cesionat societatii prin Contractul de cesiune a contractului de rezervare, potrivit caruia SC X a preluat toate drepturile si obligatiile cesionarului derivand din contractul de rezervare, devenind in acest fel parte a acestuia.

- suma de ... euro a fost achitata in conformitate cu prevederile contractului de cesiune a contractului de rezervare

-suma de... +TVA a fost achitata in baza Antecontractului fiind virata intr-un cont escrow deschis pe numele SC X la Piraeus Bank Sucursala Brasov

Contestatoarea mentioneaza faptul ca pentru sumele virate catre SC X, aceasta a emis facturi.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta sumelor platite cu titlu de avans, conform facturii, in temeiul prevederilor art.11, art.134², art.145 din Codul fiscal , ignorand conditiile stabilite in mod imperativ de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achiziei de bunuri respectiv conditiile impuse de art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 din Codul fiscal.

Sustine faptul ca factura in cauza a fost emisa cu respectarea conditiilor impuse de art.155 alin.(5) din Codul fiscal si a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii, indeplinind astfel conditiile legale privind deductibilitatea TVA.

Precizeaza faptul ca, oricare ar fi sumele platite de catre asociatii SC X catre SC D anterior infiintarii societatii, prin incheierea Contractului de cesiune, SC X a devenit parte a Contractului de rezervare, urmand ca toate efectele juridice ale acestui contract sa se produca fata de societate, drept pentru care factura a fost evidentiata in contabilitatea societatii, aceasta fiind emisa pe numele societatii.

Contestatoarea sustine ca in Raportul de inspectie fiscala, referitor la TVA in valoare de ... lei s-au retinut gresit urmatoarele aspecte:

-suma de... din care TVA in valoare de ...lei a fost incasata de SC D de la persoana fizica N, anterior infiintarii societatii verificate

-faptul ca intre asociatul N si societate s-ar fi incheiat Contractul de cesiune al Contractului de rezervare anterior infiintarii societate verificate.

Astfel, contestatoarea sustine ca are dreptul de deducere a TVA in valoare de ... lei inscrisa in aceasta factura .

In ceea ce priveste TVA in valoare de... lei inscrisa in facturile reprezentand contravaloare avans, emise de SC X contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au respins in mod eronat la deducere TVA, pe motiv ca:

- in perioada cuprinsa intre data achitarii avansurilor pentru investitii si luna decembrie 2008 societatea nu a inregistrat operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere

-in perioada cuprinsa intre data facturarii avansurilor pentru investitii si data incheierii raportului de inspectie fiscala nu s-au mai derulat niciun fel de tranzactii intre cele doua societati

-SC X in calitate de furnizor prestator se afla in procedura de insolventa

-la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu se cunoaste destinatia imobilelor pentru care s-au achitat "Avansuri de rezervare",

invocand in sustinere prevederile art.11, art. 134², art.145 si art.149 din Codul fiscal.

Contestatoarea considera ca netemeinice si nelegale constatarile organelor de inspectie fiscala din urmatoarele motive:

In baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul Fiscal , care consacra la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata este permisa deducerea taxei chiar daca persoana impozabila nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, 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 acestor activitati economice.

De asemenea sunt invocate prevederile art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile pct.66 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca

intentia societatii de a realiza operatiuni taxabile emana din documentele intocmite cu privire la achizitia celor...de apartamente.

Totodata, invoca in sustinere deciziile Curtii Europene de Justitie si anume:

-solutia data in cauzele reunite C110/98 la C-147/98 Gabalfrisa potrivit careia "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"

-solutia data in Cauza 268/83 Ropelman, privind armonizarea legislatiei privind TVA, conceptul de persoana taxabila si activitate economica in sensul art.4 din Directiva a sasea a Consiliului 77/388/EEC

-solutia data in Cauza C 400/98 Breitsohl privind armonizarea legislatiei privind TVA si interpretarea art.4 , 17 si 28 din Directiva a sasea a Consiliului 77/388/EEC privind statutul persoanei impozabile si exercitarea dreptului de deducere in caz de neindeplinire a activitatii economice avute in vedere, inainte de prima inregistrare a TVA.

Contestatoarea sustine ca art.17 din Directiva a sasea (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 unor conditii prevazute de legislatia nationala.Astfel, argumentele organelor de inspectie fiscala privind respingerea deductibilitatii TVA nu sunt valabile.

In contestatia formulata SC X sustine ca a indeplinit toate conditiile cerute de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de bunuri, respectiv conditiile impuse de art.145,art.146 si 155 alin.(5) in Codul fiscal.

Refuzul organelor de inspectie fiscala de a rambursa TVA aferenta avansului achitat, pe motiv ca SC D se afla in prezent in procedura insolventei, nu poate fi retinuta intrucat legislatia fiscala in vigoare nu conditioneaza justificarea deducerii taxei aferente achizitiilor de dovedirea proprietatii asupra bunurilor achizitionate ci de dovedirea intentiei persoanei impozabile de a utiliza bunurile in folosul viitoarelor operatiuni taxabile.

Mentioneaza faptul ca societatea s-a inregistrat la masa credala a SC D si urmeaza ca in cadrul acestei proceduri sa se stabileasca cum va dobandi dreptul de proprietate asupra imobilelor, astfel incat sa poata incepe desfasurarea de operatiuni taxabile.

Conditia ca bunurile sa fie proprietatea contribuabililor pentru a justifica deducerea taxei aferente intrarilor nu mai este prevazuta de legislatia fiscala incepand cu luna iunie 2002, astfel ca organele de inspectie fiscala au conditionat in mod eronat deductibilitatea TVA de momentul transferului dreptului de proprietate.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate in sustinere, contestatoarea solicita anularea Deciziei de impunere si Raportul de inspectiei fiscala si recunosterea caracterului deductibil TVA si totodata restituirea TVA.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala, din suma de... lei reprezentand TVA solicitata la rambursare, au respins la rambursare TVA in valoare de ... lei si au admis la rambursare TVA in valoare de ...lei.

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

TVA este aferenta avansurilor facturate de SC D catre SC X, conform facturilor, pentru rezervarea unor apartamente, spatii de parcare in complexul rezidential M din jud.Brasov, conform Contractului de parteneriat.

Contravaloarea avansurilor pentru lucrarile de constructie a fost inregistrata de societate in contul 232"Lucrari/ investitii in curs", la data de 31.12.2008.

Pentru justificarea avansurilor reprezentand "rezervare apartament conform contract" , societatea a prezentat urmatoarele documente:

-Contractul de rezervare, incheiat intre SC D in calitate de dezvoltator imobiliar si d-l.N in calitate de client, avand obiect rezervarea pana la data de 15 mai 2008 a... de apartamente impreuna cu cota parte a partii comune si terenul aferent acestora si ... de spatii de parcare si spatii de depozitare situate in Complexul rezidential M.

-Contractul de cesiune a contractului de rezervare, incheiat in data de 15.02.2008 intre d-l. N in calitate de cedent si SC X in calitate de cesionar prin care cedentul cesioneaza toate drepturile si obligatiile decurgand din Contractul de rezervare catre cesionar , cesionarul devenind astfel parte a acestuia.

-Contractul de parteneriat incheiat intre SC D in calitate de dezvoltator imobiliar si SC X in calitate de investitor ; obiectul contractului consta in colaborarea dintre parti cu buna credinta pentru promovarea si vanzarea celor.. unitati aflate in Complexul rezidential M.

-Contractul de cont escrow incheiat intre Banca Piraeus Bank Romania SA Bucuresti in calitate de agent de escrow, SC X in calitate de deponent si intre SC D in calitate de beneficiar , potrivit caruia avansul vanzarii sa fie achitat prin cont escrow dupa momentul incheierii Anteacontractului.

-13 Conventii de investitii incheiate in data de 25.02.2008 intre SC X si asociatii acesteia, persoane fizice sau juridice, in baza carora asociatii au finantat investitia; sumele au fost inregistrate in contul 462 "creditori diversi" analitic distinct pentru sumele achitate catre SC D pana la data de 18.12.2007, si in contul 167 "Alte imprumuturi si datorii asimilate" pentru sumele achitate dezvoltatorului imobiliar dupa data de 14.04.2008.

In timpul controlului societatea a prezentat urmatoarele documente apartinand SC D si anume:

-Autorizatia de construire eliberata de Primarie, termenul de valabilitate al autorizatiei fiind de 12 luni de la data emiterii, durata de executie fiind de 24 luni calculata de la data inceperii lucrarilor.

-Extrasele C.F. pentru terenurile apartinand dezvoltatorului imobiliar, acestea totalizand suprafata de.. teren.

In vederea stabilirii realitatii si legalitatii documentelor inregistrate in contabilitate in perioada 01.02.2008-31.12.2008, organele de control au solicitat, prin adresa, organelor de specialitate din cadrul D.G.F.P.Bucuresti efectuarea unui control incrucisat in legatura cu operatiunile derulate intre SC X in calitate de beneficiar si SC D in calitate de furnizor/ prestator.

A.F.P.Bucuresti Sector 3-Activitatea de Inspectie Fiscala a transmis la D.G.F.P.Brasov, in data de 27.07.2009, Procesul verbal incheiat cu ocazia controlului incrucisat efectuat la SC D, din care rezulta urmatoarele:

-Reprezentantii legali ai SC D, conform Certificatului constatator eliberat de ORC, sunt persoane fizice cu domiciliul in Irlanda

-Conform actului constitutiv si certificatului constatator eliberat de ORC, SC D nu are in obiectul de activitate executarea de "Lucrari de constructii".

-Societatea detine terenuri situate in Brasov- or.Ghimbav conform Contractelor de vanzare-cumparare; Autorizatia de construire emisa de Primarie pentru ansamblu de locuinte S+P+2E, organizare de santier, imprejmuire etapa I.

-Sumele achitate de SC X catre SC D pentru realizarea proiectului rezidential si documentele in baza carora s-au derulat astfel:

-Initial suma a fost incasata de la d-l N de SC D ca reprezentand rezervare apartament , conform facturilor emise de aceasta societate.

-Ulterior SC D a stornat aceste facturi si a emis o noua factura catre SC X, factura care se gaseste inregistrata in evidentele contabile ale acestei societati(jurnal de vanzari, deconturi TVA).

-SC D a inregistrat in contabilitate in jurnalele de vanzari si deconturi de TVA si facturile emise catre SC X,

-SC D nu dispune de materiale de constructii, forta de munca si baza materiala necesara executarii complexului rezidential” M” in acest scop fiind incheiat contractul de antrepriza cu SC C.

Conform Certificatului Constatator eliberat de ORC si Certificatul emis de Tribunalul Bucuresti- Sectia Comerciala, SC D se afla in procedura generala de Reorganizare judecatoreasca in baza Legii nr.85/2006 privind insolventa.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca informatiile din Procesul verbal incheiat cu ocazia controlului incrucisat efectuat la SC D nu sunt de natura sa probeze realitatea/legalitatea operatiunilor derulate intre cele doua societati astfel ca prin adrese, s-au solicitat A.F.P.Sector3 Bucuresti informatii suplimentare cu privire la natura relatiilor derulate intre cele doua societati.

A.F.P.Sector3 Bucuresti, prin procesul verbal, precizeaza urmatoarele:

In perioada 01.09.2008-31.12.2009 nu s-au mai emis facturi catre niciun client.

In data de 02.04.2009 s-a facut notificare pentru deschiderea procedurii de insolventa catre SC D si SC X s-a inregistrat la masa credala .

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii documentelor prezentate de catre contestatoare in timpul controlului si avand in vedere procesele verbale de control incrucisat intocmite de A.F.P.Sector 3 Bucuresti la SC D au respins la deductibilitate TVA din urmatoarele motive:

-TVA aferenta facturilor de avans care au fost incasate de SC D de la P.F. N, cetatean britanic -anterior infiintarii societatii verificata.

Contractul de cesiune a fost incheiat anterior datei de infiintare a societatii verificata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X si-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA iar SC D a stornat eronat facturile emise pe numele P.F. N, in conditiile in care nu a restituit banii persoanei fizice si a emis factura pe numele SC X.

In conformitate cu prevederile art.11, art.134², art.145, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor de avas achitate de catre PFN..

-TVA in valoare de ... lei a fost respinsa la deductibilitate din urmatoarele motive:

- in perioada cuprinsa intre data achitarii avansurilor pentru investitii si luna decembrie 2008 societatea nu a inregistrat operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere

-in perioada cuprinsa intre data facturarii avansurilor pentru investitii si data incheierii raportului de inspectie fiscala nu s-au mai derulat niciun fel de tranzactii intre cele doua societati

-SC D in calitate de furnizor prestator se afla in procedura de insolventa

-la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu se cunoaste destinatia imobilelor pentru care s-au achitat “Avansuri de rezervare”,

fiind incalcate prevederile art.145 si art.149 din Codul fiscal.

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

Perioada verificata: 01.02.2008 - 31.12.2008

1. In ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare, contestata de societate, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inscrisa in facturile reprezentand avans rezervare apartament conform contract de cesiune a contractului de rezervare , antecontractului de vanzare-cumparare, in conditiile in care termenul de incheiere a contractului de vanzare- cumparare prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentelor in cauza a expirat, acesta fiind 30.06.2009, iar societatea promitenta vanzatoare se afla in insoventa.**

In fapt, TVA este aferenta urmatoarelor facturilor reprezentand contravaloare "avans rezervare apartament conform contractului" , emise de SC D catre SC X.

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii documentelor prezentate de catre contestatoare in timpul controlului si avand in vedere Procesele verbale de control incrucisat, intocmite de A.F.P.Sector 3 Bucuresti la SC D au respins la deductibilitate TVA din urmatoarele motive:

-TVA aferenta facturilor 1 si 2 a fost incasata de SC D de la P.F. N cetatean britanic anterior infiintarii societatii verificata iar Contractul de cesiune a fost incheiat anterior datei de infiintare a societatii verificata.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca SC X si-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA iar SC D a stornat eronat facturile emise pe numele P.F. N, in conditiile in care nu a restituit banii persoanei fizice si a emis factura pe numele SC X

-TVA in valoare de ... lei a fost respinsa la deductibilitate din urmatoarele motive:

- in perioada cuprinsa intre data achitarii avansurilor pentru investitii si luna decembrie 2008 societatea nu a inregistrat operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere

-in perioada cuprinsa intre data facturarii avansurilor pentru investitii si data incheierii raportului de inspectie fiscala nu s-au mai derulat niciun fel de tranzactii intre cele doua societati

-SC D in calitate de furnizor prestator se afla in procedura de insolventa

-la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu se cunoaste destinatia imobilelor pentru care s-au achitat "Avansuri de rezervare",

Contestatoarea sustine ca avansul in a fost achitat catre SC D, astfel:

-suma de ... euro a fost achitat de catre asociatul N in baza unui contract de rezervare incheiat intre dl. N si SC D , anterior infiintarii SC X.

Ulterior Contractul de rezervare a fost cesionat societatii prin Contractul de cesiune a contractului de rezervare, potrivit caruia SC X a preluat toate drepturile si obligatiile cesionarului derivand din contractul de rezervare, devenind in acest fel parte a acestuia.

-suma de ... euro a fost achitata in conformitate cu prevederile contractului de cesiune a contractului de rezervare

-suma de ...euro +TVA a fost achitata in baza Antecontractului de vanzare-cumparare fiind virata intr-un cont escrow, deschis pe numele SC D la Piraeus Bank Sucursala Brasov.

In ceea ce priveste TVA respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala pe motiv ca avansul a fost achitat de asociatul societatii dl. N in baza Contractului de rezervare, anterior infiintarii societatii, contestatoarea sustine ca prin incheierea Contractului de cesiune, SC X a devenit parte a Contractului de rezervare, urmand ca

toate efectele juridice ale acestui contract sa se produca fata de societate, drept pentru care factura a fost emisa pe numele societatii si a fost evidentiata in contabilitatea societatii.

Contestatoarea solicita ca TVA aferenta facturii sa aiba acelasi regim juridic cu restul sumelor solicitate la rambursare.

In ceea ce priveste TVA inscrisa in facturile reprezentand contravaloare avans, emise de SC D, contestatoarea sustine ca a indeplinit toate conditiile cerute de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de bunuri, respectiv conditiile impuse de art.145,art.146 si 155 alin.(5) in Codul fiscal.

Sustine ca potrivit prevederilor art.11 coroborat cu art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct.66 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata este permisa deducerea taxei chiar daca persoana impozabila nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, **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 acestor activitati economice.

Totodata, invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si solutiile date in cauzele C110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, C 268/83 Rompelman,C 400/98 Breitsohl.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In decembrie 2007, s-a incheiat Contractul de rezervare intre SC D in calitate de dezvoltator imobiliar si dl.N in calitate de client, avand ca obiect rezervarea pana in mai 2008 a ... de apartamente impreuna cu cota parte a partii comune si terenul aferent acestora si .. de spatii de parcare si spatii de depozitare situate in Complexul rezidential M .

Potrivit cap.V din Contract "Pretul si Modalitatea de plata":

"Pretul de rezervare este de... euro+TVA, reprezentand ...euro+TVA /apartament, spatiu de parcare si spatii de depozitare.TVA-ul va fi platibil pana in ianuarie 2008.

Plata se face in euro , in contul bancar al dezvoltatorului imobiliar".

In baza acestui contract SC D a emis catre P.F. N , facturi reprezentand contravaloare rezervare.

In februarie 2008 s-a incheiat Contractul de cesiune a contractului de rezervare, intre P.F. N in calitate de cedent si SC X in calitate de cesionar prin care cedentul, prin care cedentul cesioneaza toate drepturile si obligatiile decurgand din Contractul de rezervare catre cesionar , cesionarul devenind astfel parte a acestuia.

Potrivit punctului 4 din Contractul de cesiune" Pretul prezentului contract este de ...euro si va fi platit de catre cesionar la solicitarea cedentului"

Ulterior, SC D a stornat aceste facturile emise pe munele PF N si a emis facturile pe numele SC X. , cu mentiunea "avans rezervare apartament conform contractului".

Din procesele verbale de control incrucisat rezulta ca facturile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile respectiv jurnale de vanzari si deconturi de TVA ale SC D.

In aprilie.2008, s-a incheiat Antcontractul de Vanzare -Cumparare, intre SC D in calitate de promitent vanzator si SC X in calitate de promitent -cumparator, avand ca obiect:

“Promitentul vanzator se obliga sa vanda la pretul, conditiile si termenii stipulati in prezentul antecontract de vanzare-cumparare, ...de apartamente care vor fi finalizate in termenul stipulat la art.5.1 de mai jos,... de spatii de parcare si ...spatii de depozitare si de asemenea si cotele indivize ale partilor comune ale Condominiului si ale terenului. Apartamentele vor face parte din faza 1 a Proiectului Complexului Rezidential M, asa cum este descris in Anexa 1 a prezentului Antecontract denumita “detaliile apartamentelor”.

La art.4 din Contract “Pret” se mentioneaza:

“4.1. Pretul total si final al Proprietatii este echivalentul in ron, la cursul de schimb al Bancii Nationale Romane, din ziua platii,.Pretul proprietatii este fix si nu poate fi schimbat. [...]

4.3 . Avansul pretului, reprezentand 20 % din pretul total al Proprietatii, va fi platit dupa cum urmeaza:

4.3.1. Suma de ...euro +TVA a fost deja transferata in contul bancar al Promitentului Vanzator de catre Promitentul cumparator pe baza Contractului de rezervare incheiat intre SC D si PF N in data de 14.12.2007.

4.3.2. Suma de... euro+TVA va fi transferata la momentul semnarii prezentului Antecontract de vanzare -cumparare de catre Promitentul Cumparator in contul Escrow.

Agentul Escrow va transfera aceasta suma in doua etape, dupa cum urmeaza:

-50% din avans va fi transferata Promitentului vanzator cand aceasta va prezenta Agentului Escrow Autorizatia de construire in original pentru Complexul Rezidential M.

-restul de 50% din avans va fi transferat dupa finalizarea spatiilor de parcare subterane ale Proprietatii, pe baza verificarii constructiei de catre Managerul de proiect , si acceptat de catre persoana autorizata a bancii, care va certifica finalizarea spatiilor de parcare subterane.”

4.4 Diferenta de pret insumand ... euro+TVA, reprezentand 80% din valoarea Proprietatii, va fi platita atunci cand complexul Rezidential va fi finalizat si Contractul de vanzare-cumparare va fi incheiat in fata unui notar public.

4.5.Pentru suma platita conform prezentului antecontract Promitentul Vanzator se angajeaza sa emita o factura in maximum 2 zile de la data cand Agentul Escrow va elibera astfel de sume”

Art.5”Termene”

“5.1.Conform art.6 al prezentului Antecontract, **Promitentul Vanzator se obliga sa finalizeze si sa vanda Proprietatea, Promitentului Cumparator pana la data de 30.06.2009 cel tarziu.”**

La pct.10.8 din contract se specifica faptul ca **“Prezentul antecontract nu transfera dreptul de proprietate”**

In data de 09.04.2008 s-a incheiat Contractul de parteneriat intre SC D in calitate de dezvoltator imobiliar si SCX in calitate de investitor ; obiectul contractului consta in colaborarea dintre parti cu buna credinta pentru promovarea si vanzarea celor ... unitati aflate in Complexul rezidential M, dupa cum se arata si in Anexa 1 a Contractului de rezervare”

Din Contractul de cont escrow incheiat intre Banca Piraeus Bank Romania SA Bucuresti in calitate de agent de escrow, SC X in calitate de deponent si intre SC D in calitate beneficiar , in baza caruia avansul vanzarii sa fie achitat prin cont escrow dupa momentul incheierii Antecontractului, se precizeaza la pct.3”Obligatia Partilor”:

3.1. Deponentul va transfera suma... euro+TVA echivalent ron pana cel mai tarziu data de 16.04.2008, pe care s-a obligat sa plateasca cu titlu de "avans" Beneficiarului potrivit conditiilor mentionate in Contract si pentru care s-a convenit depozitarea in sistem Escrow in Contul de Escrow deschis la Banca.

3.3 Fondurile se deblocheaza in doua transe, la data la care Agentul Escrow primeste inscrisurile prevazute la art.4.3.2. din Antecontractul de vanzare cumparare, astfel:

-plata primei sumei de 50% din Avans , adica ... euro +TVA echivalent Ron va fi efectuata catre Beneficiar daca pana la data de 30.06.2008, Promitentul Vanzator prezinta Bancii originalul Autorizatiei de Constructie pentru Complexul rezidential M.

-plata celei de a doua sume de 50% din Avans, adica ... Euro +TVA echivalent Ron va fi efectuata de catre Agentul Escrow catre Beneficiar daca pana la data de 30.09.2008, Promitentul Cumparator prezinta Bancii un exemplar original al Situatiei de lucrari privind edificarea fundatiilor si a parcarii subterane avizata de SC G, modelul Situatiei de Lucrari face obiectul anexei 1, parte la prezentul Contract de Cont Escrow.

3.5. Daca pana la data de 30.06.2008, Agentul Escrow nu primeste un exemplar al Autorizatiei de Constructie, Banca va returna toate sumele din Contul escrow in contul Deponentului fara indeplinirea altei formalitati; sumele necare platii comisionelor de transfer vor fi suportate de beneficiar.

Daca pana la data de 30.09.2008, Agentul Escrow nu primeste un exemplar al Situatiei de lucrari mai sus mentionate, Banca va returna sumele ramase din Contul escrow in contul Deponentului, fara indeplinirea altei formalitati."

La dosarul contestatiei sunt prezentate si 13 Conventii de investitii incheiate in data de 25.02.2008 intre SC X si asociatii acesteia, persoane fizice sau juridice, printre care si d-l N, in baza carora asociatii au finantat investitia; sumele au fost inregistrate in contul 462 "creditori diversi" analitic distinct pentru sumele achitate catre SC D pana la data de 18.12.2007, si in contul 167 "Alte imprumuturi si datorii asimilate" pentru sumele achitate dezvoltatorului imobiliar dupa data de 14.04.2008.

In timpul controlului si la dosarul contestatiei au fost prezentate urmatoarele documente apartinand SC D si anume:

-Autorizatia de construire eliberata de Primarie, termenul de valabilitate al autorizatiei fiind de 12 luni de la data emiterii, durata de executie fiind de 24 luni calculata de la data inceperii lucrarilor.

-Extrasele C.F. pentru terenurile apartinand dezvoltatorului imobiliar, acestea totalizand suprafata de ... mp teren.

In vederea stabilirii realitatii si legalitatii documentelor inregistrate in contabilitate in perioada 01.02.2008-31.12.2008, organele de control au solicitat, prin adresa, organelor de specialitate din cadrul D.G.F.P.Bucuresti efectuarea unui control incrucisat in legatura cu operatiunile derulate intre SC X in calitate de beneficiar si SC D in calitate de furnizor/ prestator.

Din Procesul verbal incheiat A.F.P.Bucuresti Sector 3-Activitatea de Inspectie Fiscala, cu ocazia controlului incrucisat efectuat la SC D, rezulta urmatoarele:

"-Reprezentantii legali ai SC D, conform Certificatului constatator eliberat de ORC, sunt persoane fizice cu domiciliul in Irlanda

-Conform actului constitutiv si certificatului constatator, eliberat de ORC, SC D nu are in obiectul de activitate executarea de "Lucrari de constructii".

-Societatea detine terenuri situate in Brasov- conform Contractelor de vanzare-cumparare; Autorizatia de construire emisa de Primarie pentru ansamblu de locuinte S+P+2E, organizare de santier, imprejmuire etapa I.

-Sumele achitate de SC X catre SC D, pentru realizarea proiectului rezidential au fos inregistrate in evidentele contabile iar documentele in baza carora s-au derulat aceste operatiuni sunt:

-Initial suma a fost incasata de la d-l N de SC D ca reprezentand rezervare apartament , conform facturilor emise de societate catre PF

-Ulterior SC D a stornat aceste facturi si a emis o noua factura catre SC X, factura care se gaseste inregistrata in evidentele contabile ale acestei societati(jurnal de vanzari, deconturi TVA).

De asemenea, SC D a inregistrat in contabilitate, in jurnalele de vanzari si deconturi de TVA, facturile emise.

-SC D nu dispune de materiale de constructii, forta de munca si baza materiala necesara executarii complexului rezidential” M” in acest scop fiind incheiat contractul de antrepriza cu SC C.

Conform Certificatului constatator, eliberat de ORC si Certificatul emis de Tribunalul Bucuresti- Sectia Comerciala, in dosarul SC D se afla in procedura generala deschisa in baza Legii nr.85/2006 privind insolventa.”

Intrucat informatiile furnizate in proces-verbal incheiat A.F.P.Bucuresti Sector 3-Activitatea de Inspectie Fiscala, cu ocazia controlului incrucisat efectuat la SC D **nu au fost de natura sa probeze realitatea/ legalitatea operatiunilor derulate , organele de inspectie fiscala au revenit cu solicitarea de a se oferi informatii suplimentare referitoare la natura relatiilor derulate intre cele doua societati.**

Din procesul verbal, incheiat de A.F.P.Sector 3 Bucuresti, cu ocazia controlului incrucisat efectuat la SC D rezulta urmatoarele:

“In perioada 01.09.2008-31.12.2009 societatea nu a emis facturi catre niciun client.

In data de 02.04.2009 s-a facut notificare pentru deschiderea procedurii de insolventa catre SC D si SC X s-a in scris la masa credala “.

Cu privire la TVA respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala pe motiv ca avansul a fost achitat de catre P.F.N, anterior infiintarii SC X si inregistrarii in scopuri de TVA a acestei societati(13.02.2008) , se retine faptul ca prin Contractul de cesiune semnat in data de 15.02.2008, d-l N, in calitate de asociat al societatii, a cesionat catre SC X, toate drepturile si obligatiile decurgand din Contractul de rezervare, cesionarul devenind astfel parte a acestuia.

Astfel , TVA evidentiata in factura emisa de SC D catre SC X reprezentand avans rezervare apartament conform contract , va fi analizata din punct de vedere al dreptului de deducere impreuna cu celelalte facturi de avans.

Referitor la deductibilitatea TVA, evidentiata in facturile reprezentand avans rezervare apartament conform contract, sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, care dispun:

-art.134

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

-art.134¹

“(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări 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, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

-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;

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

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

-art.147¹

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

Conform pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

“(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(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;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

In temeiul prevederilor legale mai sus citate se retine ca dreptul de deducere se acorda daca se demonstreaza ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii solicitante.

Pentru livrarile de bunuri imobile faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate.

Potrivit prevederilor legale avansul reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării bunului, în speta a unui bun imobil.

In speta contestatoarea a platit avansuri rezervare apartamente in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, care reprezinta o promisiune de vanzare-cumparare a imobilului in cauza

In Antecontract se precizeaza in mod clar ca prin acest antecontract nu se transfera dreptul de proprietate asupra imobilului.

Prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta unor investitii imobiliare de demonstrarea intentiei persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor sale taxabile.

Incheierea Antecontractului de vanzare cumparare, avand ca obiect " vanzarea la pretul, conditiile si termenii stipulati in prezentul antecontract de vanzare-cumparare a .. de apartamente care vor fi finalizate in termenul stipulat la art.5.1 de mai jos, .. de spatii de parcare si .. spatii de depozitare si de asemenea si cotele indivize ale partilor comune ale Condominiului si ale terenului", achitarea avansului de rezervare a imobilului mai sus descris si prezentarea facturilor emise de promitentul vanzator SC D, inregistrarea acestora in evidentele contabile nu pot asigura exercitarea neconditionata a dreptului de deducere a TVA in conditiile in care contestatoarea avea obligatia de a dovedi ca prin achizitionarea imobilelor va realiza operatiuni taxabile.

Potrivit prevederilor legale citate, o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA in masura in care are intentia de a desfasura activitate economica generatoare de operatiuni taxabile, sustinuta de dovezi obiective din care sa rezulte ca avansurile platite sunt necesare achizitionarii unor bunuri destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile prezente sau viitoare.

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

In baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care consacra, la nivel de lege , principiul prelevantei 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 TVA, 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.

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.

Potrivit dispozitiilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal *"Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:[...]"*,

Iar la pct.66 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal se precizeaza:

"(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza

elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Din analiza stării de fapt, întărită de procesele verbale de control încrucișat realizate de organele de inspecție din cadrul A.F.P.Sector 3 București la promitentul vânzător SC D, se rețin următoarele aspecte:

-Prin Anteccontract încheiat între SC D în calitate de promitent vânzător și SC X în calitate de promitent cumpărător nu se transferă dreptul de proprietate asupra imobilului în cauză.

Potrivit anteccontractului suma reprezentând avans de rezervare, va fi transferată la momentul semnării prezentului Anteccontract de vânzare -cumpărare de către Promitentul Cumpărător în contul Escrow.

Agentul Escrow va transfera această sumă în două etape, după cum urmează:

-50% din avans va fi transferată Promitentului vânzător când aceasta va prezenta Agentului Escrow Autorizația de construire în original pentru Complexul Rezidențial M.

-restul de 50% din avans va fi transferat după finalizarea spațiilor de parcare subterane ale Proprietății, pe baza verificării construcției de către Managerul de proiect, G, și acceptat de către persoana autorizată a băncii, care va certifica finalizarea spațiilor de parcare subterane.”

-Conform art.5.1 din Anteccontract, Promitentul Vânzător se obligă să finalizeze și să vândă Proprietatea, Promitentului Cumpărător până la data de 30.06.2009 cel târziu.

Mai mult, potrivit Contractului de cont escrow încheiat între Banca Piraeus Bank România SA București în calitate de agent de escrow, SC X în calitate de deponent și între SC D în calitate de beneficiar, avansul va fi achitat prin cont escrow după momentul încheierii Anteccontractului, astfel:

-plata primei sume de 50% din Avans, va fi efectuată către Beneficiar dacă până la data de 30.06.2008, Promitentul Vânzător prezintă Băncii originalul Autorizației de Construcție pentru Complexul rezidențial M.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că Primăria a emis Autorizația de construcție cu termen de valabilitate de 12 luni de la data emiterii și durată de execuție de 24 luni calculată de la data începerii lucrărilor.

-plata celei de a doua sume de 50% din Avans va fi efectuată de către Agentul Escrow către Beneficiar dacă până la data de 30.09.2008, Promitentul Cumpărător prezintă Băncii un exemplar original al Situației de lucrări privind edificarea fundațiilor și a parcarii subterane avizată de SC G, modelul Situației de Lucrări face obiectul anexei 1, parte la prezentul Contract de Cont Escrow.

Din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă că promitentul cumpărător SC X a prezentat Agentului Escrow până la data de 30.09.2008, un exemplar al Situației de lucrări privind edificarea fundațiilor și a parcarii subterane avizată de SC G.

Astfel, societatea nu justifică transferul în contul promitentului vânzător a avansului în data de 04.08.2008 **pentru care a dedus TVA conform facturii.**

Din Procesele verbale incheiate de A.F.P.Bucuresti Sector 3-Activitatea de Inspectie Fiscala, cu ocazia controalelor incrucisate efectuate la SC D, rezulta urmatoarele:

-SC D nu dispune de materiale de constructii, forta de munca si baza materiala necesara executarii complexului rezidential" M" in acest scop fiind incheiat contractul de antrepriza cu SC C din Brasov.

Conform Certificatului constatator, eliberat de ORC si Certificatul emis de Tribunalul Bucuresti- Sectia Comerciala, **SC D se afla in procedura generala deschisa in baza Legii nr.85/2006 privind insolventa.**

In perioada 01.09.2008-31.12.2009 SC D nu a emis facturi catre niciun client.

-SC X s-a inregistrat la masa credala.

In baza Antecontractului de vanzare-cumparare, care reprezinta o promisiune de vanzare-cumparare a imobilului in cauza a fost achitat avansul in valoare de 20% astfel:

:- ...euro de catre d-l N conform Contractului de rezervare cesionat catre SC X pentru care s-a emis factura

- ...euro in data de 08.04.2008 si ... euro in data de 15.04.2008 , aferent carora s-au emis facturile in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, care reprezinta o promisiune de vanzare-cumparare a imobilului in cauza.

Dupa cum am precizat si mai sus, societatea nu a prezentat documentele respectiv un exemplar al Situatiei de lucrari privind edificarea fundatiilor si a parcarilor subterane avizata de SC G, in baza carora ar fi trebuit sa se vireze diferenta de avans, conform facturi emise de catre promitentului vanzator SC D.

De asemenea, conform art. 5.1 al **promisiunii de vanzare cumparare, promitentul vanzator avea obligatia sa finalizeze si sa vanda proprietatea, promitentului cumparator pana la data de 30.06.2009 cel tarziu.**

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte stadiul de realizare al constructiei, **iar termenul limita de vanzare al acesteia a fost depasit.**

In schimb, din procesele verbale de control incrucisat realizate la promitentia vanzatoare rezulta ca aceasta din luna septembrie 2008 nu a inregistrat in evidentele contabile nicio factura iar conform Certificatului constatator, eliberat de ORC si Certificatul emis de Tribunalul Bucuresti- Sectia Comerciala, **SC D se afla in procedura generala deschisa in baza Legii nr.85/2006 privind insolventa.**

Cererea de deschidere a procedurii insolventei a fost formulata de creditorul C SA (ce detine si calitatea de antreprenor) impotriva debitorului D la Tribunalul Bucuresti.

Din Certificatul eliberat de Tribunalul Bucuresti anexat la dosarul cauzei rezulta ca prin Sentinta s-a respins contestatia formulata de debitor SC D ca neantemeiata , s-a admis cererea creditorului C , decede debitorul din dreptul de a formula plan de reorganizare a activitatii.

Mai mult, societatea contestatoare a formulat cerere si s-a inregistrat la masa credala, cerere care a fost admisa de Tribunalul Bucuresti.

In aceste conditii nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatiile contestatoarei cu privire la obtinerea de venituri taxabile din achizitionarea imobilelor prezentate in Antecontractul de vanzare- cumparare .

Prin adresa , D.G.F.P. Brasov-Biroul de Solutionare a Contestatiilor a solicitat contestatoarei documente care sa sustina afirmatiile din contestatia formulata.

Prin adresa, inregistrata la D.G.F.P. Brasov contestatoarea nu a prezentat documente suplimentare(altele decat cele prezentate in timpul controlului) din care sa rezulte ca avansul platit promitentului vanzator ar fi destinat achizitionarii imobilelor, imobile care ar fi fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In contestatia formulata contestatoarea, invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, cauza C110/98 la C147/98, cauza 268/83 Ropelman si cauza 400/98 Breitsohl, potrivit carora "prima cheltuiala de investitii efectuata in scopul si in vederea inceperii afacerii trebuie vazuta ca o activitate economica", respectiv "achizitionarea unui drept de transfer viitor al drepturilor de proprietate asupra unui imobil care urmeaza a fi construit poate fi considerata ca o activitate economica in sensul art.4 alin.(1) din a sasea Directiva" sau ca "dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata platite pentru tranzactiile efectuate in vederea realizarii unei activitati economice planificate, exista chiar si in cazul in care autoritatea fiscala are la cunostinta inca de la momentul primei evidentieri a taxei ca activitatea economica avuta in vedere si care urma sa dea nastere la operatiuni taxabile, nu va mai avea loc "

In speta nu poate fi luata in considerare jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in conditiile din documentele prezentate mai sus, rezulta ca imobilele pentru care s-a achitat avansul nu au fost finalizate, contractul de vanzare cumparare nu a fost incheiat la termenul limita de 30.06.2009, promitenta vanzatoare, **SC D se afla in procedura generala deschisa in baza Legii nr.85/2006 privind insolventa.** , conform Certificatul emis de Tribunalul Bucuresti- Sectia Comerciala iar promitenta cumparatoare SC X, s-a inregistrat la masa credala pentru recuperarea prejudiciului cauzat de SC. D.

Mai mult, Jurisprudenta Curtii Europene de justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

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(par.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(par.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(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Ropelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**In cazurile de fraudă sau de abuz, in care , de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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 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 deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Din jurisprudenta comunitara reiese si ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte dovezi care sa-i sustina intentia de a desfasura activitati cu drept de deducere.

Dupa cum am precizat si mai sus, conditiile si formalitatile de exercitare a 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.

Intentia de a desfasura operatiuni taxabile sau operatiuni scutite de taxa prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, trebuie dovedita cu documente, de catre contestatoare.

In cauza in speta este vorba despre o promisiune de vanzare-cumparare a unor imobile pentru care au fost platite avansuri inclusiv TVA, pentru rezervarea celor .. de apartamente, spatii de parcare, de depozitare intr-un complex rezidential, conform Antecontractului de vanzare -cumparare, investitia nefiind realizata ,imobilele nu au fost achizitionate in fapt, desi contractul de vanzare cumparate care avea termen de incheiere la 30.06.2009. **iar transferul dreptului de proprietate, conform documentelor existente la dosarul contestatiei trebuia sa se realizeze la data de 30.06.2009**

In aceste conditii in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu se cunoste destinatia imobilelor pentru care s-au achitat "avansuri de rezervare" respectiv daca bunurile sunt achizitionate pentru activitati economice pentru care dau drept de deducere sau pentru activitati economice care nu dau drept de deducere, si au invocat prevederile art.149 din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat,**orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu depaseasca perioada prevazuta la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal.**

In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare, 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.

Dupa cum am mentionat si mai sus, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Legiuitorul prin art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal da posibilitatea contribuabililor sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii in momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii si

formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui în care a luat nastere dreptul de deducere.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

La art.7 din din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

iar potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ La stabilirea sumei unui impozit sau a 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel in mol legal organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor reprezentand contravaloare avans rezervare aptamente in Complexul rezidential M.

Faptul ca societatea a dedus TVA in baza facturilor, emise de promitenta vanzatoare nu este o conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care nu s-a facut dovada, cu privire la destinatia de utilizare a imobilelor in scopul operatiunilor taxabile ale petentei.

Petenta recunoaste ca acordarea dreptului de deducere TVA evidentiata in facturile in speta este conditionata de dovedirea intentiei de a utiliza bunurile in folosul viitoarelor operatiuni taxabile si sustine ca intrucat SC D se afla in procedura insolventei , s-a in scris la masa credala a societatii D , urmand ca in cadrul acestei proceduri sa se stabileasca cum va dobandi SC X dreptul de proprietate asupra imobilelor astfel incat sa poata incepe desfasurarea de operatiuni taxabile si invoca in sustinere prevederile art.93¹ din Legea 85/2006 privind procedura insolventei.

Art 93¹ din Legea 85/2006 privind procedura insolventei publicat prin Legea 277/07.07.2009 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 173/2008 pentru modificarea și completarea Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței și pentru modificarea lit. c) a art. 6 din Legea nr. 146/1997 privind taxele judiciare de timbru, precizeaza:

ART. 93¹

Obligațiile rezultând dintr-un antecontract de vânzare-cumpărare cu dată certă, anterioară deschiderii procedurii, în care promitentul-vânzător intră în procedură, vor fi executate de către administratorul judiciar/lichidator la cererea promitentului-cumpărător, dacă:

- *prețul contractual a fost achitat integral sau poate fi achitat la data cererii, iar bunul se află în posesia promitentului-cumpărător;*
- *prețul nu este inferior valorii de piață a bunului;*
- *bunul nu are o importanță determinantă pentru reușita unui plan de reorganizare.”*

Motivațiile petentei nu pot fi luate în considerare întrucât condițiile impuse de art 93¹ din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței nu sunt îndeplinite, *prețul antecontractului nu a fost achitat integral*, obiectul Antecontractului de Vanzare-Cumparare nu a fost realizat pentru a se putea efectua transferul dreptului de proprietate, SC D nu deține baza materială și forța de muncă pentru realizarea investiției, mai mult decât atât însuși Antreprenorul desemnat de SC D să realizeze construcția, SC C a solicitat deschiderea procedurii de insolvență a SC D.

În contextul celor prezentate în prezenta decizie, se reține că argumentele prezentate de SC X în contestația formulată, nu sunt justificate cu documente doveditoare din care să rezulte că bunurile imobile pentru care s-au achitat avansurile sunt destinate utilizării în scopul operațiilor taxabile ale societății și pe cale de consecință se constată că organele de inspecție fiscală au procedat legal la anularea dreptului de deducere a TVA și implicit respingerea dreptului la rambursare a TVA.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X cu privire la TVA aferentă avansurilor achitate în baza Antecontract de vânzare-cumparare, în condițiile în care intenția petentei de a desfășura operațiuni taxabile nu este probată, promitentul vânzător SC D se află în insolvență iar promitentă cumpărătoare SC X s-a înscris la masa credală în vederea recuperării prejudiciului cauzat de promitentă vânzătoare, mai mult termenul limită până la care trebuia încheiat contractul de vânzare cumparare, conform antecontractului a fost cu mult depășit.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X, înregistrate la D.G.F.P.Brasov, cu privire la TVA solicitată la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Brasov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.