



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel: +0263 212 039; 210 661
Fax: +0263 216 880
e-mail: contestații@dgfp-bn.ro

**Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR NR. .../2012**

DECIZIA NR. 60/25.10.2012

privind soluționarea contestației depusă de SC M.C. SRL, cu sediul în mun. ...,
str. ..., nr. ... și înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../19.07.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, prin adresa nr. .../19.07.2012 (fila 48), în legătură cu contestația depusă de SC M.C. SRL din municipiul ..., str. ..., nr.

Contestația a fost formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../05.06.2012 (fila 34) și a Deciziei de impunere nr. .../05.06.2012 (filele 36-39) prin care s-a respins la rambursare suma de ... lei și s-au stabilit de plată dobânzi în cuantum de ... lei, solicitându-se anularea în parte a acestor acte administrative fiscale ca nelegale și netemeinice privitor la respingerea la rambursare a sumei de ... lei.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze contestația depusă împotriva Deciziei de impunere nr. .../05.06.2012.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei, se deprim următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../05.06.2012 (filele 36-39), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, s-au stabilit în sarcina SC M.C. SRL din ... obligații fiscale suplimentare în cuantum total de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare de ... lei și accesorii aferente de ... lei.

Argumentele organelor emitente ale actului administrativ fiscal se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../05.06.2012 (filele 24-33), raport care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../05.06.2012 (filele 36-39), precum și în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../17.07.2012 (filele 43-47).

Inspecția fiscală parțială a fost efectuată ca urmare a depunerii de către SC M.C. SRL din ... a decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. .../20.04.2012, pentru suma de ... lei (filele 167-168).

În perioada verificată (01.07.2011-31.03.2012) societatea a realizat venituri din servicii de închirieri auto și comerțul cu produse cosmetice, detergenți și produse de curățare, pentru care a aplicat cota de 24%. Taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în aceeași perioadă este aferentă unor achiziții de produse cosmetice, detergenți și produse de curățare în vederea vânzării, piese de schimb pentru mașinile de închiriat, precum și aferentă avansului acordat pentru un teren pentru care s-a întocmit antecontract de vânzare-cumpărare.

Pe baza actelor și documentelor verificate și a constatărilor din raportul de inspecție fiscală se rețin următoarele:

A) În baza antecontractului de vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011 (filele 61-62), SC B.C. SRL din ... (în calitate de promitentă-vânzătoare) se obligă să vândă către SC M.C. SRL (în calitate de promitentă-cumpărătoare) imobilul înscris în CF ...-..., nr. top. ..., constând în teren în suprafață de 274 mp, situat în ..., str. ..., nr. Societatea de avocați B.&B. atestă data documentului, 29.12.2011. În antecontract este precizat faptul că imobilul care face obiectul său este grevat de un drept de ipotecă convențională în valoare de ... EURO în favoarea CEC BANK SA din

În evidența contabilă a SC M.C. SRL este înregistrată factura nr. .../02.01.2012 (fila 59) emisă de SC B.C. SRL din ..., în valoare de ... lei, din care TVA deductibilă de ... lei. Obiectul tranzacției este „*avans conform antecontract de vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011*”.

Din extrasul de carte funciară emis la data de 16.05.2012 în urma cererii nr. .../14.05.2012 (filele 7-9), reiese faptul că SC B.C. SRL din ... este proprietara terenului în suprafață de 274 mp iar la partea a III (Foaia de sarcini) sunt înscrise următoarele:

- .../02.11.2006: contract de ipotecă nr. .../2006 emis de BNP V.M., întăbulare drept de ipotecă, valoare ... EUR+dobânzi aferente, în favoarea CEC SA suc. ..., cu interdicția de înstrăinare și grevare;
- .../12.07.2011: act administrativ fiscal nr. .../30.06.2011 emis de Primăria Comunei Sieu-Măgheruș, întăbulare drept de ipotecă în valoare de 9.633 lei;
- .../31.01.2012: act administrativ fiscal nr. .../27.01.2012 emis de AFP Bistrița, întăbulare drept de ipotecă în valoare ... lei în favoarea DGFP Bistrița-Năsăud.

Având în vedere situația juridică a terenului în cauză, faptul că nu este încheiat un contract autentic de vânzare-cumpărare (deoarece nu este posibilă încheierea unuia ținând cont de interdicția de înstrăinare), organele de inspecție au constatat că nu există o dată a transferului dreptului de a dispune de terenul construibil, de la SC B.C. SRL la SC M.C. SRL. În consecință, faptul generator nu a intervenit și taxa nu a devenit exigibilă, fiind astfel încălcate prevederile art. 134¹ alin. (1) și (6) din Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru toate motivele prezentate anterior nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei înscris în factura nr. .../02.01.2012 (fila 59).

B) În baza a două facturi emise de SC A. SRL din ... (fact. nr. .../15.08.2011 și fact. nr. .../15.08.2011) au fost înregistrate în contabilitate achiziții de bunuri (TV LCD, fotolii, mese bar, storcător fructe și expresor cafea) care nu au fost găsite în patrimoniul SC M.C. SRL. Astfel, în opinia organelor de inspecție, neexistând o dată a livrării bunurilor, faptul generator nu a intervenit iar taxa nu a devenit exigibilă, motiv pentru care, constatându-se încălcarea prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, a fost anulat dreptul de deducere exercitat de societatea verificată în baza acestor două facturi, în sumă de ... lei.

Pentru diferența de 4.368 lei aferentă trimestrului III din 2011, au fost calculate dobânzi de ... lei, conform art. 119 și 120 din Codul de procedură fiscală.

Prin referatul cu propuneri de soluționare nr. .../17.07.2012 (filele 43-47), organele de inspecție, ca urmare a celor susținute de petentă în contestația depusă, își completează cele consemnate în actele de impunere întocmite cu următoarele aspecte suplimentare:

- SC B.C. SRL din ... și SC M.C. SRL din ... au aceiași asociați (A. M. I. și A. S. D.) și același administrator (A. S. D.), aceasta fiind, în accepțiunea organelor de inspecție, o primă premisă că tranzacția consemnată în factura nr. .../02.01.2012 să nu aibă conținut economic real;
- plata contravalorii facturii prin bancă de către SC M.C. SRL (filele 53-58) este „un element care dă tentă de realitate” operațiunii, însă aceasta nu reprezintă decât trecerea lichidităților de la și înspre aceiași asociați ai ambelor societăți cu „pierderea” unui comision bancar în tot acest proces (astfel, în patrimoniul SC M.C. SRL banii au intrat prin aportul în numerar al asociaților prin creditarea contului 455 „Asociați conturi curente”, a urmat apoi plata facturii în cauză către SC B.C. SRL prin transfer bancar, iar ulterior retragerea de către asociații SC B.C. SRL a contravalorii facturii încasate, prin debitarea contului 455 „Asociați conturi curente”);
- după încasarea contravalorii facturii, SC B.C. SRL nu a achitat vreun leu din TVA colectată conform acestei facturi sau din sumele restante datorate creditorilor bugetari și altor creditori, deși a dispus de lichidități pentru a face plăți către aceștia, însă banii au fost ridicați în numerar de către asociați;
- în ceea ce privește antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011 (filele 61-62) și clauzele acestuia (astfel punctul 2 din antecontract prevede că plata prețului trebuie să se facă în două tranșe, la termen de 3 luni, respectiv un an de la data emiterii facturii aferente prețului imobilului, în timp ce punctul 5 din antecontract prevede că transmiterea posesiei terenului s-a făcut la data încheierii contractului, respectiv 29.12.2011), organele de inspecție opinează că acestea „au fost construite” după prevederile legale invocate de petentă (art. 134¹ alin. (6) din Codul fiscal);
- după construirea situației favorabile (întocmirea facturii și antecontractului cu clauzele în funcție de legislație), petenta invocă prevederile art. 134¹ alin. (6) teza a doua din Codul fiscal, conform căreia „data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului”; cu privire la acest aspect organele de

inspecție arată că nu există în fapt predarea bunului, deoarece aparține și înainte și după o eventuală tranzacție unor societăți cu aceiași asociați și același administrator;

- în ceea ce privește recunoașterea dreptului de deducere a taxei, documentele justificative și completarea lor cu alte probe, organul fiscal are dreptul să aprecieze starea de fapt fiscală a tranzacțiilor analizate; astfel, prevalându-se de prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și art. 6 din Codul de procedură fiscală, organelor de inspecție opinează că tranzacția consemnată în factura nr. .../02.01.2012 emisă de SC B.C. SRL din ..., în valoare totală de ... lei din care TVA de ... lei, nu are scop economic, motivul întocmirii acestei facturi fiind exclusiv rambursarea taxei în sumă de ... lei la societatea cumpărătoare, concomitent cu creșterea datoriilor către buget ale vânzătorului.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. /05.06.2012 (filele 36-39) și a Dispoziției de măsuri nr. .../05.06.2012 (fila 34) petenta a depus contestația înregistrată la organul fiscal emitent (AIF BN) sub nr. .../13.07.2012 (filele 41-42). Dosarul contestației, completat cu punctul de vedere al organului emitent exprimat în Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../17.07.2012 (filele 43-47) a fost înregistrat la DGFP Bistrița-Năsăud sub nr. .../19.07.2012 (fila 48).

Prin contestația depusă (filele 41-42) SC M.C. SRL din ... solicită anularea în parte a Dispoziției de măsuri nr. .../05.06.2012 (fila 34) și a Deciziei de impunere nr. .../05.06.2012 (filele 36-39) privitor la respingerea la rambursare a TVA în cuantum de ... lei. În susținerea cauzei sale contestatoarea precizează următoarele:

- suma de ... lei respinsă la rambursare reprezintă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. .../02.01.2012 (fila 59), emisă pentru plata primei tranșe din prețul imobilului ce face obiectul antecontractului de vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011 (filele 61-62);
- organele de inspecție își întemeiază măsura respingerii la rambursare a sumei de ... lei pe dispozițiile art. 134¹ alin. (6) din Codul fiscal („*Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar*”), susținându-se că nu a intervenit faptul generator și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei plăți nu este exigibilă;
- constatarea organelor de inspecție anterior menționată este „rău intenționată”, în condițiile în care în teza a doua a aceluiași text legal este reglementată situația din speța în cauză și nu în teza întâi, organele de inspecție citând doar parțial textul legal aplicabil;
- în opinia contestatoarei, starea de fapt este următoarea:
 - SC B.C. SRL a încheiat cu SC M.C. SRL un antecontract de vânzare-cumpărare având ca obiect obligația de a transfera proprietatea asupra unui teren;
 - conform clauzei prevăzute la punctul 2 din antecontract, plata prețului trebuia să se facă în două tranșe (3 luni, respectiv un an de la data emiterii facturii aferente prețului imobilului);

- conform clauzei prevăzute la punctul 5 din antecontract, transmiterea posesiei s-a făcut la data încheierii acestuia, respectiv 29.12.2011;
- față de starea de fapt anterior descrisă petenta consideră că sunt aplicabile dispozițiile art. 134¹ alin. (6) teza a doua din Codul fiscal („*Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului*”) și, în consecință, cum data livrării a fost 29.12.2011 a intervenit faptul generator și taxa pe valoarea adăugată a devenit exigibilă.

Prin scrisoarea recomandată nr. ./24.07.2012 (fila 49), inițial returnată (filele 50-51), ulterior confirmată de primire în data de 22.08.2012 (prin poștă, fila 52) și înmănată de asemenea și administratorului sub semnătură în data de 23.08.2012, s-a solicitat depunerea la dosarul contestației a facturii nr. ...0/02.01.2012, a documentelor de plată aferente acestei facturi și a antecontractului nr. .../29.12.2011.

Petenta a dat curs solicitării, transmițând documentele respective cu adresa nr. .../28.08.2012, înregistrată la D.G.F.P Bistrița-Năsăud sub nr. .../28.08.2012 (filele 53-63).

Prin adresa nr. .../11.10.2012 (fila 100) s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud să efectueze o verificare suplimentară, având ca obiect operațiunile de decontare derulate între cele două societăți, în contul facturii nr. .../02.01.2012 și antecontractului nr. .../29.12.2011.

AIF Bistrița-Năsăud a dat curs solicitării organului de soluționare, întocmind în acest sens procesele verbale nr. .../18.10.2012 (încheiat la SC M.C. SRL – filele 101-114) și nr. ... (încheiat la SC B.C. SRL – filele 116-158). Actele respective au fost transmise cu adresa nr. .../19.10.2012 (fila 160).

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, în baza antecontractului de vânzare-cumpărare nr. ... din 29.12.2011 (fila 62) și a actului adițional la acesta din 15.05.2012 (fila 61), încheiate între SC B.C. SRL din ..., în calitate de promitentă-vânzătoare (prin administrator A. S. D.) și SC M.C. SRL din ..., în calitate de promitentă-cumpărătoare (prin asociat și director general A. M. I.), părțile se obligă să încheie în viitor un contract autentic de vânzare-cumpărare până la data plății ultimei tranșe din preț, mai precis până la data de 02.01.2013 (așa cum rezultă din actul adițional). Obiectul material al antecontractului constă într-un teren de 274 mp situat în municipiul ..., str. ..., nr. ..., înscris în CF nr. ..., cu numărul topo ..., prețul convenit fiind de ... lei plus TVA, preț ce urmează a fi achitat astfel:

- ... lei în termen de 3 luni de la emiterea facturii;
- ... lei în termen de un an de la data facturării.

Potrivit punctului 3 din antecontract, promitenta-vânzătoare declară că imobilul, obiect al contractului, „este grevat de un drept real de ipotecă convențională în favoarea CEC BANK”, drept pe care se obligă să-l radieze până la data încheierii contractului autentic de vânzare-cumpărare, angajându-se totodată ca la data plății ultimei tranșe din preț să se prezinte în fața notarului public în scopul încheierii contractului autentic de vânzare-cumpărare a imobilului liber de sarcini. Menționăm că prin contractul de ipotecă nr. .../02.11.2006 (filele 96-98) se prevede, printre altele, că proprietarului SC B.C. SRL îi este interzis să înstrăineze, ipotecheze sau greveze cu alte sarcini imobilul ipotecat, până la achitarea integrală a creditului luat de la CEC BANK, interdicția fiind înscrisă în cartea funciară a imobilului (fila 8).

Prin punctul 5 din antecontract se prevede că posesia imobilului s-a predat de către promitenta-vânzătoare, promitentei-cumpărătoare la data contractului, respectiv 29.12.2011.

În baza prevederilor punctului 2 din antecontract, SC B.C. SRL emite factura fiscală nr. .../02.01.2012 (fila 59) către SC M.C. SRL, pentru suma totală de ... lei din care TVA de ... lei, cu precizarea că suma reprezintă, potrivit documentului, „*avans conf. antecontract vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011*”.

Pe baza facturii în cauză, SC M.C. SRL deduce TVA în sumă de ... lei, sumă pe care organele de inspecție au exclus-o de la deducere, considerând că, în speță, faptul generator nu a avut loc, taxa nu a devenit exigibilă, iar tranzacția reflectată în factura nr. .../02.01.2012 nu are scop economic, motivul întocmirii acesteia fiind exclusiv de obținere a rambursării sumei de ... lei de către promitenta-cumpărătoare (SC M.C. SRL) pe seama creșterii datoriilor față de buget ale promitentei-vânzătoare (SC B.C. SRL).

Menționăm că în perioada 12.03.2012-26.03.2012 s-a achitat contravaloarea facturii nr. .../02.01.2012, în 12 tranșe, așa cum rezultă din ordinele de plată nr. 251 la 262 anexate la filele 53-58 din dosar.

Din documentația de la dosar rezultă că firmele între care s-a perfectat promisiunea de vânzare-cumpărare au același administrator, respectiv doamna A. S. D., iar soțul acesteia, domnul A. M. I., este asociat majoritar la cele două entități (filele 68-72). Potrivit antecontractului (fila 62), SC B.C. SRL în calitate de promitentă-vânzătoare este reprezentată de A. S. D., iar SC M.C. SRL în calitate de promitentă-cumpărătoare este reprezentată de asociatul A. M. I.

Din datele dosarului mai rezultă că la cererea unor creditori (dosarul .../112/23.12.2011 aflat pe rol la Tribunalului Bistrița-Năsăud) în data de 23.05.2011 a fost deschisă procedura generală a insolvenței pentru debitorul SC B.C. SRL (fila 64). Menționăm că pentru același debitor a fost declanșată procedura insolvenței și în dosarul nr. .../112/06.01.2012 a Tribunalului Bistrița-Năsăud (fila 65).

În raport cu starea de fapt prezentată, a apărărilor formulate de contestatoare și a normelor legale în vigoare la data efectuării operațiunilor care au generat litigiul fiscal, urmează ca organul de soluționare să stabilească dacă prevederile art. 134¹ alin. (6) teza a doua din Codul fiscal sunt aplicabile speței, respectiv dacă, din punct de vedere al TVA,

operațiunile reflectate în antecontractul de vânzare-cumpărare nr. ... încheiat la 29.12.2011 (fila 62) pot fi considerate livrări de bunuri și prin urmare constituie fapt generator de taxă.

În funcție de răspunsul la această întrebare se va stabili dacă deducerea TVA în sumă de 48.000 lei este întemeiată.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Art. 126 din Codul fiscal

„*Operațiuni impozabile*

(1) *Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiuni 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;*

b) *locul de livrarea a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

- pct. 2 (1) din Normele de aplicare ale codului fiscal: *În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a) – d) nu este îndeplinită.”*

- art. 128 alin. (1) și alin. (3) lit. a) din Codul fiscal:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

...

(3) *Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):*

a) *predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;*

...”

- art. 134 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal:

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

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

...”

- art. 134¹ alin. (1) și alin. (6) din Codul fiscal:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

...

(6) *Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. **Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata***

se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

...”

- art. 134² alin. (1) și alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal:

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

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

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

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

...”

- punctul 16¹ alin. (1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004:

“(1) Prevederile art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.

...”

- art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

(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;

...”

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal:

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

...”

- art. 147¹ alin. (1) și (2) din Codul fiscal:

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

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu

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

Potrivit normelor legale antecitate, prima dintre categoriile de operațiuni impozabile care intră în sfera de aplicare a taxei o reprezintă livrarea de bunuri, operațiune definită de art. 128 alin. (1) din Codul fiscal ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”. Ca o excepție de la definiția generală a livrării, prevederile art. 128 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal consideră, de asemenea, ca fiind o livrare de bunuri și predarea efectivă a acestora către o altă persoană în baza unui contract de vânzare cu plata în rate (sau a oricărui alt tip de contract) care conține clauza potrivit căreia transferul dreptului de proprietate se face cel mai târziu la data plății ultimei rate. Așadar, conform naturii acestui tip de contract, deși proprietatea este atribuită la „momentul plății ultimei rate”, operațiunea va deveni impozabilă anterior acestui moment și anume la data predării efective a bunurilor.

Cu privire la faptul generator și exigibilitatea taxei, regula generală desprinsă din dispozițiile coroborate ale art. 134¹ și art. 134² din Codul fiscal este aceea că faptul generator al TVA intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri (inclusiv bunuri imobile), respectiv la data la care are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Prin excepție și în mod similar reglementărilor de la art. 128 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, în cazul contractelor cu plata prețului în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei rate scadente, data livrării, ca fapt generator, este data la care bunul s-a predat beneficiarului. Pe cale de consecință, în astfel de situații taxa pe valoarea adăugată (în cazul în care operațiunea este taxabilă) va fi aplicată asupra întregii valori a contractului la data la care bunul este predat cumpărătorului.

În raport cu dispozițiile legale de excepție anterior invocate rezultă că, pentru a fi considerată livrare de bunuri și implicit fapt generator de taxă, operațiunea de predare efectivă a bunurilor către o altă persoană trebuie să aibă la bază un contract ferm de vânzare-cumpărare, în care, printre altele, este prevăzută clauza potrivit căreia cumpărătorul dobândește proprietatea numai la data achitării ultimei rate, obligația de plată fiind astfel garantată cu rezerva dreptului de proprietate așa cum prevede art. 1755 din noul Cod civil. Cu alte cuvinte, numai pe baza unor asemenea contracte operațiunea de predare efectivă către o altă persoană (reglementată de art. 128 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal) se consideră livrare de bunuri și prin urmare este îndeplinită una din condițiile cumulative prevăzute de art. 126 alin. (1) lit. a) – d) din Codul fiscal (în speță condiția de la art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal), pentru ca predarea efectivă a bunurilor să fie inclusă în categoria operațiunilor impozabile așa cum, de altfel, precizează și punctul 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale Titlului VI din Codul fiscal.

Din perspectiva celor de mai sus apreciem că promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare (antecontractul anexat la filele 61-62) nu intră în categoria convențiilor prevăzute în dispozițiile de excepție ale Codului fiscal (art. 128 alin. (3) lit. a) și art. 134¹ alin. (6) teza a doua) și prin urmare, predarea de bunuri în baza unor asemenea convenții nu poate fi considerată livrare de bunuri și nici fapt generator de taxă. În sprijinul acestui punct de vedere inserăm în cele ce urmează următoarele argumente:

1) Antecontractul nr. ... din 29.12.2011 nu poate fi identificat cu contractul de vânzare-cumpărare și prin urmare, operațiunea consemnată în acesta nu reprezintă o vânzare-cumpărare cu plata prețului în rate și atribuirea proprietății cel mai târziu la data plății ultimei sume scadente. Efectele antecontractului (promisiunii de vânzare-cumpărare) nu au caracter translativ de proprietate și nici nu generează obligația de garanție contra evicțiunii, efecte specifice numai contractelor de vânzare-cumpărare, prin antecontract ambele părți obligându-se doar să perfecteze o vânzare-cumpărare în viitor, în condițiile de preț și de plată convenite în antecontract.

2) Obligațiile reciproce izvorâte din promisiunea de vânzare-cumpărare sunt „obligația de a face”, respectiv de a încheia în viitor un contract autentic de vânzare-cumpărare, susceptibil de a transfera proprietatea de la vânzător la cumpărător, iar nicidecum „obligația de a da”, care presupune îndatorirea debitorului de a constitui sau transmite un drept real, în speță strămutarea dreptului de proprietate la o anumită dată. Ori, este limpede că prevederile de excepție ale Codului fiscal (art. 128 alin. (3) lit. a) coroborate cu art. 134¹ alin. (6) teza a doua) nu includ ipoteza în care sunt considerate livrări de bunuri operațiunile de predare efectivă a acestora către o altă persoană ca urmare a unei promisiuni că, pentru un bun determinat, se va perfecta în viitor contractul de vânzare autentic cu plata prețului în rate și cu clauza atribuirii proprietății la momentul achitării ultimei sume scadente. Cu alte cuvinte, predarea anticipată a bunurilor către o altă persoană, pe baza unei promisiuni că se va încheia în viitor un contract de genul celui prevăzut de Codul fiscal, nu este reglementată ca operațiune considerată a fi livrare de bunuri și prin urmare, în opinia noastră, o asemenea operațiune nu constituie fapt generator de taxă.

3) De regulă, în baza contractului de vânzare-cumpărare cu plata prețului în rate, cumpărătorul dobândește dreptul de proprietate la data achitării ultimei rate din preț, iar riscul bunului este transferat cumpărătorului de la momentul predării acestuia (art. 1755 din noul Cod civil). În principiu, în asemenea contracte obligația de plată este garantată cu rezerva proprietății, vânzările (livrările) cu un astfel de pact fiind necesarmente în rate (a se vedea și art. 1684 și 2347 din noul Cod civil).

4) Obiectul material al promisiunii de vânzare-cumpărare din speța în cauză este un teren pentru care, printr-o altă convenție (contractul de ipotecă încheiat între promitentă-vânzătoare și o anumită bancă, anexat la filele 96-98 din dosar) s-a precizat clauza de inalienabilitate temporară și drept urmare, potrivit acesteia, se interzice înstrăinarea terenului până când creanța garantată cu acest imobil nu va fi stinsă. Așa fiind, îndeplinirea obligațiilor asumate prin antecontractul de vânzare-cumpărare (perfectarea contractului de vânzare-

cumpărare în formă autentică și realizarea strămutarea proprietății) este condiționată de ridicarea ipotecii, anterior începerii executării acesteia sau a deschiderii procedurii insolvenței. Cum în speță, pe portalul instanței sunt înregistrate două dosare de insolvență vizând-o pe promitentă-vânzătoare (filele 64-65), iar în situația în care creditorul ipotecar (al promitentei-vânzătoare) va iniția toate procedurile pentru executarea creanței garantate (inclusiv din vânzarea terenului), realizarea obligațiilor asumate prin antecontractul din 29.12.2011 va fi paralizată și prin urmare încheierea promisiunii contract autentic de vânzare-cumpărare va depinde de mai mulți factori și deci greu de realizat, dacă nu chiar imposibil. Aceasta cu atât mai mult cu cât pe terenul în cauză s-au mai constituit și înregistrat în cartea funciară încă două ipoteci legale (fila 8) iar pe baza procesului verbal de sechestru nr. .../27.01.2012 (filele 78-79) bunul a fost indisponibilizat cât timp durează executarea silită.

5) La fel ca și în orice contract, atât vânzarea cât și promisiunea de vânzare-cumpărare fac parte din categoria actelor juridice bilaterale, deoarece pentru încheierea lor sunt necesare două părți, cu interese contradictorii. În acest context scopul imediat urmărit de fiecare parte la încheierea actului juridic constă în considerarea contraprestației celeilalte părți. În cazul analizat, antecontractul nr. ... din 29.12.2011 este perfectat în numele celor două persoane juridice de reprezentanți ale căror interese nu sunt și nu pot fi contradictorii. Astfel, doamna A. S. D., ca reprezentantă a promitentei-vânzătoare, este administrator la ambele firme, iar domnul A. M. I., ca reprezentant al promitentei-cumpărătoare, este asociatul majoritar la cele două persoane juridice (a se vedea filele 68-72 din dosar). Față de o asemenea stare de fapt apreciem că numai în virtutea calității de soți și de reprezentanți legali sau statutari ai acestor două firme (afiliate) s-a putut perfecta o promisiune de vânzare-cumpărare în care promitentă-cumpărătoare a acceptat condițiile antecontractului și a plătit în avans o sumă substanțială din prețul unui bun ipotecat cu clauză de inalienabilitate, bun pentru care, în temeiul dreptului de urmărire și preferință, creditorul ipotecar poate cere oricând executarea garanției, cu toate consecințele ce decurg ca urmare a unei astfel de acțiuni.

6) Faptul că o parte a prețului convenit a fost achitat de către contestatară promitentei-vânzătoare (sumă calificată în factură drept avans în contul antecontractului de vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011), nu schimbă natura și efectele antecontractului de vânzare-cumpărare și prin urmare nici mențiunea inserată în antecontract vizând predarea posesiei promitentei-cumpărătoare, nu determină ca operațiunea să fie considerată livrare de bunuri, conform art. 128 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, întrucât nu întrunește condițiile prevăzute de această normă legală.

Mai mult, atunci când sunt încasate avansuri înainte de a surveni faptul generator, primirea acestor sume dă naștere unei obligații de plată a taxei, obligație care se și respectă iar părțile care au încheiat tranzacția își demonstrează astfel intenția că toate consecințele financiar-fiscale ale faptului generator să se producă anticipat. Or, în cazul concret, în raport cu modul de îndeplinire a acestor obligații și a derulării efective a decontărilor dintre cele două părți, rezultă că efectele anticipate ale faptului generator s-a urmărit a se

repercuta numai în ceea ce privește rambursarea TVA promitentei-cumpărătoare (contestatoarei în cauză), dar nu și plata acestei taxe de către promitentă-vânzătoare. Că este așa reiese din cele ce urmează.

Astfel, în deconturile de TVA întocmite pentru luna martie 2012 ale celor două firme și depuse la 20.04.2012 de către administratorul A. S. D. (filele 161-162, 167-168) sunt cuprinse sumele cumulate de plată (... lei pentru SC B.C. SRL) și respectiv de rambursat (... lei pentru SC M.C. SRL), sume în care se regăsește și cea de ... lei reprezentând TVA aferent antecontractului. Deși administratorul A. S. D. a solicitat la rambursare pentru SC M.C. SRL (contestatoarea în cauză și promitentă-cumpărătoare din antecontract) soldul sumei negative de TVA în cuantum de ... lei, omite, cu bună știință, să achite TVA de plată rezultată din decontul depus de SC B.C. SRL, promitentă-vânzătoare (a se vedea în acest sens fișa pe plătitori, filele 163-166). Ba mai mult, pe măsură ce promitentă-cumpărătoare (prin administrator A. S. D.) vira suma de ... lei prin cele 12 ordine de plată (filele 53-58), promitentă-vânzătoare, prin același administrator sau prin soțul acesteia (A. M. I.) ridică sume apropiate din conturile SC B.C. SRL sau le vira în conturile personale ale administratorului și respectiv asociatului majoritar al celor două firme (a se vedea în acest sens procesele verbale nr. .../18.10.2012 și nr. .../18.10.2012 și anexele acestora, filele 101-160 din dosar), lăsând fără lichidități conturile bancare ale promitentei-vânzătoare, cu consecințe previzibile.

Având în vedere considerentele anterior expuse apreciem că operațiunile consemnate în antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../29.12.2011 (filele 61-62) și în factura nr. .../02.01.2012 (fila 59) nu întrunesc condițiile cumulative prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal pentru a fi impozabile, lipsind condiția de la lit. a), în sensul că acestea nu constituie livrări de bunuri și nici operațiuni asimilate. În acest context, în conformitate cu prevederile art. 134² alin. (2) lit. b) teza a doua, pentru avansul încasat de promitentă-vânzătoare taxa pe valoarea adăugată nu devine exigibilă, iar pe cale de consecință taxa aferentă unui astfel de avans nu poate fi dedusă.

În ceea ce privește contestația depusă împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../05.06.2012 (fila 34), arătăm că, potrivit art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, competența de soluționare revine organului emitent al acesteia.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul, în temeiul art. 6 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC M. C. SRL din localitatea ... pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../05.06.2012.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, secția de contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,