

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

DECIZIA nr. 18 din 19.01.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC PI SRL**, cu sediul
in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2008

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

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr./2008, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.09.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxxxx/29.09.2008, comunicata sub semnatura de primire in data de2008.

SC PI SRL contesta suma de **S lei** reprezentand:

- S1 lei TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata;
- S2 lei majorari de intarziere aferente.

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 PI 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 PI SRL, pentru perioada 03.10.2006-30.06.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./24.07.2008 pentru suma de A lei.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. xxxxxx/29.09.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.09.2008, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de B lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de A lei, la stabilirea de TVA de plata in suma de S1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de S2 lei.

II. Prin contestatia formulata, completata cu adresa nr./2008 SC PI SRL considera nelegala masura organelor de control de a nu accepta la deducere TVA in suma de B lei, sustinand ca taxa de rezervare si avansurilor platite furnizorului SC Gd SRL in baza antecontractului de vanzare-cumparare nu sunt bunuri de capital, asa cum sunt definte la art. 149

alin. 1 lit. a) si b) din Codul fiscal si, prin urmare, nu era necesara ajustarea prevazuta de art. 149 alin. 2 si alin. 4 lit. a) si d) din Codul fiscal. Societatea arata ca sumele platite au fost inregistrate in contul 232 - Avansuri acordate pentru imobilizari, imobilul pentru care s-a incheiat antecontractul nu este pus in functiune, iar conform legislatiei de TVA livrarea unui bun imobil se considera a avea loc la data indeplinirii formalitatilor legale pentru transferul dreptului de proprietate.

SC PI SRL sustine ca si-a cesionat drepturile si obligatiile izvorate din antecontract catre SC PR SRL in baza contractului de novatie incheiat in data de 08.05.2008, si-a recuperat sumele platite furnizorului pana la data novatiei, iar cesionarea nu reprezinta o operatiune in sfera de aplicare a TVA intrucat ea s-a efectuat la valoarea ratelor platite.

Contestatarul recunoaste ca operatiunea a fost anulata total si, conform art. 138 lit. a) din Codul fiscal, furnizorul avea obligatia emiterii unei facturi de stornare, insa considera ca nu era in masura sa corecteze sumele reflectate in deconturile initiale de TVA urmare refuzului furnizorului de a emite facturile de stornare. Societatea sustine ca prin nerespectarea prevederilor legislatiei de TVA se incalca principiul neutralitatii fiscale, iar prin contractul de novatie s-a transferat catre SC PR SRL si dreptul de deducere a TVA aferenta ratelor percepute de furnizor pentru livrarea unui imobil.

Totodata, SC PI SRL sustine ca organele de control au refuzat sa ia in considerare demersurile intreprinse de societate in vederea clarificarii situatiei, prin solicitarea de asistenta organelor specializate, factura emisa in data de reprezentand transferul taxei de rezervare si a avansurilor pentru imobil, precum si de aspectul nou aparut in timpul inspectiei fiscale, respectiv rezilierea contractului de novatie la data de 26.09.2008 si revenirea la starea initiala.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru avansurile si taxa de rezervare facturate in baza unui antecontract de vanzare-cumparare a unui imobil, in conditiile in care si-a cesionat drepturile si obligatiile rezultate din antecontract prin novarea acestora catre o alta persoana, iar constatările organului de inspectie fiscala nu sunt de natura sa clarifice natura exacta a operatiunii de novare, care sa conduca la aplicarea tratamentului fiscal aplicabil corespunzator.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.09.2008, organele fiscale au stabilit TVA ramasa de plata in suma de S1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de S2 lei, urmare stabilirii unei diferente de TVA in suma de B lei, prin ajustarea dreptului de deducere a TVA aferenta sumelor achitate in vederea achizitionarii unui bun imobil (apartament).

Inspectia fiscala a fost efectuata in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr./24.07.2008 pentru trimestrul II 2008 si a vizat perioada 03.10.2006 - 30.06.2008.

In raportul de inspectie fiscala nr. xxxxxx/29.09.2008 organele de control mentioneaza ca SC PI SRL a incheiat cu SC Gd SRL antecontractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr./26.11.2007, in baza caruia si-a dedus TVA pentru taxa de rezervare si avansurile aferente achizitiei unui apartament, prin taxare inversa sau facturata direct, in cuantum de B lei (facturile nr./25.09.2007 - B1 lei, factura nr./27.11.2007 - B2 lei si factura nr./17.03.2008 - B3 lei).

Prin contractul de novatie din 08.05.2008 SC PI SRL si-a transferat drepturile nascute din antecontractul nr./26.11.2007 catre SC PR SRL. Urmare acestui fapt, organele de control au ajustat dreptul de deducere a TVA aferenta apartamentului pus la dispozitia altor

persoane, conform art. 149 alin. (2) si alin. (4) lit. a) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 125¹, art. 138, art. 148, art. 149 si art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate si completate incepand cu data de 1 ianuarie 2007, prin transpunerea directivelor comunitare in materie de TVA:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

3. *active corporale fixe reprezinta orice activ detinut pentru a fi utilizat in productia sau livrarea de bunuri ori in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat tertilor sau pentru scopuri administrative, daca acest activ are durata normala de utilizare mai mare de un an si valoare mai mare decat limita prevazuta prin hotarare a Guvernului sau prin prezentul titlu".*

"Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:**

a) daca a fost emisa o factura si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, inainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor; [...]".

"Art. 148. - In conditiile in care regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine nu se aplica, *deducerea initiala se ajusteaza in urmatoarele cazuri:*

a) deducerea este mai mare sau mai mica decat cea pe care persoana impozabila avea dreptul sa o opereze;

b) *daca exista modificari ale elementelor luate in considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite dupa depunerea decontului de taxa, inclusiv in cazurile prevazute la art. 138;*

c) persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate si serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere".

"Art. 149. - (1) In sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezinta toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum si operatiunile de constructie, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparatiile sau lucrarile de intretinere a acestor active, chiar in conditiile in care astfel de operatiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de inchiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispozitia unei alte persoane;*

b) bunurile care fac obiectul inchirierii, leasingului, concesiunii sau oricarei alte metode de punere a acestora la dispozitia unei persoane sunt considerate bunuri de capital apartinand persoanei care le inchiriaza, le da in leasing sau le pune la dispozitia altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) *taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitata sau datorata, aferenta repararii ori intretinerii acestor bunuri sau cea aferenta achizitiei pieselor de schimb destinate repararii ori intretinerii bunurilor de capital.*

(2) *Taxa deductibila aferenta bunurilor de capital, in conditiile in care nu se aplica regulile privind livrarea catre sine sau prestarea catre sine, se ajusteaza, in situatiile prevazute la alin. (4) lit. a)-d) [...].*

(4) Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:

a) in situatia in care bunul de capital este folosit de persoana impozabila:

1. *integral sau partial, pentru alte scopuri decat activitatile economice;*

2. pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a taxei intr-o masura diferita fata de deducerea initiala;

b) in cazurile in care apar modificari ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) in situatia in care un bun de capital al carui drept de deducere a fost integral sau partial limitat face obiectul oricarei operatiuni pentru care taxa este deductibila. In cazul unei livrari de bunuri, valoarea suplimentara a taxei de dedus se limiteaza la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) in situatia in care bunul de capital isi inceteaza existenta, cu exceptia cazurilor in care se dovedeste ca respectivul bun de capital a facut obiectul unei livrari sau unei livrari catre sine pentru care taxa este deductibila;

e) *in cazurile prevazute la art. 138 [...]*".

"Art. 159. - (2) **In situatiile prevazute la art. 138 furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii trebuie sa emita facturi sau alte documente, cu valorile inscrise cu semnul minus, cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului**, cu exceptia situatiei prevazute la art. 138 lit. d)".

Normele metodologice date in aplicarea titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

"53. (4) Conform art. 148 lit. b) din Codul fiscal, se ajusteaza taxa deductibila, in situatii precum:

a) cazurile prevazute la art. 138 lit. a)-c) si e) din Codul fiscal;

b) cand pro-rata definitiva, calculata la sfarsitul anului, difera de pro-rata provizorie utilizata in cursul anului;

c) cazul in care persoana impozabila in mod eronat a dedus o suma de taxa mai mare decat avea dreptul sau mai mica".

"54. (9) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital, conform art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, se efectueaza in cazul in care furnizorul ajusteaza baza de impozitare conform art. 138 lit. a)-c) din Codul fiscal. Ajustarea se efectueaza o singura data in perioada fiscala in care apar situatiile prevazute la art. 138 lit. a)-c) din Codul fiscal, pe baza facturii emise de furnizor. Ajustarile ulterioare prevazute la art. 149 alin. (4) lit. a)-d) din Codul fiscal se vor efectua tinandu-se cont de taxa dedusa dupa efectuarea ajustarii prevazute de prezentul alineat".

Din dispozitiile legale sus-citate reiese ca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor dedusa initial este supusa operatiunilor de ajustare in cazurile prevazute de legislatia fiscala in materie de TVA, inclusiv in situatiile in care aceste bunuri sunt folosite integral sau partial in alte scopuri decat activitatile economice ori operatiunile sunt anulate inainte de livrarea acestora, potrivit procedurii instituite la art. 149 - pentru bunurile de capital, astfel cum sunt definite in intelesul Titlului VI din Codul fiscal - si la art. 148 - pentru achizitii de servicii si bunuri, altele decat bunurile de capital.

Cu privire la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru avansurile aferente achizitiei unui bun imobil, facturate si achitate in baza unui antecontract de vanzare-cumparare, in conditiile in care persoana impozabila si-a cedat drepturile si obligatiile asumate prin antecontract catre o alta persoana in baza unui contract de novatie, la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr./16.12.2008 Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor a comunicat urmatoarele:

*"Urmare contractului de novatie mai sus amintit, in opinia noastra are loc practic anularea unei operatiuni, respectiv livrarea imobilului nu mai are loc catre promitentul - cumparator initial, dar se initiaza o noua livrare catre o alta persoana, respectiv catre noul promitent - cumparator. La anularea operatiunii intre SC Gd SRL si SC PI SRL, urmare incheierii contractului de novatie, promitentul - vanzator avea obligatia de a ajusta baza de impozitare a taxei, in conformitate cu prevederile art. 138 lit. a) din Codul fiscal in vigoare la acea data si de a emite, conform art. 159 alin. (2) al aceluiasi act normativ, **facturi cu valorile inscrise cu semnul minus catre promitentul-cumparator initial (cedent) si concomitent facturi cu valorile inscrise cu semnul plus catre cesionar (SC PR SRL), aplicand regimul de taxare in vigoare la data emiterii facturilor.***

In acest context, precizam faptul ca decontarea intre SC PI SRL si SC PR SRL nu constituie o operatiune in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata atata timp cat SC PI

SRL se limiteaza strict la recuperarea sumelor platite catre SC Gd SRL. Din acest motiv, facturarea taxei de rezervare si a avansurilor intre SC PI SRL si SC PR SRL nu este corecta.

In situatia in care SC PI SRL ar fi incasat o suma pentru cesionarea dreptului sau de a cumpara bunul imobil, aceasta operatiune ar fi fost considerata din punct de vedere al TVA o prestare de servicii, in sensul art. 129 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, efectuata cu plata si prin urmare inclusa in sfera de aplicare a TVA conform art. 126 alin. (1) din Codul fiscal. [...]

Totodata, in cazul SC PI SRL nu se pune problema ajustarii taxei deduse conform art. 149 alin. (2) si alin. (4) lit. a) si d) din Codul fiscal, deoarece societatea nu se afla in niciuna din situatiile prevazute la acest articol, avansurile platite neconstituind intr-adevar bunuri de capital, atata timp cat dreptul de proprietate nu a fost transmis pentru bunul imobil".

Potrivit 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, conform 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 potrivit 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. xxxxxx/29.09.2008, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru taxa de rezervare si avansurile achitate de SC PI SRL in baza unui antecontract de vanzare-cumparare, in temeiul prevederilor art. 149 din Codul fiscal referitoare la ajustarea bunurilor de capital, considerand ca apartamentul ce se intentiona a fi achizitionat a fost pus la dispozitia altei persoane, urmare cesionarii drepturilor si obligatiile asumate prin antecontract catre o alta persoana in baza unui contract de novatie.

Organele de inspectie fiscala *nu au stabilit* insa daca, *urmare cesionarii* intervenite in baza contractului de novatie, SC PI SRL s-a limitat doar la recuperarea avansului si taxei de rezervare platite catre SC Gd SRL in baza antecontractului de vanzare-cumparare, caz in care din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata *s-ar considera ca operatiunea este anulata* ori a solicitat si incasat de la SC PR SRL o suma care depaseste contravaloarea sumelor platite initial, caz in care *operatiunea ar fi fost considerata o prestare de servicii*, in sensul art. 129 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, efectuata cu plata si, ca atare, inclusa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata. Totodata, in situatia in care operatiunea ar fi fost anulata, operatiunea de ajustare a TVA ar fi fost efectuata in temeiul art. 148 si nu al art. 149 intrucat avansurile platite nu sunt aferente achizitiei de bunuri de capital, in conditiile in care dreptul de proprietate pentru bunul imobil nu a mai fost transmis, neavand loc o livrare de bunuri conform art. 128 din Codul fiscal.

Mai mult, desi in contestatie si in adresa de completare nr./2008 contestatara sustine ca a prezentat organelor de control factura emisa in luna iulie 2008 catre SC PR SRL prin care a colectat, prin refacturare, taxa dedusa pentru avansurile si taxa de rezervare platite initial, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra sustinerilor si documentelor prezentate de societate.

Avand in vedere cele mai sus retinute, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la natura operatiunii rezultata din incheierea contractului de novatie de catre contestatara, respectiv daca reprezinta anularea unei operatiuni initiale sau o prestare de servicii supusa taxei, in conditiile in care in contractul de novatie nu se face nicio referire la modul de decontare a sumelor intre parti, organele de inspectie fiscala nu au analizat acest aspect, din documentele existente la dosar nu se poate stabili daca au fost sau nu decontate sume suplimentare, iar contestatara sustine ca in timpul inspectiei fiscale cele trei parti implicate au procedat la anularea contractului de novatie.

Ca atare, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza 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, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/29.09.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. xxxxxx/29.09.2008 va fi desfiintata pentru TVA ramasa de plata in suma de S1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de S2 lei, urmare stabilirii unei diferente de TVA in suma de B 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, cu retinerile din prezenta decizie si cu punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA exprimat in adresa nr./16.12.2008, prin analiza fiscala detaliata a operatiunii de cesionare a drepturilor si obligatiilor rezultate dintr-un antecontract prin novarea acestora catre o alta persoana, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de investigatii fiscale la celelalte doua societati semnatare ale contractului de novatie*.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatarei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 125¹ alin. (1) pct. 3, art. 138 lit. a), art. 148 lit. b), art. 149 alin. (1) lit. a) si art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate si completate incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 53 alin. (4) si pct. 54 alin. (9) din Normele metodologice date in aplicarea titlului VI din Codul fiscal, 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. xxx/29.09.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA ramasa de plata in suma de **S1 lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **S2 lei**, urmare stabilirii unei diferente de TVA in suma

de B lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.