

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

DECIZIA nr. 218 din 30.06.2008 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC GI SRL**, cu sediul
in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxxxx/xx.xx.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. xxxxx/xx.xx.2008, inregistrata sub nr. xxxxx/xx.xx.2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC GI SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. xxxxx/xx.xx.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/yy.yy.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyyy/yy.yy.2008, comunicata sub semnatura de primire in data de xx.xx.2008.

Suma contestata, astfel cum a fost precizata de SC GI SRL prin adresa inregistrata la directia teritoriala sub nr. xxxxx/xx.xx.2008 este de **S 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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC GI 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 GI SRL, pentru perioada 23.11.2005-30.09.2007, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2007.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyyy/yy.yy.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/yy.yy.2008, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de A lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de B lei.

II. Prin contestatia formulata SC GI SRL solicita anularea masurilor dispuse prin decizia de impunere atacata in ceea ce priveste TVA respinsa la rambursare in suma de B lei si arata ca, in data de 18.05.2007, SC C 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 terenurile

ce fac obiectul contractului de leasing financiar incheiate intre cele doua societati in data de 09.05.2007.

Pentru terenurile respective persoana fizica Bb a incheiat antecontracte de vanzare-cumparare, in baza carora a achitat avansuri in suma de C euro. In baza contractelor de cesiune si a actului additional din data de 08.05.2007, SC GI SRL a platit domnului Bb numai suma de D euro (E lei achitati in data de 27.03.2008), iar diferenta de C-D euro a fost preluata de SC C SA.

In consecinta, contestatara considera ca suma de S lei (H euro) reprezentand TVA aferenta bazei de F lei (C-D euro), platita de SC C SA catre Bb este cuprinsa in facturile emise de societatea de leasing ulterior depunerii notificarii si, prin urmare, este deductibila fiscal in temeiul art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

Pentru avansul de E lei (D euro) SC GI SRL este de acord cu organele de inspectie ca plata a fost efectuata anterior depunerii notificarii, iar societatea de leasing a facturat eronat cu TVA, iar prin adresa inregistrata sub nr. xxx/xx.xx.2008 precizeaza ca suma contestata este de S lei (echivalentul a H euro) reprezentand TVA aferenta facturii de avans emisa dupa depunerea notificarii.

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

Cauza supusa solutionarii este daca utilizatorul isi poate deduce TVA aferenta avansurilor si ratelor de leasing facturate de finantator in raport cu data de la care finantatorul a optat pentru taxarea operatiunilor de leasing, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au clarificat modul de facturare si decontare a sumelor pe relatia finantator - utilizator, nu au avut in vedere avansurile achitate efectiv de utilizator si nici nu au tinut cont de prevederile actelor aditionale incheiate intre parti.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/yy.yy.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de B lei, prin neacceptarea la deducere a TVA aferenta avansurilor incasate inainte de data depunerii notificarii, in temeiul art. 135 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

Referitor la TVA neadmisa la deducere, in raportul de inspectie fiscala nr. yyyyyy/yy.yy.2008 organele fiscale precizeaza urmatoarele:

SC GI SRL a incheiat antecontracte de vanzare-cumparare a unor terenuri extravilane cu persoane fizice, pentru care a achitat avansuri in cuantum de O lei.

Initial, au existat antecontracte intre persoane fizice si Bb in calitate de promitent cumparator.

Ulterior, au existat contracte de cesiune de drepturi intre Bb in calitate de cedent si delegant si SC GI SRL in calitate de cesionar si delegat.

In data de 08.05.2007 s-a incheiat contractul de vanzare-cumparare nr., prin care SC C SA preia aceste terenuri de la SC GI SRL si se substituie intru-totul in calitatea de cumparator al terenurilor.

Totodata, intre SC C SA, in calitate de finantator si SC GI SRL, in calitate de utilizator s-a incheiat un contract de leasing financiar pentru terenuri, in care se stipuleaza ca avansurile platite de SC GI SRL din pretul de achizitie a terenurilor de C euro (O lei) reprezinta avansuri datorate de utilizator. Prin actul additional nr. 1 s-a mentionat ca utilizatorul va plati finantatorului cu titlu de avans suma de D euro (E lei) plus TVA aferenta in suma de P euro (R lei).

SC C SA a depus la Administratia Finantelor Publice sector x notificarea nr./18.05.2007, prin care a optat pentru taxarea operatiunilor de leasing imobiliar incepand cu data de **24.05.2007**.

Avand in vedere ca, in cazul operatiunilor de leasing intern, TVA devine exigibila la data incasarii avansurilor in conformitate cu prevederile art. 135 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de B lei reprezentand TVA aferenta avansurilor incasate inainte de data depunerii notificarii.

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 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. 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 livrarii sau prestarii acestora".*

In cazul in speta, din documentele existente la dosarul cauzei si din completarea referatului de catre organele de inspectie fiscala prin adresa inregistrata sub nr.xxxx/xx.xx.2008 rezulta urmatoarele:

- in data de 21.03.2007 domnul Bb a incheiat cu alte persoane fizice antecontracte de vanzare-cumparare de terenuri extravilane, pentru care a achitat avansuri in suma totala de lei;

- in data de 27.03.2007 domnul Bb incheie cu SC GI SRL contracte de cesiune de drepturi cu titlu oneros si delegatie perfecta, prin care societatea a preluat toate obligatiile asumate de cedentul-delegant Bb prin antecontractele incheiate in data de 21.03.2007;

- in aceeasi data de 27.03.2007 SC GI SRL a platit domnului Bb suma de E lei, urmand ca diferenta platita de acesta conform antecontractelor sa-i fie achitata la data autentificarii contractelor de vanzare-cumparare, concomitent cu achitarea restului de pret catre promitentii-cumparatori persoane fizice;

- in data de 08.05.2007 au fost incheiate contracte de vanzare-cumparare a terenurilor ce au facut obiectul antecontractelor de vanzare-cumparare incheiate in data de 21.03.2007, SC C SA substituindu-se intru-totul SC GI SRL, in calitate de cumparator al terenurilor respective;

- in aceeasi data de 08.05.2007 a fost incheiat contractul de leasing financiar imobiliar nr./2007 intre SC C SA in calitate de finantator si SC GI SRL in calitate de utilizator, ce are ca obiect un teren in suprafata de mp, cu valoare de intrare de euro, valoare finantata de euro si avans in suma de C euro, reprezentand suma achitata de utilizator direct vanzatorilor in baza antecontractelor de vanzare-cumparare incheiate in data de 21.03.2007;

- in data de 08.05.2007 este incheiat si un act additional la contractele de cesiune, prin care SC C SA preia in totalitate obligatiile de plata fata de Bb a echivalentului in lei al sumei de C-D euro, in numele si pentru SC GI SRL;

- in data de 09.05.2007 este incheiat un act additional la contractul de leasing financiar imobiliar nr./2007 prin care partile au modificat valoarea finantata la..... euro, din care euro reprezinta suma platita de finantator direct vanzatorilor persoane fizice si C-D euro reprezinta suma ce urma a fi achitata de catre finantator direct catre tertul Bb, precum si valoarea avansului la D euro + TVA aferenta, in baza unei facturi pro-forma, din care D euro reprezinta suma achitata de utilizator direct vanzatorilor si P euro reprezinta TVA ce urma a fi achitata de catre utilizator catre finantator;

- in anexa A1 la contractul de leasing este prezentat scadentiarul de plati, din care rezulta avansul de capital de D euro, ratele de leasing 1-...cuprind numai dobanda (cu scadente cuprinse

intre 05.06.2007 si 05.....), iar ratele de leasing ...-... cuprind capital si dobanda (cu scadente cuprinse intre 05..... si 05.05.....), fara sa includa TVA.

Conform art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"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 (...).**

De asemenea, 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.

In raportul de inspectie fiscala nr. yyyy/yy.yy.2008 organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de B lei, pe motiv ca toate avansurile au fost achitate/incasate anterior datei de 24.05.2007 inregistrata in notificarea depusa de finantatorul SC C SA, fara sa analizeze operatiunile de facturare si de decontare a avansurilor si/sau ratelor de leasing pe relatia SC GI SRL - SC C SA si fara sa **precizeze data la care SC GI SRL a achitat avansurile catre finantator, respectiv data la care finantatorul a facturat avansurile pentru care contestatara, in calitate de utilizator, si-a dedus TVA aferenta**, in conditiile in care avansurile au fost incasate de catre persoanele fizice ce au instrainat terenurile de la tertul Bb (C euro, echivalentul a O lei), iar SC GI SRL, in momentul incheierii contractelor de cesiune, a achitat tertului respectiv doar o parte din sumele platite cu titlul de avansuri (D euro, echivalentul a E lei), diferenta fiind preluata ca datorie proprie de catre societatea finantatoare, in baza actului aditional la contractele de cesiune.

Totodata, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au identificat in raport sau in anexele la acesta facturile emise de finantator, din care societatea contestatara si-a dedus taxa pe valoarea adaugata respinsa la deducere si nici nu au tinut cont de sustinerile societatii privind faptul ca doar suma de D euro a fost achitata efectiv in data de 27.03.2008, anterior depunerii notificarii si tratata ca avans la contractul de leasing financiar, iar diferenta de C-D euro a fost inclusa in valoarea valoarea finantata a contractului in suma totala de euro si platita pe masura facturarii ratelor de leasing formate din capital si dobanda.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va 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. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 **"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, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/yy.yy.2008 pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de S lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a modului de facturare si de decontare a sumelor pe relatia finantator - utilizator si raportarea informatiilor rezultate la data la care finantatorul a optat pentru taxarea operatiunii de leasing imobiliar.*

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134, art. 134² si art. 141 alin. (2) si (3) 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, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yy/yy.yy.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de S 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 Tribunalul Bucuresti.