

DECIZIA nr. 781 din 29.09.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul in jud. Ilfov, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr.2014 de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia ABC SRL formulata prin SPARL in baza imputernicirii avocatiile nr./2014.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF xxx/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF yyy/2014 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **S lei** care a determinat respingerea la rambursare a TVA in suma de **R lei**.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, in vederea efectuării controlului decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.07.2011-31.03.2012.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF yyy/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF xxx/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si accesorii aferente in suma de M lei.

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr.....2014 ABC SRL solicita sediintarea deciziei de impunere contestate si aprobarea la rambursare a TVA in suma de R lei, aratand urmatoarele:

Pretul de achizitie al terenului si al imobilelor a fost achitat prin compensare si cesiune de creanta in cazul TVA aferenta, iar orice interpretare contrara reprezinta o interventie in intelegerea partilor, care trebuie interpretata conform art. 1.266 din Codul civil. Transferul dreptului de proprietate a fost inregistrat in cartea funciara si toate cerintele de publicitate si de forma cerute de lege au fost indeplinite in mod valabil, astfel ca nu se justifica motivatia organelor de inspectie fiscala in sensul ca transferul dreptului de proprietate nu ar fi operat, nefiind indeplinite prevederile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal.

Dupa dobandirea acestor bunuri societatea le-a utilizat incheind contracte de inchiriere ce au generat venituri, iar incetarea contractelor a fost realizata in vederea vanzarii, dovada fiind incheierea a patru contracte de vanzare-cumparare si a unui antecontract pentru apartamentele achizitionate de la FZ2.

Referitor la sustinerea organelor de inspectie fiscala in sensul ca activitatea de inchiriere a fost ocazionala, doar pentru a obtine rambursarea soldului sumei negative de TVA si nu in folosul obtinerii de venituri, societatea sustine ca terenul a fost inchiriat unei alte societati pe o perioada de jumatate de an, nicidecum o perioada neglijabila si, oricum, nu este necesar ca societatea sa obtina un venit imediat de pe urma bunurilor achizitionate pentru existenta dreptului de deducere a TVA, avand in vedere jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene (Hotararile Rompelman, Lennartz, Inzo). Achizitionarea bunurilor de catre o persoana impozabila este cea care determina aplicarea mecanismului de deducere, iar utilizarea data unui bun ori care este avuta in vedere determina numai intinderea deducerii initiale la care persoana impozabila a avut dreptul. In acest context, Curtea a decis ca, in lipsa unor imprejurari frauduloase sau abuzive si sub rezerva regularizarilor, dreptul de deducere, odata nascut, ramane dobandit chiar si atunci activitatea economica avuta in vedere nu a dat nastere la operatiuni taxabile.

Decurge in mod natural ca acele contracte de inchiriere incheiate de societate nu au nicidecum ca scop atragerea deductibilitatii TVA intrucat niciun astfel de act nu este necesar pentru deducerea TVA.

In concluzie, ABC SRL solicita sa se constate ca sunt indeplinite conditiile exercitarii dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala refuzand neintemeiat acest drept, desfiintarea deciziei de impunere atacate si aprobarea la rambursare a TVA in suma de R lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA pentru achizitiile de terenuri si apartamente pe motiv ca nu a fost transferat dreptul de proprietate asupra acestor imobile datorita neachitarii pretului, in conditiile in care nu au solicitat informatii in acest sens oficiilor de cadastru si publicitate imobiliara, nu

au analizat modul in care societatea a inregistrat tranzactiile in evidenta contabila, inclusiv in ceea ce priveste drepturile obtinute in urma novatiilor succesive si nu au verificat activitatea desfasurata de societate in intregul sau.

In fapt, din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF xxx/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF yyy/2014 rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de R lei si au stabilit TVA de plata in suma de P lei si accesorii aferente in suma de M lei in sarcina ABC SRL urmare neacordarii dreptului de deducere a TVA in suma de S lei.

Din cuprinsul raportului reiese ca TVA neacceptata la deducere se refera la:

a) achizitia terenului intravilan arabil, liber de constructii situat in Voluntari,, judetul Ilfov cu TVA in suma de S1 lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC SRL a achizitionat terenul de la FZ1 SRL in baza contractului de vanzare-cumparare nr. C1 si a facturii nr.2011, societatea furnizoare inregistrand in contabilitatea proprie incasarea facturii ca o compensare conform contractului de novatie din data de 15.03.2011 incheiat intre ABC LTD din Cipru (creditor), ABC SRL din Romania (noul creditor) si FZ1 SRL (debitor) prin care societatea a devenit titularul drepturilor si obligatiilor creditorului pentru suma novata de E1 euro, intre creditor si debitor fiind incheiat contractul de imprumut incheiat in data de 30.09.2006 pentru suma de E2 euro.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca FZ1 SRL nu a incasat niciodata imprumutul de E2 euro. Conform contractului de imprumut din 08.02.2006 D1 HOLDING din Cipru a imprumutat societatea FZ1 SRL cu suma de E3 euro. Prin contractul de cesiune de drepturi din data de 31.07.2006 D1 HOLDING din Cipru a cesionat drepturile sale cu privire la rambursarea sumei de E2 euro din suma creditului acordat conform contractului de credit. Totodata, contractul prevede ca ABC LTD din Cipru va achizitiona 99 parti sociale din partile sociale pe care D1 HOLDING din Cipru le detine in capitalul social al FZ1 SRL.

Intre ABC SRL si FZ1 SRL a intervenit si contractul de cesiune de creanta din data de 31.03.2012 prin care ABC SRL a cesionat catre FZ1 SRL o parte din creanta fiscala pentru valoarea nominala de E4 lei (din totalul de R lei solicitat de ABC SRL prin decontul de taxa supus inspectiei), iar intre cele doua parti a intervenit compensatia intre obligatia cesionarului de a plati pretul cesiunii si obligatia cedentului de a achita TVA-ul aferent tranzactiei imobiliare ce a facut obiectul contractului nr. C1.

Conform RIF anterior nr. F-IF2012 organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea TVA in suma de E5 lei aferenta achizitiilor efectuate de ABC SRL in perioada 01.03.2011-30.06.2011 deoarece societatea a facut achizitii de bunuri care nu s-au materializat in activitati generatoare de

venituri, nerespectandu-se prevederile art. 14-147 din Codul fiscal, tratand TVA dedusa ca neexigibila pana in momentul utilizarii bunurilor pentru operatiuni taxabile viitoare, urmand ca societatea sa il preia conform dispozitiei de masuri emisa pe baza raportului.

Masurile dispuse de echipa de inspectie fiscala au fost duse la indeplinire de ABC SRL. Ulterior, prin decontul de taxa aferent lunii martie 2012 societatea a in scris la rd. 30 "regularizari taxa dedusa" TVA in suma de E5 lei urmare realizarii de venituri din inchirierea terenului in baza contractului nr. 962 din data de 23.11.2011 incheiat cu SC D2 SRL pentru perioada 20.11.2011-19.05.2012, neprelungita prin act aditional.

La pg. 13/22 din raport organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a achitat suma de E2 euro in contul bancar mentionat prin contractul de credit din 30.09.2006, respectiv ca societatea ABC SRL a platit pretul terenului achizitionat de la FZ1 SRL prin compensare cu creanta provenita din imprumutul novat de catre ABC LTD din Cipru provenind din contractul de credit incheiat in 30.09.2006 prin care ABC LTD s-a angajat sa imprumute suma de E2 euro prin transfer bancar catre FZ1 SRL, desi aceasta din urma societate nu a incasat niciodata suma de E2 lei.

b) achizitia imobilului constand in 9 apartamente, 2 locuri de parcare si un spatiu de depozitare situate in, Bucuresti cu TVA in suma de S2 lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre ABC SRL in calitate de cumparator si FZ2 SRL in calitate de vanzator a intervenit contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr.2011 prin care vanzatorul vinde si transfera dreptul de proprietate si posesia catre cumparator a unui numar de 9 apartamente, 2 locuri de parcare si un spatiu de depozitare situate in, Bucuresti pentru un pret de E6 euro plus TVA aferenta in suma de E7 euro, vanzatorul emitand factura nr.2011.

Pretul net in suma de E6 euro este achitat de catre cumparator vanzatorului prin incheierea contractelor de novatie a imprumutului incheiate in data de 30.11.2011 conform carora creantele constand partial din datoria existenta in cuantum de E6 euro platibila de societatile D3 SRL, D4 SRL, D5 SRL si D6 SRL catre cumparator sunt cesionate vanzatorului. Aceste creante provin din imprumuturi anterioare realizate de societatile respective in calitate de debitori si ABC LTD din Cipru in calitate de creditor, care au fost novate catre ABC SRL in calitate de nou creditor pentru valoarea totala de E8 euro, fara ca in contractul de cesiune sa se prevada felul in care ABC SRL va achita suma astfel novata.

De asemenea, cumparatorul s-a obligat sa cesioneze vanzatorului creanta fiscala reprezentand TVA recuperabila, incheindu-se ulterior in data de 31.03.2012 contractul de cesiune de creanta prin care ABC SRL a cesionat catre FZ2 SRL o parte din creanta fiscala pentru valoarea nominala de E9 lei (din totalul de R lei solicitat de ABC SRL prin decontul de taxa supus inspectiei), iar intre cele doua parti a intervenit compensatia intre obligatia cesionarului de a

plati pretul cesiunii si obligatia cedentului de a achita TVA-ul aferent tranzactiei imobiliare ce a facut obiectul contractului nr. C2.

La pg. 14/22 din raport organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu a achitat contravaloarea imobilului achizitionat in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. C2 asa cum se prevede la pct. 2.1 din contract "sub rezerva platii integrale a pretului de vanzare al proprietatii ..." deoarece prin contractul de novatie incheiat la data de 30.11.2011 ABC SRL a preluat de la ABC LTD din Cipru creantele nepurtatoare de dobanzi ale debitoarelor D3 SRL, D4 SRL, D5 SRL si D6 SRL, fara ca in contract sa se prevada felul in care se achita suma novata.

In raport de constatarile anterior prezentate organele de inspectie fiscala au considerat ca dreptul de proprietate asupra terenului din Voluntari si asupra imobilului din str. din Bucuresti nu a fost transferat societatii, fapt pentru care nu sunt indeplinite prevederile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal pentru a ne afla in prezenta unei livrari de bunuri, tranzactiile neavand un scop economic asa cum se prevede la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, motiv pentru care nu s-a admis la deducere TVA aferenta achizitiei acestor bunuri in quantum total de S lei.

In privinta TVA colectata, la pg. 15/22 din raport organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in perioada verificata iulie 2011 – martie 2012 societatea ABC SRL a colectat TVA in suma de H lei din inchirierea terenului intravilan arabil situat in Voluntari si a unui numar de 4 apartamente situate la adresa din str. din Bucuresti, care inasa constituie o activitate ocazionala si nu priveste conditia de neexigibilitate aferenta achizitiilor utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Prin contestatia formulata ABC SRL sustine ca transferul dreptului de proprietate pentru bunurile in discutie a fost inregistrat in cartea funciara si toate cerintele de publicitate si de forma cerute de lege au fost indeplinite in mod valabil, iar bunurile au fost deja utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In drept, potrivit art. 126, art. 128 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

"Art. 128. – (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**".

"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; [...]”.

În ceea ce privește dreptul de proprietate asupra terenurilor și clădirilor sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil:

“Art. 565. – **În cazul imobilelor înscrise în cartea funciara, dovada dreptului de proprietate se face cu extrasul de carte funciara**”.

Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificările ulterioare:

“Art. 56 – (1) Dispozițiile Codului civil privitoare la dobândirea drepturilor reale imobiliare prin efectul înscrierii acestora în cartea funciara se aplică numai după finalizarea lucrărilor de cadastru pentru fiecare unitate administrativ-teritorială și deschiderea, la cerere sau din oficiu, a cărților funciare pentru imobilele respective, în conformitate cu dispozițiile Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(2) **Până la data prevăzută la alin. (1), înscrierea în cartea funciara a dreptului de proprietate și a altor drepturi reale, pe baza actelor prin care s-au transmis, constituit ori modificat în mod valabil, se face numai în scop de opozabilitate față de terți**”.

Legea cadastrului și publicității imobiliare nr. 7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 2. – (2) **Prin sistemul integrat de cadastru și carte funciara se realizează:**

a) identificarea, descrierea și înregistrarea în documentele cadastrale a imobilelor prin natura lor, măsurarea și reprezentarea acestora pe hărți și planuri cadastrale, precum și stocarea datelor pe suporturi informatice;

b) **identificarea și înregistrarea proprietarilor**, a altor deținători legali de imobile și a posesorilor;

c) furnizarea datelor necesare sistemului de impozite și taxe pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale ale contribuabililor, solicitate de instituțiile abilitate;

d) **publicitatea imobiliară, care asigură opozabilitatea drepturilor reale imobiliare**, a drepturilor personale, a actelor și faptelor juridice, precum și a oricăror raporturi juridice supuse publicității, referitoare la imobile”.

“Art. 21. – (1) Publicitatea imobiliară întemeiată pe sistemul de evidență a cadastrului are ca obiect înscrierea în cartea funciara a actelor și faptelor juridice referitoare la imobilele din aceeași unitate administrativ-teritorială, în scopul transmiterii sau constituirii de drepturi reale imobiliare ori, după caz, al opozabilității față de terți a acestor înscrieri”.

“Art. 23. – **Cartea funciară** este alcătuită din titlu, indicând numărul ei și numele localității în care este situat imobilul, precum și din 3 părți:

[...]

B. partea a II-a, referitoare la înscrierile privind dreptul de proprietate și alte drepturi reale, care cuprinde:

a) **numele proprietarului;**

b) **actul sau faptul juridic care constituie titlul dreptului de proprietate**, precum și menționarea înscrisului pe care se întemeiază acest drept; [...].

Referitor la reconsiderarea tranzacțiilor din punct de vedere fiscal, art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

“Art. 11. – (1) **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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. **Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate**”.

In condițiile în care textul de lege antecitat consacra principiul prevalenței economiei asupra juridicului, nu poate fi reținută susținerea societății contestatoare în sensul că organele fiscale nu pot interveni în înțelegerea părților și interpretarea clauzelor contractuale. Dimpotrivă, organele de inspecție fiscală au dreptul să analizeze tranzacțiile contribuabililor fie prin reîncadrarea formei lor pentru a reflecta conținutul economic real și nu cel dedus din forma juridică a tranzacțiilor, fie prin neluarea lor în considerare, în măsura în care ele nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate, după cum reiese din definiția fiscală a “tranzacțiilor artificiale”.

Reconsiderarea tranzacțiilor în cadrul inspecțiilor fiscale implică și aplicabilitatea prevederilor art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 105. - (1) **Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**”.

“Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.**

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției

fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

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

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

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Din dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii ABC SRL deducerea TVA pentru achizitiile imobiliare reprezentate de terenul din Voluntari si apartamentele din Bucuresti pe motiv ca ca pretul imobilelor nu a fost achitat si nu a intervenit transferul dreptului de proprietate si, ca atare, tranzactiile nu au scop economic si nu reprezinta livrari de bunuri impozabile, aflate in sfera de aplicare a TVA pentru a se putea exercita deducerea.

In raport de dispozitiile legale anterior citate se retine ca organele **de inspectie fiscala nu au facut dovada fundamentarii constatarii lipsei transferului de proprietate pentru cele doua tranzactii si nici nu au facut**

dovada examinarii detaliate a tuturor circumstantelor edificatoare ale spetei avand in vedere urmatoarele:

- **nu au solicitat oficiilor de cadastru si publicitate imobiliara informatiile** referitoare la transferul dreptului de proprietate in urma celor doua tranzactii, desi **inscrierile in cartea funciara reprezinta dovezi prima facie** privind existenta drepturilor reale imobiliare, printre care si dreptul de proprietate asupra bunurilor imobile existente pe teritoriul Romaniei;

- **nu au precizat care este temeiul legal sau contractual** pentru care neplata pretului a condus la nerealizarea transferului dreptului de proprietate in cazul achizitiei terenului situat in Voluntari in baza contractului de vanzare-cumparare nr. C1 incheiat intre FZ1 SRL in calitate de vanzator si ABC SRL in calitate de cumparator, in conditiile in care acest contract contine clauza 7.5 potrivit careia "*dreptul de proprietate si posesia asupra Imobilului se transmite astazi, data autentificarii, de plin drept de la Vanzatoare la Cumparator, fara nicio procedura prealabila* in conditiile art. 1295 si urm. din Codul Civil";

- in privinta apartamentelor din Bucuresti ce au facut obiectul contractului de vanzare-cumparare nr. C2 incheiat intre FZ2 SRL in calitate de vanzator si ABC SRL in calitate de cumparator, care stipuleaza transferul dreptului de proprietate si a posesiei sub rezerva platii integrale a pretului de vanzare, organele de inspectie fiscala **s-au rezumat sa constate ca pretul nu a fost achitat** deoarece prin contractul de novatie incheiat la data de 30.11.2011 ABC SRL a preluat de la ABC LTD din Cipru creantele nepurtatoare de dobanzi ale debitoarelor D3 SRL, D4 SRL, D5 SRL si D6 SRL, fara ca in contract sa se prevada felul in care se achita suma novata;

- aceasta constatare **nu a fost insa completata prin analiza integrala** a contractului de vanzare-cumparare nr. C2 tinand cont de regulile de interpretare a clauzelor contractuale (spre exemplu, **clauza 3.2 referitoare la plata pretului** conform careia "se clarifica prin prezentul faptul ca prin incheierea Contractelor de Novatie a Imprumutului incheiate in data de 30 Noiembrie 2011, Pretul de Vanzare fara TVA (adica E6 Euro) este considerat achitat integral catre Vanzator, Vanzatorul renuntand prin prezentul la dreptul de ipoteca legala prevazut de art. 2386 alin. (1) din Codul Civil") **si nici prin solicitarea de informatii scrise si verificarea detaliata a inregistrarii in evidenta contabila a tranzactiilor, inclusiv a drepturilor si obligatiilor dobandite de societatea contestatoare prin novarile succesive de creante provenind din sume imprumutate preluate de actionarul unic al acesteia de la diverse societati**;

- in nota explicativa din data de 22.02.2013 organele de inspectie fiscala au solicitat contestatarei informatii privind imprumuturile initiale ale societatilor debitoare D3 SRL, D4 SRL, D5 SRL si D6 SRL, **fara sa solicite explicatii exprese si specifice in legatura cu aspectul retinut ca motiv pentru neplata pretului**, respectiv daca, in urma preluarii drepturilor si obligatiilor pentru creantele izvorand din contractele de imprumut initiale incheiate de asociatul unic ABC LTD din Cipru cu societatile debitoare nominalizate, societatea contestatoare ABC SRL **urma sa devina, la randul sau, debitoare catre asociatul sau unic sub titlu de imprumut ori daca novarea s-a realizat cu titlu gratuit**, caz in care drepturile preluate fara contrapartida erau generatoare de venituri si trebuiau inregistrate ca atare in contabilitate;

- nu au explicat în cuprinsul raportului modalitatea în care societatea contestatoare a derulat tranzacțiile în scopul evitării impozitării ori obținerii “avantaje fiscale care altfel nu ar fi putut fi acordate” pentru a califica tranzacțiile ca neavând scop economic, deci “artificiale” în înțelesul legii fiscale.

Totodată, se reține faptul că față de argumentele contestatoarei referitoare la transferul dreptului de proprietate asupra terenului în baza clauzei 7.5 din contractul de vânzare-cumpărare nr. C1 și la exercitarea dreptului de dispoziție în calitate de proprietar prin vânzare ulterioară a patru din cele nouă apartamente achiziționate, respectiv la înregistrarea în cartea funciara a transmiterii dreptului de proprietate organele de inspecție fiscală nu au exprimat niciun punct de vedere motivat în fapt și în drept în referatul cauzei nr.2014, reluarea integrală a constatărilor de raport netinând locul unei opinii motivate la susținerile contestatoarei. În mod similar, simpla mențiune a organelor de inspecție fiscală de la pg. 22/22 din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF yyy/2014 în sensul că “având în vedere cele prezentate mai sus de societate, organele de inspecție fiscală își mențin constatărilor din prezentul raport de inspecție fiscală parțială” nu poate echivala cu o opinie motivată vis-à-vis de punctul de vedere al societății verificate.

Referitor la colectarea TVA, organele de inspecție fiscală au reținut în raport faptul că activitatea taxabilă de închiriere a terenului și apartamentelor “constituie o activitate ocazională și nu privește condiția de neexigibilitate aferentă achizițiilor utilizate în folosul operațiunilor taxabile”. **Această constatare este neclară și fără legătură cu celelalte constatări din raport, organele de inspecție fiscală neexplicând ce înțeleg** prin faptul că activitatea de închiriere “nu privește condiția de neexigibilitate aferentă achizițiilor utilizate în folosul operațiunilor taxabile”, **având în vedere că în discuție este însuși dreptul de deducere al achizițiilor și nu momentul exercitării acestui drept de către societatea contestatoare.**

De asemenea, considerarea organelor de inspecție fiscală din referatul cauzei nr.2014 în sensul că atât contractele de închiriere a apartamentelor, cât și cel de închiriere temporară a terenului “au fost întocmite pentru a obține rambursarea soldului sumei negative a TVA, și nu în folosul obținerii de venituri” nu este justificată **de o analiză efectivă și cuprinzătoare a activității desfășurate de societatea contestatoare în cuprinsul raportului de inspecție fiscală**, respectiv: nu este făcută nicio mențiune referitoare la taxarea prin opțiune a operațiunilor de închiriere, cu depunerea notificărilor prevăzute de lege, în condițiile în care închirierea bunurilor imobiliare este o activitate scutită direct prin efectul legii, în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal; nu s-au solicitat societății dovezi obiective cu privire la destinația terenului după încetarea contractului de închiriere încheiat pe perioada strict determinată cu D2 SRL; nu a fost analizat nivelul veniturilor obținute de societate din închirierea apartamentelor în raport de costurile de operare (amortizare și alte cheltuieli) și de veniturile obținute în urma comercializării unora dintre apartamentele achiziționate; nu s-au solicitat

societatii dovezi obiective cu privire la intentia de a valorifica prin instrainare celelalte apartamente.

Avand in vedere cele anterior retinute, faptul ca nici organele de inspectie fiscala, nici societatea nu au pus la dispozitia organului de solutionare a contestatiei extrasele de carte funciara cu privire la imobilele ce au facut obiectul tranzactiilor in discutie, faptul ca societatea a depus in sustinere contractul de vanzare-cumparare nr. C2 intr-o forma partiala (numai paginile impare) facand imposibila analiza acestuia, precum si lipsa constatarilor complete si edificatoare cu privire la modul in care operatiunile au fost reflectate in patrimoniul societatii urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**"*.

Conform pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013: *"Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr F-IF xxx/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/2014 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei care a determinat respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei terenului intravilan arabil, liber de constructii situat in Voluntari,, judetul Ilfov si a 9 apartamente, 2 locuri de parcare si un spatiu de depozitare situate in str., Bucuresti, prin efectuarea unor constatari complete si edificatoare asupra tranzactiilor in cauza, inclusiv prin solicitarea de informatii la organisme abilitate si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 128 alin. (1) si art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 565 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, art. 56 alin. (2) din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificarile ulterioare, art. 2 alin. (2) lit. b) si d), art. 21 alin. (1) si art. 23 din Legea cadastrului si publicitatii imobiliare nr. 7/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile

ulterioare si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF xxx/2014, emisa pentru contribuabilul ABC SRL de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **S lei** care a determinat respingerea la rambursare a TVA in suma de **R lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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