

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 157 din 22.05.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC H SRL**, cu sediul
in, nr., bl., ap., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. tttt/tt.tt.tttt

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./....., inregistrata sub nr. tttt/tt.tt.tttt, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC H SRL.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 03.10.2008 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./..... il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.yyyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxxxxxx/xx.xx.yyyy, comunicata sub semnatura de primire in data de

SC H SRL contesta suma de R lei reprezentand diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare, precum si masurile dispuse prin dispozitia de masuri nr. xxxxxxxx/xx.xx.yyyy.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC H SRL, pentru perioada 08.08.2007-30.06.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferent trim. II al anului 2008.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. xxxxxxxx/xx.xx.yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.yyyy, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de R lei.

II. Prin contestatia formulata SC H SRL solicita anularea masurilor dispuse prin decizia de impunere atacata in ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de R lei si arata ca, in data de 11.12.2007, SC LCR IFN SA a depus notificarea privind optiunea de taxare conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, prin care a optat pentru taxarea cu TVA pentru

terenul ce face obiectul contractului de leasing financiar incheiate intre cele doua societati in data de 05.12.2007.

Societatea arata ca pentru terenul respectiv a incheiat o promisiune bilaterala de vanzare-cumparare cu proprietarii persoane fizice, in baza careia a achitat in data de 30.11.2007 un avans de B lei, echivalentul a E euro. Dreptul de cumparare dobandit in baza promisiunii a fost cesionat societatii de leasing, urmand ca suma achitata la data de 30.11.2007 sa fie considerata drept avans in contul contractului de leasing ce s-a incheiat ulterior intre cele doua parti.

SC H SRL considera ca organele fiscale au calificat gresit natura avansului achitat in data de 30.11.2007, intrucat nu reprezinta avans pentru constructul de leasing, ci avans aferent pretului de cumparare a terenului si, prin urmare, raportarea la data de 30.11.2007 este gresita. In fapt, in cazul operatiunilor de leasing, faptul generator intervine la data specificata in contract pentru efectuarea platii conform art. 134¹ alin. (5) lilit. b) din Codul fiscal si, prin urmare, este incorecta sustinerea ca TVA devine exigibila la data incasarii avansului.

Contestatarul sustine ca, pe de o parte, exceptia instituita la art. 134² alin. (2) lit. b) teza 1 din Codul fiscal nu vizeaza avansurile la operatiunile scutite, iar pe de alta parte, dispozitiile art. 141 alin. (2) lit. e) si art. 141 alin. (3) din Codul fiscal si pct. 38 din Normele metodologice nu prevad obligativitatea ca optiunea de taxare sa fie efectuata inainte de plata avansului, respectiv inainte de data la care intervine faptul generator.

In consecinta, SC H SRL considera ca are drept de deducere pentru TVA facturata de societatea de leasing cu factura nr. zzz/13.12.2007 si solicita modificarea deciziei atacate, rambursarea sumei de R lei si anulara in totalitate a dispozitiei de masuri nr. xxxxxxxx/xx.xx.yyyy.

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

Cauza supusa solutionarii este daca utilizatorul isi poate deduce TVA aferenta avansului pentru un contract de leasing imobiliar, in conditiile in care acesta este platit/incasat, inainte de data depunerii de catre societatea de leasing a notificarii privind optiunea de taxare a operatiunii respective.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.yyyy, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de R lei, prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta avansurilor platite inainte de data depunerii notificarii, in temeiul art. 135 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

Referitor la TVA neadmisa la deducere, din raportul de inspectie fiscala nr. xxxxxxxx/xx.xx.yyyy si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

SC H SRL a incheiat cu doua persoane fizice o promisiune bilaterala de vanzare-cumparare, in vederea achizitiei unui teren si pentru care a achitat un avans la data de 30.11.2007 in suma de B lei, echivalentul a E euro.

In urma cesionarii dreptului de cumparare, terenul in cauza a fost vandut de persoanele fizice catre LCR IFN SA, in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat in data de 05.12.2007, partile stipuland ca suma de E euro achitata de SC H SRL in data de 30.11.2007 este in contul pretului terenului si ca aceasta suma achitata cu titlu de avans va constitui plata efectuata de H catre LCR in contul contractului de leasing ce urma a se incheia intre cele doua societati.

Intre societatea de leasing LCR IFN SA si SC H SRL a fost incheiat contractul de leasing din data de 05.12.2007, obiectul leasingului fiind terenul achizitionat in conditiile mentionate anterior. In scadentatul de plata convenit, taxa de management de E1 euro si avansul

de E2 euro au ca data platii - data de 12.12.2007, iar prima rata de leasing - data de 25.01.2008. Notificarea privind optiunea de taxare a acestei operatiuni a fost depusa de societatea de leasing in data de 11.12.2007, iar avansul si taxa de management au fost facturate catre utilizator, cu TVA, in data de 13.12.2007.

In timpul inspectiei fiscale, organele de control nu au acordat utilizatorului H dreptul de deducere a TVA aferenta avansului facturat in data de 13.12.2007, pentru unicul motiv ca avansul a fost incasat/platit in data de 30.11.2007, anterior datei depunerii notificarii privind optiunea de taxare a operatiunii de leasing (11.12.2007), iar exigibilitatea TVA a intervenit la data incasarii avansului conform art. 134² alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 141 alin. (2) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:**

(...)

e) arendarea, concesiunea, inchirierea si **leasingul de bunuri imobile**, cu urmatoarele exceptii (...).

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin. (2) lit. e) si f), in conditiile stabilite prin norme".

Conform pct. 38 si pct. 40 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"38. (1) In sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal si fara sa contravina prevederilor art. 161 din Codul fiscal, **orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricareia din operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal**, in ceea ce priveste un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achizitionat, transformat sau modernizat la sau dupa data aderarii, in conditiile prevazute la alin. (2)-(9). Pentru bunurile imobile sau parti ale acestora, construite, achizitionate, transformate sau modernizate inainte de data aderarii se aplica prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. In sensul prezentelor norme sunt luate in considerare operatiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

(3) Optiunea prevazuta la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inscrisa in notificare. In situatia in care optiunea se exercita numai pentru o parte din bunul imobil, aceasta parte din bunul imobil care se intentioneaza a fi utilizat pentru operatiuni taxabile, exprimata in procente, se va comunica in notificarea transmisa organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau partile din bunurile imobile pentru care au fost incheiate contracte de leasing care sunt in derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune in termen de 90 de zile de la data aderarii, in situatia in care proprietarul bunului doreste sa continue regimul de taxare pentru operatiunea de leasing cu bunuri imobile.

40. Cu exceptia celor prevazute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operatiunile scutite prevazute de art. 141 din Codul fiscal. Institutiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitatile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplica livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrari de bunuri si sau prestari de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operatiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat pentru o astfel de operatiune scutita. Acestia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa".

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, scutirile de TVA prevazute la art. 141 din Codul fiscal, inclusiv scutirea pentru operatiunile de leasing cu bunuri imobile, sunt

obligatorii pentru orice persoana impozabila care realizeaza astfel de operatiuni, iar beneficiarii nu au drept de deducere a TVA, aplicata in mod eronat de catre furnizori/prestatori pentru o operatiune pentru care legea prevede scutirea. Prin exceptie de la acest cadru general, operatiunile de leasing cu bunuri imobile pot fi supuse regimului normal de taxare, cu conditia ca persoana impozabila care le realizeaza sa notifice organelor fiscale optiunea sa in acest sens, aplicarea TVA urmand sa se realizeze pentru bunurile si de la data inscrisa in notificare.

Totodata, potrivit prevederilor art. 134, art. 134¹ si art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 134. - (1) **Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

(2) *Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata".*

"Art. 134¹ - (1) **Faptul generator intervine la** data livrării bunurilor sau la **data prestării serviciilor**, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(5) Prin derogare de la alin. (1), faptul generator intervine:

(...)

b) in cazul operatiunilor de inchiriere, leasing, concesiune si arendare de bunuri, la data specificata in contract pentru efectuarea platii".

"Art. 134². - (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 livrării sau prestării acestora".***

Conform art. 145, art. 147¹, art. 155 si art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 147¹ - (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.*

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere".

"Art. 155. - (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa. De asemenea, *persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau*

o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa".

"Art. 156². - (1) Persoanele inregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva.

(2) *Decontul de taxa intocmit de persoanele inregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia nastere dreptul de deducere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei pentru care se exercita dreptul de deducere, in conditiile prevazute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a carei exigibilitate ia nastere in perioada fiscala de raportare si, dupa caz, suma taxei colectate care nu a fost inscrisa in decontul perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea taxei, precum si alte informatii prevazute in modelul stabilit de Ministerul Finantelor Publice".*

Se retine ca, din punct de vedere al TVA, faptul generator intervine la data prestarii de servicii, respectiv la data prevazuta in contractele de leasing pentru efectuarea platilor si are ca efect exigibilitatea taxei la aceasta data, cu exceptia situatiei in care se incaseaza avansuri, caz in care exigibilitatea intervine la data incasarii avansului, iar autoritatea fiscala devine indreptatita sa solicite plata taxei in perioada fiscala in care este incasat avansul. Pe cale de consecinta, beneficiarul poate sa-si exercite dreptul de deducere a taxei in momentul exigibilitatii taxei, prin decontul de taxa in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere, in aceeasi perioada fiscala in care prestatorul este obligat sa colecteze taxa.

In speta, avansul platit de SC H SRL catre persoanele fizice in data de 30.11.2007 s-a constituit in avans in cadrul contractului de leasing imobiliar incheiat cu SC LCR IFN SA, potrivit intelegerii dintre parti perfectata la data de 05.12.2007, data incheierii contractului de leasing imobiliar pentru terenul in discutie. Prin urmare, exigibilitatea TVA pentru avansul aferent leasingului imobiliar intervine la data de 05.12.2007, data cand partile au convenit ca suma achitata anterior sa fie considerata avans in contul contractului.

Totodata, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in contract s-a convenit data de 12.12.2007 pentru scadenta taxei de management si a "avansului" la leasing, iar societatea de leasing a depus optiunea de taxare a operatiunii in data de 11.12.2007, facturand taxa de management si "avansul" incasat in avans in data de 13.12.2007, in aceeasi perioada fiscala in care suma platita de SC H SRL s-a constituit ca plata in avans in cadrul contractului de leasing.

In vederea clarificarii tratamentului fiscal referitor la facturarea cu TVA a avansului aferent unui contract de leasing de bunuri imobile, in conditiile in care acesta este incasat inainte de data depunerii notificarii privind optiunea de taxare a operatiunii s-a solicitat punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice, exprimat prin adresa nr./05.05.2009, anexata in dosarul cauzei, care precizeaza urmatoarele:

"Avand in vedere ca, potrivit art. 156² alin. (1) si alin. (2) din Codul fiscal, obligatia de declarare si de plata a taxei pentru avansul incasat de LcrLeasing a avut ca data limita, data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care s-a incheiat perioada fiscala in care a intervenit exigibilitatea taxei aferenta avansului respectiv, consideram ca sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei de catre H pentru operatiunea in cauza".

De asemenea, se retine ca *motivul invocat* de catre organele de inspectie fiscala pentru neacordarea deductibilitatii TVA la beneficiar, respectiv faptul ca operatiunea era scutita la data exigibilitatii TVA determinata de incasarea/plata avansului, notificarea privind optiunea de taxare fiind depusa ulterior, conform prevederilor art. 134² alin. (2) lit. b) prima teza din Codul fiscal *are ca efect activarea exceptiei instituita de teza a doua a aceluiasi art. 134² alin.*

(2) lit. b) din Codul fiscal, *astfel ca exigibilitatea taxei nu mai intervine la data incasarii avansului, daca operatiunea este tratata ca o operatiune scutita*, ci la data la care intervine faptul generator, respectiv la data specificata in contractul de leasing pentru efectuarea platii (12.12.2007) ori la data emiterii facturii, *daca aceasta este emisa inainte de data la care intervine faptul generator (ceea ce nu este cazul in speta, factura fiind emisa in data de 13.12.2007), cand notificarea era deja depusa (12.12.2007).*

Referitor la capatul de cerere din contestatie privind dispozitia de masuri nr. xxxxxxxx/xx.xx.yyyy, prin care organele de inspectie fiscala au obligat societatea contestatoare sa solicite societatii de leasing stornarea pozitiei nr. 1 (avans leasing) din factura nr. zzz/13.12.2007 si emiterea unei noi facturi fara TVA la aceasta pozitie, prin aplicarea prevederilor pct. 40 din Normele metodologice, se retine ca prin decizia nr. 45377/14.05.2009 organele emitente ale dispozitiei de masuri au admis contestatia SC H SRL pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele anterior prezentate, in temeiul art. 216 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata urmeaza a se admite contestatia SC H SRL pentru TVA neadmisa la rambursare in suma de R lei si a se anula decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.yyyy.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134, art. 134¹ alin. (1) si alin. (5) lit. b), art. 134² alin. (1) si alin. (2) lit. b), art. 141 alin. (2) lit. e) si alin. (3), art. 145 alin. (1), art. 147¹, art. 155 alin. (1) si art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 38 si pct. 40 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 216 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Admite contestatia SC H SRL si anuleaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/xx.xx.yyyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de R lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac.