

**DECIZIA nr.121 din 09.04.2010** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
cu sediul in Bucuresti, str. ...,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector ... cu adresa nr...., inregistrata sub nr. ..., completata cu adresa nr.... inregistrata sub nr...., cu privire la contestatia SC X SRL formulata prin avocat in baza imputernicirii avocatale depusa la dosar cu adresa nr. ..., cu sediul ales la SCA ... din Bucuresti, str. ...

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 21.01.2010 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ..., completata cu adresa transmisa prin posta la data de 26.03.2010 si inregistrata la DGFP-MB sub nr...., il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ... si comunicate sub semnatura in data de 21.12.2009.

SC X SRL contesta suma de.... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL.

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

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. au efectuat inspectia fiscala partiala la SC X SRL, pentru perioada 27.03.2007-30.09.2009, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. ..., aferent lunii septembrie 2009, in suma de... lei.

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

**II.** Prin contestatia formulata SC X SRL arata ca are ca obiect principal de activitate cumpararea si vanzarea de bunuri imobiliare proprii. Societatea a incheiat cu SC .. 2 antecontracte de vanzare-cumparare, avand ca obiect apartamentele ... si ... situate in Ansamblul Rezidential "...".

Ulterior partile au incheiat un act aditional la data de 14.05.2009 prin care renunta la achizitionarea apartamentului 113, iar avansurile achitate pentru acest apartament erau retinute in contul pretului aferent apartamentului 112.

Pe data de 30.09.2009 se incheie un alt act aditional prin care se renunta la achizitionarea apartamentului 112 si se cumpara apartamentul 94, iar sumele achitate pentru

apartamentul 112 se retin de catre vanzator pentru plata intergala a apartamentului 94 (... Euro inclusiv TVA), avans pentru parcare 118 (... Euro) si penalizare pentru incetarea contractului aferent apartamentului 112 (... Euro).

Contestatarul sustine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere suma de ... lei, considerand ca faptul generator ar fi intervenit pentru platile aferente apartamentului 94 la data la care s-au achitat avansurile aferente apartamentelor 112 si 113, in speta fiind vorba de:

- o operatiune anulata, respectiv achizitia apartamentelor 112 si 113, pentru care s-a facut ajustarea bazei de impozitare, in sensul art.138 lit.a din Legea nr.571/2003;

- o noua operatiune, respectiv achizitia apartamentului 94 si a parcarii 118, pentru care faptul generator pentru plata TVA aferenta achizitiei a intervenit la data de 30.09.2009, cand avansurile se considera platite, si nu putea interveni inainte de data la care s-a convenit intre parti achizitia.

Vanzatorul a emis facturi storno pentru avansurile achitate pentru apartamentele 112 si 113, respectiv facturi fiscale pentru pretul aferent apartamentului 94 si parcarii 118.

Referitor la suma de ... lei reprezentand TVA aferenta comisionului imobiliar facturat de SC ... SRL, societatea sustine ca este nereala si nesustinuta cu documente afirmatia echipei de inspectie fiscala conform careia "SC X SRL" a achizitionat servicii imobiliare legate de cumpararea apartamentelor nr.112 si 113, in realitate conform contractului de comision serviciile au constat in intermedierea, consilierea, reprezentarea cumparatorului in relatia cu vanzatorul SC ... SRL pentru achizitia de imobile in complexul ..., prestatorul negociind atat incheierea initiala a antecontractelor, cat si incheierea actelor aditionale ulterioare si a documentelor in baza carora a fost achizitionat apartamentul 94.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

SC X SRL este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ..., detine codul unic de înregistrare ... și este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 04.04.2007.

Societatea are ca obiect principal de activitate "cumpararea și vanzarea de bunuri imobiliare proprii" (cod CAEN 6810) și nu a realizat operațiuni impozabile în perioada verificată.

Perioada verificată: 27.03.2007-30.09.2009.

Organele de inspectie fiscala au efectuat inspectia fiscala partiala in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare depus la AFP sector ... sub nr.... aferent lunii septembrie 2009 in suma de ... lei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de ... lei, din care:

- ... lei TVA aferenta realocării avansurilor achitate în anul 2007 în vederea achiziționării apartamentelor nr. 112 și 113 situate în Ansamblul Rezidențial ..., conform antecontractelor încheiate cu SC ... SRL, pe motiv că la platile în avans, pentru achiziționarea apartamentului 94 și locul de parcare aferent acestuia, exigibilitatea TVA-ului intervine la data la care are loc faptul generator, societatea încalcând astfel prevederile art.134 alin. (1), art.134<sup>1</sup> (1) și (3), art. 134<sup>2</sup> (1) și art. 145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru care data încasării avansurilor de către furnizor este anul 2007;

- ... lei TVA dedusa din factura nr. ... emisa de SC .. SRL, prin care s-a facturat comisionul imobiliar conform contractului de comision nr. ... încheiat cu SC ... SRL, pe motiv că societatea a

achizitionat servicii imobiliare legate de cumpararea apartamentelor 112 si 113 pentru care ulterior nu s-a finalizat transferul, astfel ca nu se poate demonstra utilizarea acestor servicii in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

### **3.1. Cu privire la TVA in suma de ... lei, aferenta realocarii avansurilor achitate in anul 2007**

*Cauza supusa solutionarii este daca beneficiarul isi poate deduce TVA pentru avansurile aferente achizitiei unor bunuri imobile, refacturate de furnizor in anul 2009 in regim normal de taxare, in conditiile in care avansurile respective au fost achitate in anul 2007 in acelasi scop, cand se aplica regimul de taxare inversa.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de ... lei, aferenta realocarii avansurilor achitate in anul 2007 in vederea achizitionarii apartamentelelor 112 si 113 situate in Ansamblul Rezidential ...

Din raportul de inspectie fiscala nr. ... si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**In anul 2007** societatea a incheiat doua antecontracte de vanzare cumparare pentru achizitia a doua apartamente nr.112 (antecontractul nr....) si 113 (antecontractul nr. ...) situate in Ansamblul Rezidential ..., cu SC ... SRL, pentru care a achitat in baza facturilor emise de dezvoltator avansuri in suma de ... lei, pentru care a aplicat masurile de simplificare prevazute de art.160 alin. (2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, inregistrand TVA atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila in suma de ... lei.

**In anul 2008**, societatea a achitat dezvoltatorului transa a doua pentru apartamentele nr.112 si 113, cu TVA in suma totala de ... lei.

**In anul 2009**, conform actului aditional nr... la antecontractele de vanzare cumparare nr.... si ... partile contractuale convin in mod expres la rezilierea antecontractului de vanzare-cumparare nr...., referitor la achizitionarea apartamentului nr.113, urmand ca toate sumele deja platite vanzatorului ca avansuri, sa fie considerate sume in avans pentru apartamentul 112.

Conform actului aditional nr.... la antecontractul de vanzare-cumparare nr...., partile contractuale convin in mod expres la rezilierea antecontractului de vanzare-cumparare nr.... referitor la achizitionarea apartamentului nr.112, urmand ca toate sumele deja platite vanzatorului sa fie considerate ca plata in avans pentru dobandirea apartamentului nr.94 si a locului de parcare nr.... situat in Ansamblul Rezidential ..., acestea fiind achizitionate conform contractelor de vanzare cumparare autentificate sub nr.... si nr.... din 30.09.2009 in valoare totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei.

Totodata, pentru avansurile facturate in anii 2007 si 2008, vanzatorul a emis facturi de storno, respectiv in regim de taxare inversa pentru avansurile facturate in anul 2007 si in regim normal pentru avansurile facturate in anul 2008.

Potrivit extrasului de cont prezentat de societate si a fisei analitice pe furnizor (SC ... SRL), societatea a achitat doar suma de ... lei, restul reprezentand avansurile achitate in anul 2007, pentru apartamentele 112 si 113, ce au ramas la dispozitia furnizorului drept avansuri pentru apartamentul 94 si locul de parcare.

Organul de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere TVA inregistrata si dedusa de societate in suma de ... lei, reprezentand TVA aferenta avansurilor platite in anul 2007, pentru care s-a aplicat taxare inversa, pentru cele doua apartamente ale caror antecontracte au fost reziliate si

care se regăsește în prețul de achiziție a apartamentului 94 și locului de parcare 118 cumpărate în anul 2009, respectiv în factura emisă de furnizor în 2009, pe motiv că faptul generator ia naștere la momentul încasării avansurilor, conform art.134<sup>2</sup> (2) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată și completată prin Legea nr. 343/2006, în vigoare pentru anul fiscal 2007:

**"(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol.** Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

**(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) **clădirile**, partile de clădire și terenurile de orice fel, **pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;**

[...].

(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă», fără să înscrie taxa aferentă. **Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă în decontul de taxa. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.**

(4) Beneficiarii care sunt persoane impozabile cu regim mixt aplică și prevederile art. 147, în funcție de destinația achizițiilor respective.

(5) **De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii.** În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), **beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă**, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea «taxare inversă» în factura și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3)".

Astfel, pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice date în aplicarea art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006 stabilește următoarele:

**"În situația în care organele fiscale competente**, cu ocazia verificărilor efectuate, **constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori**, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. [...]"

Începând cu data de 1 ianuarie 2008, urmând excluderii bunurilor imobile de la aplicarea măsurilor de simplificare, pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice date în aplicarea art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.579/2007 prevede următoarele:

"In cazul livrarilor de cladiri, parti de cladire sau terenuri de orice fel pentru care au fost incasate avansuri si/sau au fost emise facturi pentru valoarea totala sau partiala in regim de taxare inversa pana la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, dar formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de vanzator la cumparator sunt indeplinite dupa data de 1 ianuarie 2008 inclusiv, se aplica regimul normal de taxa numai pentru diferenta dintre valoarea livrarii si valoarea avansurilor incasate/sumelor inscrise in facturi emise pana la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. Fara sa contravina prevederilor alin. (11), in situatia in care formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator sunt indeplinite de la 1 ianuarie 2005 pana la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, se aplica taxare inversa, indiferent daca factura este emisa dupa data de 1 ianuarie 2008 sau daca pretul va fi platit in rate si dupa aceasta data [...]"

De asemenea, potrivit prevederilor art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

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

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

**"Art. 134<sup>1</sup>. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii**

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

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

**"Art. 134<sup>2</sup>. Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii**

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

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

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

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

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

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

(1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

**"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere**

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori **urmeaza sa ii fie livrate** sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"



**"Art. 147<sup>1</sup>. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa**

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

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

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

"45. (1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, deus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

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

- a) *bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*
- b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*
- c) *sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".*

*Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, in situatia in care se incaseaza avansuri inainte de data efectuarii livrarilor sau prestarii serviciilor, **exigibilitatea taxei intervine la data incasarii avansurilor**, moment in care se naste concomitent si dreptul la deducerea taxei. Din acest motiv, pentru livrarile de bunuri imobile la care s-au incasat avansuri, supuse masurilor de simplificare in anul 2007 si excluse de la aplicarea acestor masuri incepand cu data de 1 ianuarie 2008, regimul normal de taxare se aplica numai pentru diferenta dintre valoarea livrarii si valoarea avansurilor incasate pana la data de 31 decembrie 2007.*

In speta, SC X SRL a incheiat doua antecontracte de vanzare-cumparare in vederea achizitionarii unui numar de 2 apartamente, pentru care a platit sume in avans, facturate de furnizorul SC ... SRL in anul 2007 in regim de taxare inversa (cu TVA neplatita furnizorului si dedusa in urma inregistrarii contabile 4426 = 4427). Prin actele aditionale nr.... si nr.... partile au convenit sa renunte la cele 2 antecontracte, fara ca sumele deja achitate drept avansuri in contul acestor antecontracte sa fie rambursate, acestea fiind realocate pentru dobandirea apartamentului nr.94 si a locului de parcare nr...., situate in Ansamblul Rezidential ... si achizitionate conform contractelor de vanzare cumparare autentificate sub nr.... si nr.... din **30.09.2009**.

In anul 2009, odata cu rezilierea antecontractelor de vanzare-cumparare s-a procedat si la stornarea facturilor de avans aferente acestora si achitate in anul 2007, pentru care s-au aplicat masurile de simplificare, respectiv taxare inversa cu TVA in suma de ... lei, precum si la stornarea

sume de ... lei, reprezentand contravaloarea transei a II-a platita in anul 2008 dezvoltatorului pentru apartamentele nr.112 si nr.113.

Societatea detine contractele de vanzare-cumparare pentru apartamentul nr.94 nr.... si locul de parcare potrivit contractului de vanzare-cumparare nr.... in valoare totala de ... lei conform facturii nr...., din care TVA in suma de... lei, iar avansurile facturate si/sau achitate in anul 2007, pentru apartamentele 112 si 113, au ramas la dispozitia furnizorului drept avansuri pentru apartamentul 94 si locul de parcare aferent.

De asemenea, prin contestatia formulata societatea precizeaza ca “pentru limitarea formalitatilor bancare, partile nu au procedat la returnarea de catre vanzator a sumelor inscrise in facturile storno, respectiv la plata de catre cumparator a pretului, ci s-a efectuat compensarea celor doua sume.”

Se retine ca toate avansurile incasate si facturate anterior au fost stornate si au fost refacturate cu prilejul emiterii facturii nr.... pentru apartamentul 94 si locul de parcare, astfel ca *avansurile din anul 2007 aferente antecontractelor incetate au fost refacturate, cu consecinta faptului ca beneficiarul (societatea contestatoare) si-a dedus aceasta taxa.*

Or, potrivit prevederilor art. 160 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data incasarii/platii avansurilor in discutie (anul 2007), beneficiarul SC X SRL este tinut responsabil, alaturi de furnizorul sau SC ... SRL, de aplicarea masurilor de simplificare si este obligat sa aplice taxarea inversa si sa nu faca plata taxei catre furnizor/prestator. Fiind vorba de sume facturate si/sau incasate/platite inaintea livrarii bunurilor (avansuri), exigibilitatea si dreptul la deducerea taxei iau nastere conform legislatiei in vigoare la data emiterii facturilor in care au fost inscrise sumele in cauza, respectiv cu aplicarea regimului de taxare inversa, fara plata taxei catre furnizor si efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427.

Sustinerea contestatoarei precum ca *faptul generator pentru plata TVA aferenta achizitiei apartamentului 94 a intervenit la data de 30.09.2009, cand avansurile se considera platite, si nu putea interveni inainte de data la care s-a convenit intre parti achizitia*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat **exigibilitatea TVA pentru avansuri intervine, in toate cazurile, la data incasarii avansurilor**, potrivit dispozitiilor derogatorii expres stipulate de art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar **momentul nasterii dreptului de deducere a TVA coincide cu momentul exigibilitatii taxei**, potrivit dispozitiilor art. 145 alin. (1) din acelasi act normativ.

Ca atare, faptul ca avansurile deja achitate pentru achizitionarea unor imobile anume au fost luate in considerare la stabilirea pretului de vanzare pentru alte imobile, respectiv la determinarea restului de plata nu schimba cu nimic tratamentul (efectul) fiscal al acestor avansuri, **ele fiind in continuare avansuri achitate in anul 2007 pentru achizitionarea unui bun imobil**, dupa cum insesi partile au convenit prin actele aditionale nr. ... si nr.... la antecontractele de vanzare-cumparare nr.....

Totodata, sustinerea contestatarei precum ca s-a operat o compensare intre doua sume cu evitarea formalitatilor bancare nu are nicio relevanta in conditiile in care partile au convenit ca sumele deja facturate si platite cu titlu de avans pentru antecontractele incetate sa fie retinute de vanzator tot ca plata in avans pentru achizitia de bunuri imobile. Ca atare, in speta nu este vorba de o compensare ci de o veritabila novatie obiectiva, ceea ce nu inseamna incetarea definitiva a efectelor vechilor obligatii nascute din antecontractele initiale, ci transferarea lor pe seama obligatiei noi nascute din antecontractul incheiat in 30.09.2009.

Se retine ca in acelasi sens s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor prin adresa nr. ..., intr-o speta similara vizand novatia subiectiva a unui antecontract de vanzare-cumparare privind achizitia unui bun imobil, respectiv:

"In ceea ce priveste solicitarea dvs. de a clarifica modalitatea in care se efectueaza stornarea facturilor emise de SC ... <furnizorul> in anul 2007 in regim de taxare inversa, precizam faptul ca, urmare anularii unei operatiuni economice, in factura storno se vor mentiona aceleasi valori ca si pe factura emisa initial, dar cu semnul minus, ca urmare a faptului ca legea prevede la art. 138 ca baza de impozitare trebuie ajustata in astfel de situatii. Este logic ca factura de storno trebuie sa urmeze acelasi regim de impozitare, respectiv taxare inversa, care a fost in vigoare la data exigibilitatii taxei aferente operatiunilor facturate initial, intrucat nu se realizeaza decat o readucere la situatia initiala a operatiunii.

De asemenea, SC ... <furnizorul> avea obligatia sa emita factura catre (...) cumparatorul SC ... , astfel: pentru avansurile platite in 2007, in regim de taxare inversa, avand in vedere ca prin natura contractului de novatie noul cumparator se interpune in drepturile si obligatiile vechiului cumparator, operatiunea fiind considerata neintrerupta".

In consecinta, avand in vedere ca sumele achitate in anul 2007 au fost in continuare tratate ca avansuri pentru achizitionarea unui bun imobil, contestatoarea era obligata sa aplice regimul de taxare inversa pentru avansurile refacturate eronat in regim normal de taxare in anul 2009 de catre furnizor, sa storneze taxa deductibila refacturata eronat si sa indeplineasca celelalte obligatii stabilite de reglementarile fiscale, motiv pentru care contestatia SC X SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind suma de ... lei reprezentand TVA fara drept de deducere si respinsa la rambursare.

### **3.2. Cu privire la TVA in suma de... lei, aferenta comisionului imobiliar**

*Cauza supusa solutionarii este daca beneficiarul isi poate deduce TVA in suma de ... lei prin care s-a facturat comisionul imobiliar in anul 2007 pentru intermedierea cumpararii apartamentelor nr.112 si 113, in conditiile in care achizitia acestora nu s-a mai efectuat in folosul operatiunilor taxabile ale beneficiarului.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de ... lei dedusa din factura nr. ..., prin care s-a facturat comisionul imobiliar conform contractului de comision nr. ... incheiat cu SC ... SRL, pe motiv ca societatea a achizitionat servicii imobiliare legate de cumpararea apartamentelor 112 si 113 pentru care ulterior nu s-a finalizat transferul, astfel ca nu se poate demonstra utilizarea acestor servicii in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

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

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

- (1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**
- (2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

***Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:***



a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. B)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); si

2. sa înregistreze taxa ca taxa colectata în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;"

*Din dispozitiile legale sus-citate rezulta faptul ca **taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri/prestarilor de servicii este deductibila numai in situatia in care bunurile ori serviciile in cauza sunt destinate in folosul unor operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, taxabile ori pentru care legea prevede in mod expres exercitarea dreptului de deducere, respectiv sunt destinate unor operatiuni cu scop economic si care indeplinesc celelalte conditii cumulative prevazute de legea fiscala.***

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea si-a dedus TVA in suma de ... lei pentru comisionul aferent negocierii achizitionarii apartamentelor nr.112 si 113, fara ca acestea sa mai fie achizitionate si utilizate in folosul operatiunilor taxabile prin administrare si exploatare economica.

Sustinerea contestatoarei precum ca taxa pe valoarea adaugata aferenta contractului de comision este deductibila pe motiv ca **SC ... SRL a negociat cu vanzatorul atat incheierea initiala a antecontractelor, cat si incheierea actelor aditionale ulterioare si a documentelor in baza carora a fost achizitionat apartamentul 94**, nu poate fi retinuta deoarece suma de ... lei este aferenta negocierii antecontractelor de vanzare - cumparare ce au avut ca obiect achizitionarea apartamentelor nr. 112 si 113 pentru care nu s-a realizat transferul de proprietate, iar pe de alta parte **societatea nu demonstreaza ca SC ... SRL a negociat in continuare achizitia apartamentului 94.**

Pe cale de consecinta, avand in vedere actele normative mai sus citate si in conditiile in care serviciile imobiliare nu sunt destinate in folosul realizarii unor operatiuni taxabile, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere a sumei de ... lei, nerespectand prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006, pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice date in aplicarea art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006, respectiv H.G. nr. 1.579/2007, art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare

**DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia SC X SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector ... pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ... **lei**.

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