

DECIZIA NR.576

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar TVA, dobanzi si penalitati de intarziere .

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X contesta Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii fiscale:

-TVA;

-majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata, calculate pe perioada 26.07.2008-13.08.2012;

-penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata, calculate pe perioada 26.04.2012-13.08.2012;

1. In contestatia formulata SC X sustine ca Decizia de impunere nu intruneste conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de art.43 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in conditiile in care motivele de fapt nu sunt reale, nu au corespondent in realitate, temeiurile de drept prezentate de organele de inspectie fiscala au fost interpretate si aplicate fara nicio legatura cu speta in cauza iar organele de inspectie fiscala nu au interpretat obiectiv toate documentele justificative puse la dispozitie.

Societatea contestatoare invoca in sustinerea cauzei si prevederile Ordinului 972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala precum si prevederile art.6, art.12, art.13, art.65 si 94 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si sustine ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile Codului de procedura fiscala, nerespectand vointa legiuitorului si principiul bunei credinte in motivarea deciziei de a nu acorda dreptul de deducere a TVA; indicarea motivului de fapt si a temeiului de drept in baza caruia organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezinta conditii de validitate ale actului administrativ fiscal.

Societatea contesta realitatea motivului de fapt invocat de organele de inspectie fiscala cu privire la dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile in cauza, adica nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , achizitiile nefiind destinate operatiunilor taxabile si sustine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(4) din Codul fiscal, in vigoare in luna mai 2008 cand s-au derulat operatiunile in cauza.

Societatea contestatoare considera ca Decizia de impunere este nelegala in conditiile in care motivul de fapt invocat de organele de inspectie fiscala nu are

corespondenta cu starea de fapt fiscala iar temeiul de drept invocat nu este aplicabil in cauza in speta; astfel decizia de impunere contestata nu intruneste conditiile obligatorii care definesc calitatea de act juridic, fiind emisa cu incalcarea prevederilor art.43 si art.87 din Codul de procedura fiscala si Ordinul nr.972/2006.

2.Cu privire la TVA, considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare, pe fond, prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

TVA contestata , se compune din:

-TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturii, reprezentand avans apartament 15% conform antecontract ;

-TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturii reprezentand avans apartament 15 % conform scrisoare de rezervare;

-TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturii reprezentand avans apartament 25% conform antecontract;

-TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturii reprezentand avans apartament 25%,conform antecontract;

Cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor mai sus enumerate, societatea contestatoare invoca in sustinere prevederile art.145, art.146 si art. 153 din Codul fiscal precum si prevederile pct.66 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si considera ca o persoana impozabila care are intentia de a incepe o activitate economica in mod independent si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop trebuie privita ca o persoana impozabila si isi poate exercita imediat dreptul de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile, fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni taxabile.

Societatea considera relevant in solutionarea cauzei in speta, Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-110/1994(INZO), conform careia chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art.4 din Directiva a 6-a (in prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) si in acest context, autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, societatea contestatoare invoca Decizia Curtii Europene de Justitie, Case C-37/95(Belgian State and Ghent Coal Terminal NV), potrivit careia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat in sensul in care trebuie sa i se permita persoanei impozabile ce actioneaza ca atare, sa deduca TVA pentru bunurile care i-au fost livrate sau pentru serviciile care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitii si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile.

Invoca in sustinere si Decizia Curtii Europene de Justitie emisa in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 Gabalfrisa precum si Deciziile emise de ANAF -Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, emise in spete similare.

Astfel, potrivit prevederilor art.145, art.146 si art.153 din Legea nr.571/2003 si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, societatea sustine ca are dreptul la deducerea TVA, pe baza intentiei declarate de a desfasura activitati supuse taxei pe valoarea adaugata; dreptul de deducere a TVA fiind justificat atunci cand se dovedeste ca persoana impozabila a efectuat o serie de cheltuieli cu intentia de a realiza operatiuni taxabile, inclusiv investitii.

Societatea sustine ca avea obligatia de a demonstra indeplinirea conditiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, obligatie care a fost indeplinita; societatea sustine ca a demonstrat demararea actiunilor preliminare privind efectuarea

activitatii economice intentionate, prin documentele prezentate in timpul controlului si anexate la dosarul contestatiei.

SC X s-a infiintat in luna mai 2007, sub denumirea de SC H , avand obiectul principal de activitate "Dezvoltare-promovare imobiliara", cod CAEN 4110 si s-a inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.10.2007.

Societatea contestatoare sustine ca , in cadrul activitatii economice desfasurate conform obiectului de activitate, a incheiat in luna mai 2008, in calitate de promitent cumparator , un numar de 4 antecontracte de vanzare-cumparare cu SC I in calitate de promitent vanzator, obiectul antecontractelor de vanzare-cumparare fiind achizitionarea de catre cumparator a unor imobile edificate de vanzator in complexul rezidential , astfel:

1.Antecontractul de vanzare -cumparare avand ca obiect imobilul format din apartamentul nr.1.20, locul de parcare aferent si cota indiviza aferenta apartamentului din spatiile comune si teren.

Pretul total al imobilului descris era in suma de... euro, inclusiv TVA platibil astfel:

-suma de .. reprezentand 15% din total, in termen de 5 zile de la data semnarii contractului;

-suma de.. euro reprezentand rest de plata in termen de 15 zile de la data semnarii Procesului verbal de predare primire, inainte de data semnarii Contractului de vanzare-cumparare;

2.Antecontractul de vanzare-cumparare, avand ca obiect imobilul format din apartamentul nr.1.28, locul de parcare aferent si cota indiviza aferenta apartamentului din spatiile comune si teren.

Pretul total al imobilului descris era in suma totala de.. euro, inclusiv TVA platibil astfel:

-suma de.. euro reprezentand 15% din total in termen de 5 zile de la data semnarii contractului;

-suma de... euro reprezentand restul de plata in termen de 15 zile de la data semnarii Procesului verbal de predare primire, inainte de data semnarii Contractului de vanzare-cumparare.

3.Antecontractul de vanzare-cumparare, avand ca obiect imobilul format din apartamentul nr.1.14, locul de parcare aferent si cota indiviza aferenta apartamentului din spatiile comune si teren.

Pretul total al imobilului descris era in suma totala de.. euro, inclusiv TVA platibil astfel:

-suma de.. euro reprezentand 25% din total in termen de 5 zile de la data semnarii contractului;

-suma de... euro reprezentand restul de plata in termen de 15 zile de la data semnarii Procesului verbal de predare primire, inainte de data semnarii Contractului de vanzare-cumparare.

4.Antecontractul de vanzare-cumparare, avand ca obiect imobilul format din apartamentul nr.1.26, locul de parcare aferent si cota indiviza aferenta apartamentului din spatiile comune si teren.

Pretul total al imobilului descris era in suma totala de.. euro, inclusiv TVA platibil astfel:

-suma de.. euro reprezentand 25% din total in termen de 5 zile de la data semnarii contractului;

-suma de.. euro reprezentand restul de plata in termen de 15 zile de la data semnarii Procesului verbal de predare primire, inainte de data semnarii Contractului de vanzare-cumparare.

In baza pct.2.6 din Antecontractele de vanzare -cumparare , SC I in calitate de promitenta vanzatoare a e emis catre SC X, in calitate de promitenta cumparatoare, facturi de avans.

Societatea contestatoare precizeaza ca facturile au fost inregistrate in contabilitate in luna mai 2008 iar TVA deductibila a fost inregistrata in jurnalul de cumparari si decontul de TVA din luna mai 2008 si sustine ca, apartamentelor achizitionate erau destinate a fi utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale societatii generate de obiectul de activitate "Dezvoltare-promovare imobiliara".

Societatea contestatoare sustine ca, incheierea contractelor cu SC I constituie dovada intentiei de a desfasura o activitate economica iar facturile mai sus enumerate constituie elementele obiective care probeaza investitiile pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice, jurnalele de cumparari, balanta de verificare, deconturile de TVA reprezinta documente justificative prin care se face dovada intentiei declarata de societate de a desfasura activitati supuse taxei pe valoarea adaugata precum si a incadrarii starii de fapt rezultate in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si a ANAF/DGSC , invocate in prezenta contestatie.

Astfel, societatea contestatoare considera ca indeplineste conditiile privind deductibilitatea TVA prevazute la art.145 alin.(2) , art.146 din Codul fiscal si pct.46 din Normele de aplicare a Codului fiscal iar organele de inspectie fiscala au ignorat documentele justificative prezentate in timpul controlului cat si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie precum si Deciziile ANAF-DGSC emise in cauze similare.

Fata de cele prezentate societatea contestatoare solicita anulara/desfiintarea Deciziei de impunere cu privire la TVA si accesoriile aferente, stabilite suplimentar prin aceasta decizie.

In contestatia formulata, societatea contestatoare precizeaza faptul ca, in perioada 01.05.2009-31.12.2012, si-a suspendat activitatea in baza Legii nr.31/1990, republicata, conform Incheierii Judecatoresti si a Certificatului de inregistrare mentiuni emis de ORC de pe langa Tribunalul ;societatea si-a reluat activitatea incepand cu data de 01.10.2011 , conform Rezolutiei emisa de ORC de pe langa Tribunalul.

Prin declaratia fiscala/declaratia de mentiuni pentru persoane juridice, asocieri si alte entitati fara personalitate juridice -cod 010, inregistrata la D.G.F.P./AFP , societatea a comunicat si optiunea privind inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.10.2011, organul fiscal a eliberat Certificatul de inregistrare in scopuri de TVA din data de 22.02.2012, unde se specifica faptul ca societatea este inregistrata in scopuri de TVA din data de 01.10.2011.

SCX SRL contestata motivul de fapt al neacordarii dreptului de deducere a TVA, invocat de organul de inspectie fiscala, potrivit caruia in perioada 01.05.2009-30.09.2011 in baza Legii 31/1990, republicata, privind societatile comerciale societatea si-a suspendat activitatea si a fost scoasa din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA iar societatea avea obligatia de a ajusta taxa dedusa initial pentru bunuri si servicii, in momentul schimbarii regimului de taxare in conformitate cu prevederile art.148 si 149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioar si sustine ca:

-motivul de fapt in scris este ireal, inexistent, intrucat la data de 01.05.2009 nu a solicitat si nici nu a fost scoasa din oficiu din evidenta persoanelor inscrise in scopuri de TVA

-in anul 2009 persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA nu aveau obligatia de a solicita anulara inregistrarii in cazul intreruperii temporare a activitatii economice si nici organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul legal de a anula inregistrarea;

-temeiul de drept pe baza caruia a fost construit in mod fortat acest motiv de fapt de catre organele de inspectie fiscala, nu are nicio legatura cu starea de fapt fiscala existenta la acea data.

Societatea contestatoare sustine ca numai dupa data de 01.01.2010 , conform OUG nr.109/07.10.2009 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele fiscale puteau anula inregistrarea in scopuri de TVA a societatii, cu respectarea normelor procedurale reglementate de legiuitor, in consecinta numai incepand cu data emiterii deciziei de anulare a inregistrarii in scopuri de TVA ,se schimba regimul de taxare si nicidecum retroactiv.Sustine ca nu detine niciun act administrativ prin care organele fiscale, ulterior inscrierii in registrul comertului a starii de inactivitate temporara, ar fi anulat inregistrarea societatii in scopuri de TVA .

Astfel sustine ca temeiul de drept art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de organele de inspectie fiscala nu are legatura cu starea de fapt fiscala existenta la data de 01.05.2009.

Sustine totodata ca, prevederile art.152 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.61 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organele de inspectie fiscala nu au aplicabilitate in cauza in speta deoarece in momentul trecerii la regimul normal de taxare avea dreptul de a ajusta taxa in favoarea sa.

Avand in vedere motivele expuse in contestatia formulata, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei cu privire la deductibilitatea TVA si rambursarea TVA inscrisa in decontul de TVA din luna iunie 2012.

II.Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA, au respins la rambursare TVA, au stabilit TVA suplimentara de plata si au calculat accesorii aferenta TVA stabilita suplimentar de plata.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA contestata de societate, rezulta urmatoarele:

In luna mai 2008 societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de SC I, reprezentand avansuri pentru achizitia a patru apartamente situate in Complexul rezidential si anume:

-factura a fost emisa de SC I SRL in baza antecontractului de vanzare-cumparare;Factura a fost achitata de societatea contestatoare cu OP , conform extrasului de cont emis de Banca Transilvania.

-factura a fost emisa de SC I in baza antecontractului de vanzare-cumparare;Factura a fost achitata de societatea contestatoare cu OP, conform extrasului de cont emis de Banca Transilvania.

-factura a fost emisa de SC I in baza antecontractului de vanzare-cumparare;Factura nu a fost achitata pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala.

-factura a fost emisa de SC I in baza antecontractului de vanzare-cumparare;Factura nu a fost achitata pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala.

Urmare a verificarii documentelor prezentate de societate in timpul controlului au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile facturile mai sus enumerate, a dedus TVA aferenta acestor facturi si l-a declarat in decontul de TVA din luna iunie 2008.

De asemenea s-a constatat ca societatea contestatoare a achitat catre SC I doar contravaloarea a doua facturi.

In antecontractele de vanzare cumparare la art.3, pct.3.7 se specifica ca termenul de finalizare a apartamentelor este luna martie 2009 iar la pct.3.13 se stipuleaza ca in cazul in care nu se respecta prevederile punctului 3.7 cumparatorul este indreptatit sa solicite rezilierea antecontractului de vanzare-cumparare si sa solicite returnarea sumelor achitate;

La art.2 „ Pretul imobilului si modalitatile de plata “pct. 2.7 din antecontractele de vanzare cumparare se precizeaza ca promitenta vanzatoare va transmite promitentului cumparator cate o factura fiscala pentru fiecare plata a unei rate de pret, dupa data efectuarii transferului bancar”; la pct.2.10 se precizeaza ca neplata valorii avansului de pret in termen de 10 zile de la data perfectarii prezentului antecontract confera promitentei vanzatoare dreptul de a considera prezentul antecontract drept rezolvit de drept (pact comisoriu de gradul 4), la simpla sa notificare adresata in acest sens promitentului cumparator, fara punere in intarziere, fara interventia unei instante de judecata sau indeplinirea altei formalitati prealabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat totodata ca pe perioada 01.05.2009-30.09.2011, SC X a avut activitatea suspendata in conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990, republicata, privind societatile comerciale , fiind totodata scoasa din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA.Societatea nu a procedat la ajustarea taxei dedusa initial pentru bunuri si servicii, la data schimbarii regimului de taxare, in conformitate cu art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In perioada trimestrul IV 2011-trim.II 2012, societatea nu a obtinut venituri, nu a angajat costuri si nu a facut investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice, care sa sustina intentia acestuia de a obtine venituri impozabile;

Avand in vedere ca TVA solicitata la rambursare este aferenta facturilor reprezentand avans emise de SC I SRL, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale,organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la aceasta societate.

In urma verificarii efectuate la SC I, organele de inspectie fiscala au incheiat procesul verbal, din care rezultata ca:

-SC I se afla in reorganizare judiciara in baza Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei, administrator judiciar numit fiind I.

- din analiza fisei de cont 411 „Clienti”-analitic SC X emisa de SC I, comparativ cu fisa contului 401 „Furnizori” - prezentata de SC X, a rezultat ca au fost inregistrate aceleasi sume.

Administratorul judiciar I, a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala declaratia de creanta inregistrata de catre fosta SC X in cadrul dosarului, pe rolul Tribunalului , avand ca obiect procedura insolventei SC I.

In declaratia de creanta se stipuleaza quantumul creantei fata de SC I si documentele care stau la baza , respectiv facturile de avans.

Din analiza antecontractelor de vanzare- cumparare, s-a constatat ca SC I in calitate de promitent vanzator a fost reprezentata la data incheierii acestora de dl. X, avand calitatea de administrator . In urma verificarii informatiilor din baza de date a D.G.F.P. , referitoare la SC I, s-a constatat ca dl. X, detine 5% din partile sociale ale acestei societati, diferenta de 95 % fiind detinuta de societatea din CIPRU. In acelasi timp dl. X are calitatea de administrator al SC X SRL precum si calitatea de asociat, detinand 50 % din partile sociale.

Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturilor de avans pentru achizitie apartamente emise de SC I in baza antecontractelor de vanzare-cumparare pe motiv ca societatea nu a justificat si

dovedit cu documente intentia declarata de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, SC X neindeplinind conditiile legale prevazute la art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.07.2007 - 30.06.2012

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna iunie 2012, inregistrat la AFP, cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA .

A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la Decizia de impunere, mentionam:

1. In contestatia formulata SC X sustine ca Decizia de impunere nu intruneste conditiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevazute de art.43, art.87 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, in conditiile in care motivele de fapt nu sunt reale, nu au corespondent in realitate, temeiurile de drept prezentate de organele de inspectie fiscala au fost interpretate si aplicate fara nicio legatura cu speta in cauza iar organele de inspectie fiscala nu au interpretat obiectiv toate documentele justificative puse la dispozitie.

In drept, art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , precizeaza:

"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;***
- f) temeiul de drept;***
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului."*

De asemenea, la art.41 din acelasi act normativ este stipulat:

"Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala " modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care la Anexa 2 precizeaza:

"a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspectii fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]

Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in situatia de fata actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constata ca la pct.2.1.2. "Motivul de fapt" aferent taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in luna mai 2008, organele de inspectie fiscala au in scris in detaliu motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare , precum si care au fost documentele care au fost prezentate de societate in timpul controlului, in baza carora si-au format convingerea ca societatea a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor reprezentand avansuri pentru achizitie apartamente, emise in baza unor antecontracte de vanzare-cumparare. Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume, motivul de fapt si prevederile legale in baza carora s-a respins la deductibilitate TVA si s-au calculat accesorii aferente TVA de plata, sunt inscrise in Raportului de inspectie fiscala .

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile art.6, art.12, art.13, art.65 si 94 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, nerespectand vointa legiuitorului si principiul bunei credinte nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta contrariul. Din Raportului de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate in timpul controlului iar in vederea determinarii starii de fapt fiscale privind facturile de avans, in conformitate cu prevederile art.97 alin.(1) lit.b) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, au efectuat un control incrucisat la SC I, promitenta-vanzatoare.

In motivarea deciziei, organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate in timpul controlului precum si documentele prezentate ca urmare a controlului incrucisat efectuat la promitenta vanzatoare , apreciind starea de fapt fiscala cu privire la deductibilitatea TVA, in conformitate cu prevederile legale aplicabile pe perioada verificata si constatările complete din actele de control incheiate .

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii referitoare la incalcarea art.43 din Codul de procedura fiscala precum si prevederile Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societate privind aspecte ale inspectiei fiscale concretizate in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

B) In ceea ce priveste TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inscrisa in facturile reprezentand avans in vederea achizitionarii a patru apartamente conform Antecontractelor de vanzare- cumparare incheiate cu SC I in conditiile in care s-a constatat ca pana la data incheierii actului administrativ fiscal, depunerea contestatiei, nu s-a incheiat contractul de vanzare- cumparare privind trasferul dreptul de proprietate, promitentul- vanzator se afla in insolventa iar societatea contestatoare a depus declaratia de creanta in cadrul dosarului aflat pe rolul Tribunalului, avand ca obiect procedura insolventei SCI solicitand restituirea sumelor platite cu titlu de avans pentru achizitia a 2 apartamente.

In fapt, in luna mai 2008, intre SC I in calitate de promitent-vanzator si SC X in calitate de promitent-cumparator, au fost incheiate 4 Antecontracte de vanzare, avand ca obiect achizitionarea de apartamente in complexul rezidential, astfel:

-antecontract de vanzare -cumparare, pentru achizitia apartamentului nr.1.20, in suprafata utila de 79,73 mp. si a terenului aferent, precum si a locului de parcare;pretul antecontractului fiind in suma de... euro inclusiv TVA, in care se stipuleaza plata unui avans de 15% ;

-antecontract de vanzare -cumparare, pentru achizitia apartamentului nr.1.28, in suprafata utila de 52,44 mp si a terenului aferent, precum si a locului de parcare; pretul

antecontractului fiind in suma de ... euro inclusiv TVA, in care se stipuleaza plata unui avans de 15% ;

-antecontract de vanzare -cumparare, pentru achizitia apartamentului nr.1.14, in suprafata utila de 52,14 mp. si a terenului aferent, precum si a locului de parcare; pretul antecontractului fiind in suma de ..euro inclusiv TVA in care se stipuleaza plata unui avans de 25% ;

-antecontract de vanzare -cumparare, pentru achizitia apartamentului nr.1.26, in suprafata utila de 82,04 mp. si a terenului aferent, precum si a locului de parcare; pretul antecontractului fiind in suma de ... euro inclusiv TVA, in care se stipuleaza plata unui avans de 25% ;

Pentru avansul prevazut in antecontractele mai sus enumerate SC I a emis catre SC X 4 facturidin care doua au fost achitate conform o.p.si extrasului de cont, prezentate de societate .

La art.2 pct.2.10 din Antecontractele de vanzare-cumparare mai sus enumerate se prevede:

“Neplata valorii Avansului de Pret in termen de 10 zile de la data perfectarii prezentului Antecontract confera Promitentei Vanzatoare dreptul de a considera prezentul Antecontract drept rezolvit de drept(pact comisoriu de gradul 4) la simpla sa notificare adresata in acest sens Promitentului Cumparator, fara punere in intarziere fara interventia unei instante de judecata sau indeplinirea altei formalitati prealabile.”

La art.3 din Antecontractele de vanzare-cumparare mai sus enumerate se prevede:

-pct.3.7“In conditiile in care Promitentul Cumparator isi va fi respectat toate obligatiile de plata, Promitenta Vanzatoarese obliga sa finalizeze Apartamentul finisat (potrivit anexei nr.2) pana la finele lunii Martie 2009.

-pct.3.8”In cazul in care Promitenta Vanzatoare nu va respecta obligatia pe care si-a asumat-o potrivit art.3.7, va datora penalitati de 0,15 % aplicate la valoarea integrala a Imobilului, pentru fiecare zi de intarziere fata de termenul prevazut la art.3.7.”[...]

-3.13”In cazul in care Promitenta Vanzatoare nu va respecta obligatia prevazuta la art.3.7 de mai sus sau in cazul in care va refuza in mod nejustificat sa se prezinte in fata Notarului Public in vederea autentificarii Contractului de vanzare-cumparare asupra imobilului Promitenta Cumparatoare poate opta pentru:[...]

b) Sa solicite rezilierea prezentului Antecontract si sa solicite returnarea de catre Promitenta Vanzatoare a oricaror sume achitate conform prevederilor prezentului Antecontract. Promitenta Cumparatoare este de asemenea, indreptatita sa primesca penalitati contractuale in valoare de 10% din sumele achitate de aceasta pana la acea data.Prezentul Antecontract va fi repurtat a nu fi avut loc, iar Promitenta Cumparatoare nu va avea niciun drept asupra Imobilului.”

In baza facturilor mai sus enumerate SC X SRL a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila.

Organele de inspectie fiscala, urmare a analizarii documentelor prezentate de societate in timpul controlului au considerat ca nedeductibila fiscal TVA aferenta facturilor mai sus enumerate reprezentand contravaloare avans pentru achizitionare apartamente conform antecontractelor de vanzare-cumparare pe motiv ca pana la intocmirea Raportului de inspectie fiscala avansurile nu s-au materializat iar societatea nu a justificat si dovedit cu documente intentia declarata de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere urmare a achizitionarii acestor imobile, nefiind astfel, indeplinite conditiile prevazute la art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca orice persoana impozabila care are intentia de a incepe o activitate economica in mod independent si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop trebuie privita ca o persoana impozabila si isi poate exercita imediat dreptul de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile, fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni taxabile.

Societatea considera relevant in solutionarea cauzei in speta, Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-110/1994(INZO), conform careia chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art.4 din Directiva a 6-a (in prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) si in acest context, autoritatile fiscale trebuie sa tina cont de intentia declarata a persoanei de a desfasura activitati care vor face subiectul taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, societatea contestatoare invoca Decizia Curtii Europene de Justitie, Case C-37/95(Belgian State and Ghent Coal Terminal NV), potrivit careia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat in sensul in care trebuie sa i se permita persoanei impozabile ce actioneaza ca atare, sa deduca TVA pentru bunurile care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitii si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile.

Invoca in sustinere si Decizia Curtii Europene de Justitie emisa in cazurile reunite C-110/98 pana la C-147/98 Gabalfrisa precum si Deciziile emise de ANAF -Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor.

Astfel, sustine ca potrivit prevederilor art.145, art.146 si art.153 din Legea nr.571/2003 si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, are dreptul la deducerea TVA, pe baza intentiei declarate de a desfasura activitati supuse taxei pe valoarea adaugata; dreptul de deducere a TVA fiind justificat atunci cand se dovedeste ca persoana impozabila a efectuat o serie de cheltuieli cu intentia de a realiza operatiuni taxabile, inclusiv investitii.

Societatea contestatoare precizeaza ca facturile mai sus enumerate au fost inregistrate in contabilitate in luna mai 2008 iar TVA deductibila a fost inregistrat in jurnalul de cumparari si decontul de TVA din luna mai 2008.Societatea contestatoare sustine ca, incheierea antecontractelor cu SC I constituie dovada intentiei de a desfasura o activitate economica iar facturile mai sus enumerate constituie elementele obiective care probeaza investitiile pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice, jurnalele de cumparari, balanta de verificare, deconturile de TVA reprezinta documente justificative prin care se face dovada intentiei declarata de societate de a desfasura activitati supuse taxei pe valoarea adaugata precum si a incadrarii starii de fapt rezultate in jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si a ANAF/DGSC , invocate in prezenta contestatie.

Astfel, societatea contestatoare considera ca indeplineste conditiile privind deductibilitatea TVA prevazute la art.145 alin.(2) , art.146 din Codul fiscal si pct.46 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

In speta , sunt aplicabile prevederile art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, care dispun:

-art.145

“(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;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale enunțate, se reține ca orice persoană are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate realizării operațiilor taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin(5) din Codul fiscal.

De asemenea dreptul de deducere al TVA este condiționat de livrarea bunurilor și serviciilor în beneficiul său precum și de momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată.

La art.134¹ și art. 134², din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pe perioada verificată, se prevede:

-art.134¹

“(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

a) la data emiterii unei facturi, 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;”

La art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform

art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Iar la pct.69 alin.(4) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține faptul că pentru bunurile imobile faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator dar prin excepție exigibilitatea taxei intervine și la data la care se încasează avansul pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Potrivit prevederilor legale avansul reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării bunului, în speta a unui bun imobil iar dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA devine exigibilă.

Astfel în cazul avansurilor exigibilitatea nu intervine la data emiterii facturii ci la data plății avansurilor.

În cauza în speta societatea contestatoarea a plătit avansuri în baza Antecontractelor de vânzare-cumpărare, care reprezintă o promisiune de vânzare-cumpărare a imobilelor (apartamentelor) în cauza.

Pentru Antecontractele de vânzare - cumpărare, Promitentă Vânzătoare SC I a emis facturile reprezentând avans 25%, clădirea 1, apartament 14, respectiv apartament 26 însă Promitentă Cumpărătoare SC X nu a achitat contravaloarea acestor facturi.

Prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conditionează deductibilitatea TVA aferentă unor investiții imobiliare de exigibilitatea taxei și de demonstrarea intenției persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor sale taxabile.

SC X în vederea justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor facturate de SC I, achitate parțial de către societatea contestatoare către promitentă vânzătoare, a prezentat la dosarul contestației Antecontractele de vânzare-cumpărare încheiate între SC I în calitate de promitentă vânzătoare și SC X în calitate de promitentă cumpărătoare, facturile de avans emise de Promitentă Vânzătoare, mai sus enumerate, precum și ordinele de plată și extrasul de cont din care rezultă că facturile reprezentând avans 15% conform antecontract clădirea nr.1 ap.20, respectiv avans 15% conform scrisoare de rezervare, clădirea nr.1 ap.28, au fost achitate de societatea contestatoare.

Analizand contestatia in raport de intentia societatii de a desfasura operatiuni taxabile, din documentele existente la dosarul se retin urmatoarele:

-SC X a fost verificata partial, cu privire la TVA, pe perioada 01.07.2007 - 30.06.2012.

-Pe perioada 01.05.2009-30.09.2011, SC X a avut activitatea suspendata in conformitate cu prevederile Legii nr.31/1990, republicata, privind societatile comerciale , fiind totodata scoasa din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA.

In perioada trimestrul IV 2011-trim.II 2012, societatea nu a obtinut venituri, nu a angajat costuri si nu a facut investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice, care sa sustina intentia acestuia de a obtine venituri impozabile;

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pana la intocmirea Raportului de inspectie fiscala, avansurile pentru care societatea a dedus TVA nu s-au materializat, societatea contestatoare nu a mai achitat restul de pret prevazut in antecontractele de vanzare cumparare incheiate in cauza iar apartamentele nu au intrat in folosinta cumparatoarei.

SC X a achitat contravaloarea a facturii reprezentand avans 15% conform antecontract, cladirea nr.1, ap.20, cu OP, conform extrasului de cont emis de Banca Transilvania- si contravaloarea facturii reprezentand avans 15 % conform scrisoare de rezervare, cladirea nr.1,ap.28 cu OP, conform extrasului de cont emis de Banca Transilvania iar Promitenta vanzatoare nu a respectat prevederile art.3 pct.3.7 din Antecontractele de vanzare -cumparare in sensul ca nu a finalizat cele doua apartamente pana in luna martie 2009 .

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.3 pct.3.13 din antecontractele de vanzare cumparare in cauza societatea contestatoare avea posibilitatea de a rezilia aceste antecontracte si de a solicita returnarea avansurilor.

Pentru Antecontractele de vanzare - cumparare , Promitenta Vanzatoare SC I a emis facturile reprezentand avans 25% , cladirea 1, apartament 14 si cladirea 1, apartament 26, insa Promitenta Cumparatoare SC X nu a achitat contravaloarea acestor facturi.

La art.2 , pct.2.10 din antecontractele de vanzare-cumparare se precizeaza ca neplata valorii avansului de pret in termen de 10 zile de la data perfectarii prezentului antecontract confera promitentei vanzatoare dreptul de a considera prezentul antecontract drept rezolvit de drept (pact comisoriu de gradul 4), la simpla sa notificare adresata in acest sens promitentului cumparator, fara punere in intarziere, fara interventia unei instante de judecata sau indeplinirea altei formalitati prealabile.

Din procesul verbal incheiat de organele de inspectie fiscala urmare a controlului incrucisat realizat la SC I, rezulta ca:

-SC I se afla in reorganizare judiciara in baza Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei, administrator judiciar numit fiind I SPRL .

- din analiza fisei de cont 411 „Clienti”-analitic SC X emisa de SC I, comparativ cu fisa contului 401 „Furnizori” - prezentata de SC X, a rezultat ca au fost inregistrate aceleasi sume.

Administratorul judiciar I, a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala declaratia de creanta inregistrata de catre fosta SC X in cadrul dosarului aflat pe rolul Tribunalului, avand ca obiect procedura insolventei SC I.

Societatea petenta s-a in scris la masa credala solicitand recuperarea pe aceasta cale a sumei achitata catre SC I.

In declaratia de creanta se stipuleaza quantumul creantei fata de SC I si documentele care stau la baza , respectiv facturile de avans.

S-a constatat totodata ca, SC I in calitate de promitent vanzator a fost reprezentata la data incheierii Antecontractelor de Vanzare-Cumparare, de catre dl. X, avand calitatea de administrator .

In urma verificarii informatiilor din baza de date a D.G.F.P. Brasov, referitoare la SC I, s-a constatat ca dl.X, detine 5% din partile sociale ale acestei societati, diferenta de 95 % fiind detinuta de societatea din CIPRU. In acelasi timp dl. X are calitatea de administrator al SC X precum si calitatea de asociat, detinand 50 % din partile sociale.

Faptul ca societatea a incheiat Antecontractele de vanzare- cumparare, avand ca obiect achizitia a 4 apartamente, terenul aferente si locuri de parcare in Compexul rezidential "La ResiDance", a inregistrat in evidentele contabile facturile reprezentand contravaloarea avansului stabilit in antecontractele in cauza pentru care a dedus TVA si a achitat partial contravaloarea avansului nu asigura exercitarea neconditionata a dreptului de deducere a TVA in conditiile in care contestatoarea avea obligatia de a dovedi ca prin achizitionarea imobilelor va realiza operatiuni taxabile.

Acest lucru nu poate fi dovedit in conditiile in care Promitentia Vanzatoare SC I se afla in reorganizare judiciara in baza Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei iar SC X a depus declaratie de creante in cadrul dosarului aflat pe rolul Tribunalului, prin care se stipuleaza quantumul creantei fata de SC I si documentele care stau la baza , respectiv facturile, solicitand pe aceasta cale restituirea sumelor achitate.

Potrivit prevederilor legale invocate in speta, o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA in masura in care are intentia de a desfasura activitate economica generatoare de operatiuni taxabile, sustinuta de dovezi obiective din care sa rezulte ca avansurile platite sunt necesare achizitionarii unor bunuri destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile prezente sau viitoare.

In contestatia formulata, societatea contestatoare invoca prevederi legale referitoare la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si solutiile date in cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, cauzele reunite C-123/87 si C-330/87 Lea Jorion and Sicieteanonyme d'etude et de gestion immobiliere 'EGI', dar faptic nu prezinta dovezi obiective din care sa rezulte ca avansurile achitate se vor materializa in viitor si vor fi utilizate exclusiv pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege , principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Contrar sustinerilor societatii contestatoare, faptul ca aceasta a achitat un avans in vederea "rezervarii" unui imobil in anul 2008, nu constituie si prezumtia utilizarii acestuia in scop economic.

Dupa cum am precizat si mai sus SC I in calitate de promitenta- vanzatoare, se afla in reorganizare judiciara in baza Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei iar societatea contestatoare a depus declaratie de creanta cu privire la avansul achitat pentru cele doua apartamente, de unde rezulta ca promitenta vanzatoare nu va mai finaliza apartamentele rezervate SC X iar aceasta solicita restituirea avansului precum si TVA facturate si achitate cu O.P..

De asemenea, din prevederile legale invocate de societatea contestatoare in speta respectiv art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.66 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se retine faptul ca persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Din jurisprudenta comunitara reiese si ca justificarea (demonstrarea) exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica ca persoana respectiva sa prezinte dovezi care sa-i sustina intentia de a desfasura activitati cu drept de deducere.

Dupa cum am precizat si mai sus, conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Codul fiscal.

Intentia de a desfasura operatiuni taxabile sau operatiuni scutite de taxa prevazute la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, trebuie dovedita cu documente, de catre contestatoare.

In cauza in speta este vorba despre o promisiune de vanzare-cumparare a 4 imobile (apartamente cu terenurile aferente si locuri de parcare) pentru care societatea a platit pentru doua apartamente avansuri in mai 2008, conform Antecontractele de vanzare -cumparare, investitia nefiind realizata in conditiile in care promitentia vanzatoare SC I se afla in reorganizare judiciara.

Mai mult, pentru avansurile achitate societatea contestatoare a depus declaratie de creante in cadrul dosarului aflat pe rolul Tribunalului Brasov,avand ca obiect procedura insolventei SCI, solicitand restituita acestora.

In ceea ce priveste avansul facturat de SC I pentru imobilele rezervate prin Antecontractele de vanzare, societatea contestatoare nu a achitat promitentei vanzatoare contravaloarea avansurilor pentru care a dedus TVA iar in Antecontractele in cauza se specifica in mod clar ca neplata valorii Avansului de Pret in termen de 10 zile de la data perfectarii prezentului Antecontract confera Promitentei Vanzatoare dreptul de a considera prezentul Antecontract drept rezolvit de drept la simpla sa notificare adresata in acest sens Promitentului Cumparator, fara punere in intarziere fara interventia unei instante de judecata sau indeplinirea altei formalitati prealabile.

De asemenea, precizam ca in temeiul prevederilor art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in cazul avansurilor exigibilitatea intervine la data incasarii/platii avansului nu la data emiterii facturii cum eronat sustine petenta.

Astfel in conditiile in care contravaloarea avansului nu a fost achitata , exigibilitatea TVA evidentiata in facturile nu a intervenit, deci contestatoarea nu isi putea exercita dreptul de deducere pentru TVA la data emiterii facturii.

Dupa cum am mentionat si mai sus, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

La art.7 din din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Faptul ca societatea a dedus TVA in baza facturilor reprezentand contravaloare avans conform Antecontractelor de vanzare cumparare, emisa de SC I in calitate de promitenta vanzatoare nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care nu s-a facut dovada ca aceste avansuri vor fi materializate in viitor(pe perioada mai 2008-august 2012 apartamentele nu au fost finalizate) si daca imobilele pentru care s-a efectuat rezervarea vor fi utilizare in scopul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.

Societatea contestatoare recunoaste ca acordarea dreptului de deducere a TVA evidentiata in facturile mai sus enumerate este conditionata de dovedirea intentiei de a utiliza bunurile in folosul viitoarelor operatiuni taxabile insa nu demonstreaza aceasta respectiv nu prezinta dovezi obiective care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala din actele administrativ fiscale contestate.

In contextul celor prezentate in prezenta decizie, se retine ca argumentele prezentate de SC X in contestatia formulata cu privire la intentia de a utiliza imobilele rezervate prin Antecontractele de vanzare cumparare, nu sunt justificate cu dovezi obiective iar din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta contrariul, astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA inregistrata in contabilitate in baza in facturile reprezentand contravaloare avans emisa de SC I SRL in calitate de promitenta vanzatoare in baza Antecontractelor de vanzare cumparare.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organul de inspectie ar fi respins la deducere TVA pe motiv ca perioada 01.05.2009-30.09.2011 societatea a avut activitatea suspendata si a fost scoasa din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA, aceasta avand obligatia de a ajusta taxa dedusa initial pentru bunuri si servicii, in momentul schimbarii regimului de taxare in conformitate cu prevederile art.148 si 149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, mentionam:

Afirmatia contestatareii este neintemeiata, deoarece organele de inspectie fiscala au adus ca argument in motivul de fapt din Decizia de impunere, suspendarea activitatii societatii contestatara in baza Legii 31/1990, republicata, privind societatile comerciale, pentru a sublinia lipsa de intentie a acesteia in a desfasura activitati economice.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in perioada urmatoare incheierii antecontractelor de vanzare-cumparare si inregistrarii in contabilitate a facturilor primite de la SC I, societatea si-a suspendat activitatea pe perioada 01.05.2009 -30.09.2011, in baza Legii 31/1990, republicata, privind societatile comerciale, nu a obtinut venituri incepand cu trimestrul IV /2008 pana in trimestrul II/ 2012, nu a angajat costuri si nu a facut investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice, care sa sustina intentia acesteia de a obtine venituri impozabile, mai mult a solicitat restituirea sumelor achitate catre SC I .

In contestatie, petenta recunoaste obligativitatea ajustarii TVA deductibile in momentul pierderii dreptului de deducere a taxei ca urmare a schimbarii regimului de taxare si invoca faptul ca la data inregistrarii la registrul comertului a starii de inactivitate nu a pierdut statutul de persoana impozabila inregistrata in scop de TVA.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia „si-a pastrat calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA si dupa data inscrierii in registrul comertului a starii de inactivitate temporara”, intrucat la data anuntarii organelor fiscale a situatiei de inactivitate temporara „nu existau prevederi legale privind posibilitatea sau obligativitatea organelor fiscale de a anula inregistrarea in scopuri de tva a persoanei aflate in inactivitate temporara”, precizam:

In perioada de suspendare a activitatii, respectiv perioada 01.05.2009-30.09.2011, au devenit aplicabile prevederile Ordinului nr. 1786 din 28 aprilie 2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum si a modelului si continutului unor formulare, care in Anexa 1 „Procedura de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA”, la capitolul III, Sectiunea 1 „Anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, care figureaza în lista contribuabililor aflati în inactivitate temporara, înscrisa în registrul comerțului”, la punctele 1), 4), 5) si 6), prevede urmatoarele:

„ 1. În vederea anulării înregistrării în scopuri de TVA, potrivit dispozițiilor art. 153 alin. (9) teza a doua din Codul fiscal, compartimentul de specialitate din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București selectează, din baza de date pusă la dispoziție de Oficiul Național al Registrului Comerțului, contribuabilii din sfera de administrare pentru care a fost înscrisă în registrul comerțului mențiunea privind inactivitatea temporară.

4. Compartimentul de specialitate din cadrul fiecărui organ fiscal competent analizează lista primită și întocmește un referat prin care propune, pentru toți contribuabilii din listă, anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA și anularea certificatelor de înregistrare în scopuri de TVA.

5. Pe baza referatului aprobat de către conducătorul organului fiscal competent, compartimentul de specialitate întocmește decizia privind anularea, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA, potrivit modelului prevăzut în anexa nr. 4 la ordin.

6. Data anulării, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA este data de întâi a lunii următoare celei în care a fost declarată starea de inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului. Cu aceeași dată se anulează și certificatul de înregistrare în scopuri de TVA.”

Din baza de date a DGFP, sectiunea Dosare fiscale si pe site-ul A.N.A.F. la sectiunea „Informatii Publice” -Registrul persoanelor impozabile inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 din Codul Fiscal, rezulta ca societatii contestatare i s-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA din oficiu, cu data de intai a lunii urmatoare celei in care si-a inscris suspendarea activitatii la ORC , respectiv cu data de 01.06.2009.

In baza Ordinului nr. 1786 din 28 aprilie 2010 , SC X a fost scoasa din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA, drept pentru care, aceasta avea obligatia sa-si ajusteze in favoarea statului taxa pe valoarea adaugata dedusa initial pentru bunuri aflate in stoc si/sau servicii neutilizate. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a procedat la ajustarea taxei dedusa initial pentru bunuri si servicii, in momentul schimbarii regimului de taxare, in conformitate cu art. 148 lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

„ Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:[...]

c)persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.”

coroborat cu prevederile pct. 53 alin. (7) -Titlul VI din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, modificat prin H.G. nr.1620/2009, care stipuleaza :

”(7) În cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor inactivi conform art. 11 din Codul fiscal, precum și al persoanelor în inactivitate temporară, înscrisă în Registrul Comerțului, a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de către organele fiscale competente, conform art. 153 alin. (9) din Codul fiscal, se consideră că activele corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, care nu sunt amortizate integral, sunt alocate pe perioada de inactivitate unei activități fără drept de deducere, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 148 lit. c) din Codul fiscal pentru valoarea rămasă neamortizată. Ajustarea va fi reflectată în ultimul decont de taxă depus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile. Dacă persoanele impozabile solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, atunci când încetează situația care a condus la scoaterea din evidență, pot ajusta conform alin. (2) lit. b) taxa aferentă activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital potrivit art. 149 din Codul fiscal pentru valoarea rămasă neamortizată. Ajustarea va fi reflectată în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.”

La art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal modificata prin OUG nr.109/2009 se prevede:

“(9) Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și al persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

Din prevederile legale enuntate rezulta ca in situatia in care contribuabilului ii este anulata din oficiu inregistrarea in scopuri de TVA sunt aplicabile prevederile art.148 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal caz in care pentru bunurile mobile nelivrate si serviciile neutilizate persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere a TVA dedusa initial.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala in mod legal au mentionat in Raportul de inspectie fiscala ca societatea contestatoare, pe perioada 01.05.2009-30.09.2011 avea obligatia de a ajusta TVA conform prevederilor art.148 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal astfel ca sustinerile societatii contestatoare sunt neintemeiate cu privire la acest capat de cerere.

Motivatile petentei conform carora in perioada de inactivitate nu a fost dizolvata de Tribunalul nu pot fi avute in vedere intrucat organele fiscale nu au invocat dizolvarea societatii ci anulara calitatii de persoana inregistrata in scop de TVA pe perioada de inactivitate inscrisa la Oficiul Registrului Comertului iar acordarea regimului de declarare derogatoriu nu presupune recunoasterea calitatii de persoana impozabila din punct de vedere al TVA pe perioada de inactivitate.

In conditiile in care argumentele prezentate de societate in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organului de inspectie fiscala referitoare la nedeductibilitatea TVA inscrisa in facturile emise de SCI reprezentand contravaloare avans rezervare apartamente in complexul rezidential si nematerializate.

In ceea ce privesc majorarile de intarziere si dobanzile si penalitati de intarziere, contestate de societate mentionam:

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca majorarile de intarziere si dobanzile au fost calculate pe perioada 26.07.2008-13.08.2012, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de 8.318 lei.

Penalitati de intarziere sunt aferente TVA de plata si au fost calculate pe perioada 26.04.2012-13.08.2012, in conformitate cu prevederile art. 120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la deductibilitatea TVA ce a dus la stabilirea suplimentara a TVA de plata iar accesoriile au fost calculate, pentru neplata la termenul scadent a TVA, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere si dobanzile si penalitatile de intarziere, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere , cu privire la suma totala care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar
- dobanzi aferenta TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ,in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.