

DECIZIA NR.557

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, inregistrata la D.G.F.P., 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 si accesorii aferente TVA de plata.

SC X contesta TVA respinsa la rambursare prin Decizia de impunere.

De asemenea, societatea contestata Decizia de nemodificare a bazei de impunere emisa de D.G.F.P. -Activitatea de inspectie fiscala.

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. conform stampilei acestei institutii.

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-a respins la rambursare TVA, motivand astfel:

In data de 22.01.2008, intre SCA si SCA, in calitate de promitente vanzatoare si d-l D, in calitate de promitent cumparator, a intervenit Antecontractul de vanzare-cumparare autentificat de notar public, avand ca obiect urmatoarele imobile:

- a) terenul arabil situat in intravilanul mun. in suprafata de 1.000 m.p. inscris in C.F.
- b) teren arabil ,situat in intravilanul mun., in suprafata de 1.000 m.p. inscris in C.F.
- c) hala, teren in suprafata de 8899,47 mp, situate in intravilanul mun., inscrise in CF

La data de 06.03.2008, dl D a infiintat SC X, societatea avand ca obiect principal de activitate "dezvoltare imobiliara"-cod CAEN 4110.

Prin contractul de cesiune autentificat de notar public, dl. D, in calitate de cedent, a cesionat catre SC X in calitate de cesionar, toate drepturile si obligatiile derivand din incheierea Antecontractul de vanzare- cumparare.

SC A, SC R au procedat la amendarea prevederilor Antecontractului, prin semnarea unor acte aditionale la acesta; in prezent Antecontractul continua sa-si produca efectele, astfel cum a fost modificat la data de 21.12.2009 prin Actul Adicional autentificat de notar public.

La data de 10.03.2009, SC X a achizitionat de la SC A, in temeiul contractului de vanzare cumparare autentificat de catre notar public, urmatoarele imobile:

- a) terenul arabil situat in intravilanul mun, in suprafata de 1.000 m.p. inscris in C.F.
- b) teren arabil ,situat in intravilanul mun. in suprafata de 1.000 m.p. inscris in C.F. imobile care, prin Contractul de vanzare-cumparare au fost vandute catre SC I.

In ceea ce priveste TVA respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala pe motiv ca avansul a fost achitat de P.F.D, societatea contestatoare sustine ca in mod eronat si fara temei legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de bunuri, ignorand prevederile art.145, 146 si 155 din Codul fiscal.

Sustine ca SC X a inregistrat in contabilitate si a solicitat rambursarea TVA aferenta facturii proforme emisa de SC A si facturii proforme emisa de SC R, facturi ce corespund cerintelor impuse de art.155 alin.(5) din Codul fiscal. Nu este culpa SC X, faptul ca furnizorii SC A si SC R, dupa emiterea si achitarea facturilor proforme, nu au procedat la emiterea facturilor catre societate.

Considera ca, organele de inspectie fiscala trebuiau sa analizeze in speta, facturile proforme intrucat societatea a indeplinit cerintele legale privind deductibilitatea TVA.

Totodata, precizeaza ca oricare ar fi sumele platite de asociatul SCX, prin dl.D, catre SC A si SC R anterior infiintarii societatii, prin incheierea contractului de cesiune, SC X a devenit parte a Antecontractului, urmand ca toate efectele juridice ale acestui contract sa se produca fata de societatea contestatoare. Din interpretarea prevederilor contractuale rezulta cu claritate ca scopul principal al contractului l-a constituit demararea si crearea cu celeritate a unui cadru de desfasurare a unei operatiuni taxabile, in speta incheierea Contractului de vanzare-cumparare si a unui contract de vanzare- cumparare pentru imobilul hala.

Ca efect al cesiunii, societatea si-a asumat obligatia de a achita restul pretului catre SC A si SC R, drept pentru care toate aceste sume au fost evidentiata in contabilitatea SC X iar societatile furnizoare au emis facturi proforme.

Din cuprinsul prevederilor art.1 din Actul Adicional nr.1 la Antecontract, se poate observa ca "vanzatorii declara ca au primit suma de... euro(TVA inclus) reprezentand avansul din pret si ca nu mai au nicio pretentie pecuniara sau de alta natura asupra Avansului anterior mentionat".

Prin urmare, societatea contestatoare considera ca motivarea deciziei cu privire la caracterul nedeductibil al sumei este netemeinica si nelegala fata de temeiul legal invocat si solicita admiterea contestatiei cu privire la acest capat de cerere.

In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.11, art.134², art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea contestatoare considera ca netemeinice si nelegale constatările organelor de inspectie fiscala, din urmatoarele motive:

Prevederile art.11 din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata si permite deducerea TVA in conditiile in care persoana in cauza isi dovedeste intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestor activitati economice.

De asemenea, o persoana impozabila inregistrata deja in scopuri de TVA are dreptul la deducere TVA in aceasi masura in care intentia de a desfasura activitate generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective.

Invoca prevederile art.153 alin.(1) din Codul fiscal si pct.66 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare si sustine ca intentia societatii a fost de a achizitiona terenuri si de a dezvolta complexe rezidentiale.

Totodata, in contestatia formulata sunt invocate Decizii ale Curtii Europene de Justitie (cauzele reunite C-110/98 la C-147/988 Gabalfrisa, cauza 268/83 Ropelman, Cauza C400/98 Breitsohl) si sustine ca art.17 din Directiva a sasea (art.145 cod fiscal) nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA

datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatia nationala. Considera ca motivatiile organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere , "ca avansurile nu s-au materializat si nu se poate stabili daca vor fi utilizate exclusiv pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA" nu pot constitui argumente valabile pentru respingerea la rambursare a TVA.

In conditiile in care persoana are intentia, confirmata de dovezi obiective, de a desfasura activitate economica in sensul art.4 al Directivei a sasea si care efectueaza cheltuieli cu investitiile in acest scop trebuie privita ca persoana impozabila iar potrivit art.17 din Directiva a sasea isi poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitiile fara sa astepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca a indeplinit toate conditiile cerute de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de bunuri , respectiv conditiile prevazute la art.145 , art.146 si 155 din Codul fiscal.

Sustine ca, refuzul autoritatilor fiscale de a acorda subscrisei dreptul de deducere asupra TVA reprezinta o dovada a necunoasterii reglementarilor fiscale europene in materie de TVA care au devenit aplicabile in Romania in urma aderarii.

Totodata, din jurisprudenta comunitara rezulta ca justificarea exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte dovezi obiective care sa-i sustina intentia de a desfasura activitati cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.

In speta, societatea contestatoare sustine ca, aceste costuri si investitii pregatitoare sunt chiar platile efectuate pentru "rezervarea" imobilului hala si pentru plata avansului iar reglementarile fiscale in materie stabilesc ca dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, deci anterior realizarii de operatiuni taxabile coroborat cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Societatea contestatoare sustine ca este eronata afirmatia organelor de inspectie fiscala potrivit careia "daca societatea va realiza operatiuni taxabile are dreptul la ajustarea TVA deductibila in favoarea sa in conformitate cu prevederile art.148, respectiv art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare", din urmatoarele motive:

- la momentul efectuarii controlului SC X nu detinea bunuri de capital in patrimoniu
- temeiul de drept invocat se refera la situatia de ajustare a TVA pentru cazul in care bunurile de capital sunt folosite de persoana impozabila integral sau partial pentru alte scopuri decat activitati economice.

Avand in vedere cele mentionate in cuprinsul contestatiei formulata, SC X solicita anularea Deciziei de impunere, Deciziei de nemodificare si Raportului de inspectie fiscala si recunoasterea caracterului deductibil al TVA precum si restituirea TVA solicitata la rambursare.

II.Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar TVA si au calculat accesorii aferente.

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

Prin decontul de TVA din luna martie 2011, inregistrat la A.F.P. ,SC X a solicitat rambursarea TVA.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA care se compune din:

-... lei reprezentand TVA aferenta facturii

Organele de inspectie fiscala au constatat ca P.F. D a achitat un avans pentru achizitionarea unui teren, prin banca, catre SC A, in data de 23.01.2008, cand societatea nu era infiintata.

Potrivit prevederilor legale, SCA avea obligatia de a emite factura de avans pana in a 15 zi a lunii urmatoare incasarii avansului pe numele P.F. D.

In baza contractului de cesiune din data de 23.07.2008 incheiat intre P.F. D si SCX, societatea preia creanta de la P.F. D, care nu implica deducerea TVA.

Organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.11, art.134² si 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca avansul pentru achizitionarea terenului a fost achitat de P.F.D;

-...lei reprezentand TVA aferenta facturii

Organele de inspectie fiscala au constata ca P.F.D a achitat un avans pentru achizitionarea unui teren , prin banca, catre SC R, in data de 23.01.2008, cand societatea nu era infiintata.

Avand in vedere ca SC R a incasat avansul de la P.F. D, in data de 23.01.2008, avea obligatia de a emite factura de avans pana in a 15 zi a lunii urmatoare incasarii avansului pe numele P.F.D.

Prin contractul de cesiune din data de 23.07.2008 incheiat intre P.F. D si SC X, societatea preia creanta de la P.F. D.

Organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.11, art.134² si 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca avansul pentru achizitionarea terenului a fost achitat de P.F. D;

-...lei reprezentand TVA aferenta avansului achitat de societate in vederea achizitionarii unui teren si hala de la SC X, conform Antecontractului de vanzare cumparare .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala aceste avansuri nu s-au materializat si nu se poate stabili daca vor fi utilizate exclusiv pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA, motiv pentru care au respins la deducere TVA in temeiul prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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: 01.03.2008 - 31.03.2011

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA din luna martie 2011, inregistrat la AFP, cu optiune de rambursare a soldului negativ de TVA.

1.In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate 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 aferenta avansului achitat**

de catre PFD, in vederea achizitionarii unor imobile, conform Antecontractului de vanzare -cumparare.

In fapt, in data de 22.01.2008, intre SC A si SC R, in calitate de promitente-vanzatoare si dl D, in calitate de promitent -cumparator, a intervenit Antecontractul de vanzare- cumparare autentificat de notar public, avand ca obiect:

"SCA se obliga sa vanda urmatoarele imobile:

a) terenul arabil situat in intravilanul mun., in suprafata de 1.000 m.p. inscris in C.F.

b) teren arabil ,situat in intravilanul mun., in suprafata de 1.000 m.p. inscris in C.F.

SC R se obliga sa vanda:

c) Imobilul Hala -teren, situate in intravilanul mun., inscrisa in CF

Dl. D se obliga sa cumpere de la SC A si SC R imobilele mai sus descrise .

Promitentii Vanzatori se obliga sa transfere dreptul de proprietate asupra Imobilelor catre Promitentul -cumparator, la data semnarii Contractului de vanzare-cumparare in forma autentica dar nu mai tarziu de 22.01.2009, in schimbul pretului ce va fi platit Promitentilor Vanzatori conform dispozitiilor art.2."

Potrivit art.2"Pretul": "Vanzarea Imobilelor are loc in schimbul unui pret(fara TVA) ce se achita in lei la cursul BNR din ziua platii.[...]

2.3 Pretul se va achita astfel:

2.3.1. in termen de 24 ore de la semnarea prezentului Antecontract de vanzare-cumparare, promitentul cumparator va achita in lei echivalentul sumei +TVA, dupa cum urmeaza:

-SC A, prin transfer bancar, in lei, echivalentul sumei (inclusiv TVA) calculat la cursul BNR din ziua efectuarii platii

-SCR, prin transfer bancar, in lei, echivalentul sumei(inclusiv TVA).

2.3.2. la data semnarii si autentificarii Contractului diferenta de pret in lei echivalentul sumei (la care se adauga TVA), dupa cum urmeaza:

-SC A diferenta de pret in lei, echivalentul sumei (la care se adauga TVA)

-SC R, diferenta de pret in lei, echivalentul sumei(la care se adauga TVA)."

In data de 23.01.2008, SC A, a incasat prin banca, de la P.F. D, suma de.. din care TVA in valoare de.. .

In data de 23.01.2008, SC R, a incasat prin banca de la P.F. D, suma de... din care TVA in valoare de....

La data de 06.03.2008, dl.D a infiintat SC X, societatea avand ca obiect principal de activitate "Dezvoltare imobiliara"-cod CAEN 4110.

In data de 23.07.2008 s-a incheiat Contractul de cesiune, intre dl. D, in calitate de cedent si SCX, in calitate de cesionar, care are ca obiect;

"Cedentul ii cesioneaza Cesionarului toate drepturile si obligatiile derivand din Antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre SCA si SC R (promitenti-vanzatori) si dl D(promitent-cumparator) si autentificat de notar public.

2.1.Pretul prezentului contract de cesiune este de... euro, la cursul valutar 1 euro =3.5666 ron[...]

2.2.Pretul stipulat la art.2.1. al prezentului contract reprezinta o creditare a SC X , facuta de asociatul sau D, care se va restitui la termenul pe care il vor conveni ulterior semnarii prezentului contract.

2.3.Restul de pret al terenului , asa cum se specifica in Antecontract, va fi platit de catre Cesionar direct Promitentilor Vanzatori, in conformitate cu prevederile Antecontractului."

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

SC A, prin factura, emisa catre SC X, a facturat si avansul, achitat catre aceasta societate in data de 23.01.2008, de catre P.F. D.

SC R, prin factura, emisa catre SC X, a facturat si avansul in valoare totala achitat de catre P.F. D, catre aceasta societate in data de 23.01.2008, prin banca.

SC X in baza facturii emisa de SC R a inregistrat in jurnalul de cumparari din luna octombrie 2008, TVA deductibila fara a avea in vedere faptul ca TVA este aferenta avansului achitat de catre P.F. D, in data de 23.01.2008.

De asemenea, SC X in baza facturii emisa de SC X a inregistrat in jurnalul de cumparari din luna noiembrie 2008, TVA fara a avea in vedere ca TVA in valoare de... lei este aferenta avansului achitat de catre P.F. D, in data de 23.01.2008.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA, in temeiul prevederilor art.11, 134.2, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca sumele in cauza reprezinta creante preluate de SC X de la P.F. D, in baza Contractului de cesiune, fiind aferente avansurilor achitate de catre P.F. D, in data de 23.01.2008, catre societatile A si R, cand SC X nu era infiintata.

In contestatia formulata, SC X, sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat si fara temei legal au respins la deductibilitate TVA, ignorand prevederile art.145, 146 si 155 din Codul fiscal. TVA a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor proforme emisa de SCA si SC R, facturi ce corespund cerintelor impuse de art.155 alin.(5) din Codul fiscal. Nu este culpa SC X, faptul ca furnizorii SC A si SC R, dupa emiterea si achitarea facturilor proforme, nu au procedat la emiterea facturilor catre societate.

Considera ca, organele de inspectie fiscala trebuiau sa analizeze in speta, facturile proforme intrucat societatea a indeplinit cerintele legale privind deductibilitatea TVA.

Totodata, precizeaza ca oricare ar fi sumele platite de asociatul SC X, prin dl.D, catre SC A si SC R anterior infiintarii societatii, prin incheierea contractului de cesiune, SC X a devenit parte a Antecontractului, urmand ca toate efectele juridice ale acestui contract sa se produca fata de societatea contestatoare. Din interpretarea prevederilor contractuale rezulta cu claritate ca scopul principal al contractului l-a constituit demararea si crearea cu celeritate a unui cadru de desfasurare a unei operatiuni taxabile, in speta incheierea Contractului de vanzare-cumparare si a unui contract de vanzare- cumparare pentru imobilul hala. Ca efect al cesiunii, societatea si-a asumat obligatia de a achita restul pretului catre SC A si SC R, drept pentru care toate aceste sume au fost evidentiata in contabilitatea SC X iar societatile furnizoare au emis facturi proforme.

Petenta precizeaza ca din cuprinsul prevederilor art.1 din Actul Aditonal, se poate observa ca "vanzatorii declara ca au primit suma de ... euro(TVA inclus) reprezentand avansul din pret si ca nu mai au nicio pretentie pecuniara sau de alta natura asupra Avansului anterior mentionat".

In ceea ce priveste TVA, inregistrata in evidentele contabile ale SC X, sunt aplicabile prevederile art.126, art.145, art.146 si art.155 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

-art.126

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;"

-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);"

coroborat cu prevederile art.134² și 155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-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;**"

-art.155

"(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."

De asemenea, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, :

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA operatiunile ce rezulta din activitatile economice desfasurate de persoane impozabile, care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata.

Orice operatiune economico-financiara se consemneaza la data efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ

Cu privire la deductibilitatea TVA, din prevederile legale enuntate se retine ca dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Exigibilitatea taxei intervine la data la care se incaseaza avansul pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator . Avansul reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrării bunului, in speta a unui bun imobil.

Pentru avansul incasat, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre beneficiar, pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri la data incasării sau cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile.

In speta este vorba despre avansuri pentru imobile(teren +hala), platite prin banca, de catre P.F. D, in calitate de promitent -cumparator catre SC A si SC R in calitate de promitente-vanzatoare, in baza Antecontractului de vanzare cumparare, respectiv:

-In data de 23.01.2008, P.F. D, a achitat catre SC A, prin banca, suma din care TVA, reprezentand avans terenuri.

In data de 23.01.2008, P.F. D, a achitat catre SC R, prin banca, suma din care TVA reprezentand avans teren +hala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca SC A si SC R nu au emis facturi reprezentand contravaloare avans catre P.F. X pentru sumele incasate cu titlu de avans, pana in cea de-a 15 zi lucratoare a lunii urmatoare celei in care a incasat avansul.

SC A a facturat avansul incasat de la P.F. D prin factura emisa catre SC X, in mod eronat.

De asemenea,in mod eronat , SCR, a facturat avansul incasat de la P.F. D, prin factura catre SCX.

Potrivit prevederilor legale in speta, SCA si SC R aveau obligatia de a factura contravaloarea avansurilor incasate in data de 23.01.2008 de la P.F. D, pana la data de 15.02.2008 catre P.F. D.La aceasta data SCX nu era infiintata.

Se retine faptul ca, SCX a fost infiintata de catre dl.D in data de 06.03.2008 iar Contractul de cesiune s-a incheiat intre dl. D, in calitate de cedent si SC X, in calitate de cesionar.

Contractul de cesiune produce efecte fata de terti de la data autentificării acestuia respectiv de la data de 23.07.2008, pentru viitor.

Faptul ca SCX si-a asumat prin contractul de cesiune dreptul de a achita restul pretului catre SCA si SC R nu ii confera dreptul de deducere a TVA pentru o suma ce nu a fost platita de societate.

In cazul avansurilor, exigibilitatea intervine la data incasarii avansului de catre persoana impozabila, astfel in mod similar si dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat doar de persoana impozabila care a platit avansul.

Intr-adevar, dupa cum mentioneaza si societatea contestatoare in contestatia formulata, conditiile de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata pentru persoane impozabile sunt cele prevazute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, insa in speta, la data platii avansurilor (23.01.2008) catre SC R si SC A, persoana care a achitat avansurile nu avea calitatea de persoana impozabila; acestea au fost achitate de catre P.F.D in baza Antecontractului de vanzare- cumparare, data la care societatea contestatoare nu era infiintata.

Dupa cum am mentionat si mai sus SC R si SC A in mod eronat au facturat avansurile incasate de la P.F. D, prin facturi catre SCX, iar petenta in mod eronat le-a inregistrat in contabilitate.

De asemenea, in solutionarea favorabila a contestatiei nu poate fi retinuta afirmatia societatii contestatoare, potrivit careia "SC X in baza Contractului de cesiune, a devenit parte a Antecontractului, urmand ca toate efectele juridice ale acestui contract sa se produca fata de societatea contestatoare" din urmatoarele motive:

-Contractul de cesiune incheiat intre dl. D, in calitate de cedent si SC X, in calitate de cesionar a intervenit la data de 23.07.2008.

-Contractul de cesiune are ca obiect;

"Cedentul ii cesioneaza Cesionarului toate drepturile si obligatiile derivand din Antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC A si SC R (promitenti-vanzatori) si PF D(promitent-cumparator)

2.1.Pretul prezentului contract de cesiune este de ... euro, la cursul valutar 1 euro =3.5666 ron[...]

2.2.Pretul stipulat la art.2.1. al prezentului contract **reprezinta o creditare a SC X , facuta de asociatul sau Dl.D, care se va restitui la termenul pe care il vor conveni ulterior semnarii prezentului contract.**

2.3.Restul de pret al terenului , asa cum se specifica in Antecontract, va fi platit de catre Cesionar direct Promitentilor Vanzatori, in conformitate cu prevederile Antecontractului."

In baza Antecontractului de vanzare-cumparare, d-l D a detinut permisiunea promitentilor vanzatori de a-i vinde pana la un anumit termen, unele imobile teren si cladiri si s-a obligat sa achite catre acestia pretul contractului.

Astfel, dreptul de a dobandi proprietatea asupra acestor imobile teren si cladiri era al d-l D. Acesta a instrainat (cesionat) cu titlu oneros acest drept ca SC X.

Renuntarea la dreptul de a achizitiona terenurile si cladirile si transferarea acestui drept, cu titlu oneros catre SC X este o operatiune patrimoniala distincta, SC X avand obligatia sa restituie catre d-l D, suma de .. euro prevazut la pct.21 din Contractul de cesiune.

Referitor la creditarea societatii de catre asociatul acesteia la art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare se specifica :

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă;

iar la punctul 35 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 se precizeaza in mod clar ca:

"3) Printre altele, se cuprind în sfera operațiilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal și împrumuturile acordate de asociați/acționari societăților comerciale în vederea asigurării resurselor financiare ale societății comerciale, împrumuturile garantate cu bunuri imobile, inclusiv împrumuturile ipotecare, împrumuturile garantate cu bunuri mobile corporale, inclusiv împrumuturile acordate de casele de amanet."

Prin urmare, pretul Contractului de cesiune incheiat între SC X și P.F. D, respectiv suma de ... lei reprezintă un împrumut acordat de asociat -societății comerciale în vederea asigurării resurselor financiare ale societății, care va fi restituit la o dată convenită ulterior semnării contractului și care reprezintă o operațiune scutită de TVA conform prevederilor legale enunțate.

Faptul că în speță a intervenit Contractul de cesiune încheiat între dl. DI, în calitate de cedent și SC X nu are relevanță întrucât acesta nu influențează deductibilitatea TVA aferentă avansurilor achitate în data de 23.01.2008, de către P.F. D în calitate de promitentă -cumpărătoare către SC A și SC R, în calitate de promitentă-vanzatoare, în baza Antecontractului de vânzare cumpărare, anterior înființării SCX.

În consecință se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile legale anterior enunțate și art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au respins la deductibilitate TVA aferentă avansurilor achitate în data de 23.01.2008, de către P.F. D în calitate de promitentă -cumpărătoare către SC A și SC R, în calitate de promitentă-vanzatoare, în baza Antecontractului de vânzare cumpărare, anterior înființării SCX, înregistrate eronat ca deductibile în evidențele contabile ale SC X în luna octombrie 2008 respectiv luna noiembrie 2008 în baza facturilor emise de SC A și SC R.

Argumentele prezentate de societate în contestația formulată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, astfel că se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la TVA aferentă avansurilor achitate în data de 23.01.2008, de către P.F. D (persoana neimpozabilă din punct de vedere al TVA) către SC A și SC R și care conform contractului de cesiune reprezintă o creditare a SC X făcută de asociatul său, D, ce se va restitui persoanei fizice, la termenul pe care îl vor conveni ulterior semnării acestui contract.

2.În ceea ce privește TVA aferentă avansului achitat în vederea achiziționării unui teren și hală, considerată ca nedeductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.F.P. prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA înscrisă în facturile reprezentând avans, achitat în vederea achiziționării unui teren și hală de la SC R conform Antecontractului de vânzare- cumpărare, în condițiile în care, până la data încheierii actului administrativ fiscal și în prezent, nu s-a încheiat contractul de vânzare- cumpărare privind transferul dreptului de proprietate și nu se poate stabili dacă bunurile pentru care au fost achitate avansurile vor fi utilizate exclusiv pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a TVA.**

In fapt, societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta avansului achitat in vederea achizitionarii unui teren si hala de la SC R conform Antecontractului de vanzare cumparare.

Antecontractul de vanzare cumparare incheiat intre SC A si SC R, in calitate de promitente- vanzatoare si dl D, in calitate de promitent -cumparator, are ca obiect:

-"[...]SC R se obliga sa vanda:

c) Imobilul Hala -teren in suprafata de .. mp, cu hala de intretinere, cladire parter, anexa sociala cladire parter, situata in intravilanul mun., inscrisa in CF.

dl. D se obliga sa cumpere de la SC A si SC R imobilele mai sus descrise .

Promitentii Vanzatori se obliga sa transfere dreptul de proprietate asupra Imobilelor catre Promitentul -cumparator, la data semnarii Contractului de vanzare-cumparare in forma autentica dar nu **mai tarziu de 22.01.2009**, in schimbul pretului ce va fi platit Promitentilor Vanzatori conform dispozitiilor art.2."

Potrivit art.2"Pretul": "Vanzarea Imobilelor are loc in schimbul unui pret de ... ce se achita in lei la cursul BNR din ziua platii.[...]

2.3 Pretul se va achita astfel:

2.3.1. in termen de 24 ore de la semnarea prezentului Antecontract de vanzare-cumparare, promitentul cumparator va achita in lei echivalentul sumei de .., dupa cum urmeaza:

-SC A , prin transfer bancar, in lei, echivalentul sumei de ... euro (inclusiv TVA) calculat la cursul BNR din ziua efectuarii platii

-SC R, prin transfer bancar, in lei, echivalentul sumei de ...euro(inclusiv TVA).

2.3.2. la data semnarii si autentificarii Contractului diferenta de pret in lei echivalentul sumei de ... euro(la care se adauga TVA), dupa cum urmeaza:

-SC A, diferenta de pret in lei, echivalentul sumei de ... euro (la care se adauga TVA)

-SC R, diferenta de pret in lei, echivalentul sumei de .. euro(la care se adauga TVA)."

In data de 23.01.2008, SC R, a incasat prin banca de la P.F. D, suma de ... lei, pentru care nu a emis factura.

La data de 06.03.2008, dl D a infiintat SC X, societatea avand ca obiect principal de activitate "Dezvoltare imobiliara"-cod CAEN 4110.

In data de 23.07.2008 s-a incheiat Contractul de cesiune, intre dl. D, in calitate de cedent si SC X, in calitate de cesionar, care are ca obiect;

"Cedentul ii cesioneaza Cesionarului toate drepturile si obligatiile derivand din Antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC A si SC R (promitenti-vanzatori) si PF.D(promitent-cumparator)

2.3. Restul de pret al terenului , asa cum se specifica in Antecontract, va fi platit de catre Cesionar direct Promitentilor Vanzatori, in conformitate cu prevederile Antecontractului."

Prin Actul aditional la Antecontractul de vanzare-cumparare, incheiat intre SC R in calitate vanzatoare, SC A in calitate de cosemnatar si SC X in calitate de promitenta-cumparatoare, avand in vedere prevederile Antecontractului de vanzare-cumparare, astfel cum a fost modificat prin actele aditionale subsecvente[...] avand ca obiect Imobilul Hala -teren in suprafata de.. mp, cu hala de intretinere, cladire parter, anexa sociala cladire parter, situata in intravilanul mun., inscrisa in CF, imobil proprietatea SC R, partile au convenit:

" -art. 4. Termenul de incheiere a Contractului de vanzare cumparare in forma autentica se prelungeste pana la data de 21.01.2012, sub conditia achitarii de catre SC X pana la data de 21.01.2010, catre SC A suma de ...euro(TVA inclus) reprezentand

ultima rata din pret datorata in baza Contractului de vanzare -cumparare, astfel cum a fost modificat prin actul aditional nr.1.

-art.5[...]

Pentru evitarea oricarei interpretari Vanzatorul declara ca singura suma pe care Cumparatorul va trebui sa i-o achite la data semnarii Contractului de vanzare-cumparare in forma autentica este cea de... euro(TVA inclus), mentionata mai sus , reprezentand diferenta de pret.

Partile declara ca plata oricaror transe din diferenta de pret se poate efectua de catre Cumparator oricand pana la data de 21.01.2012, fara nicio alta formalitate prealabila.

In cazul in care restul de plata de ... euro(TVA inclus) nu se va achita pana la termenul stabilit la art.4 de mai sus , Antecontractul va fi desfiintat de plin drept, fara interventia instantei de judecata sau vreo alta formalitate prealabila. In aceasta situatie Terenul care a constituit obiectul Antecontractului va fi degrevat de sarcini, fara returnarea sumelor incasate."

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca , pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala aceste avansuri nu s-au materializat si nu se poate stabili daca vor fi utilizate exclusiv pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA, motiv pentru care au respins la deducere TVA in temeiul prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata SC X considera ca netemeinica si nelegala masura luata de organele de inspectie fiscala referitoare la nedeductibilitatea TVA aferenta avansurilor achitate in vederea achizitionarii unui teren si hala de la SC R, in conditiile in care persoana in cauza isi dovedeste intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile respectiv intentia societatii a fost de a achizitiona terenuri si de a dezvolta complexe rezidentiale.

Invoca in sustinerea cauzei prevederile art.11, art.153 din Codul fiscal precum si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si solutiile date in cauzele reunite C-110/98 la C-147/988 Gabalfrisa, cauza 268/83 Rompelman, Cauza C400/98 Breitsohl si sustine ca art.17 din Directiva a sasea (art.145 cod fiscal) nu permite statelor membre conditionarea exercitarii dreptului de deducere a TVA datorata sau achitata pentru investitiile efectuate inainte de inceperea activitatii economice de indeplinirea anumitor conditii prevazute prin legislatia nationala. Considera ca motivatiile organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere , "ca avansurile nu s-au materializat si nu se poate stabili daca vor fi utilizate exclusiv pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere a TVA" nu pot constitui argumente valabile pentru respingerea la rambursare a TVA.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca a indeplinit toate conditiile cerute de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de bunuri , respectiv conditiile prevazute la art.145 , art.146 si 155 din Codul fiscal.

Totodata, sustine ca din jurisprudenta comunitara rezulta ca justificarea exercitarii dreptului de deducere nu presupune obtinerea efectiva de venituri din operatiuni taxabile, activitatea economica fiind considerata ca inceputa inca din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare o astfel de activitate, ceea ce implica faptul ca persoana respectiva sa prezinte dovezi obiective care sa-i sustina intentia de a desfasura activitati cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajarii costurilor si investitiilor pregatitoare inerente initierii activitatii.

In speta, societatea contestatoare sustine ca, aceste costuri si investitii pregatitoare sunt chiar platile efectuate pentru "rezervarea" imobilului hala si pentru

plata avansului iar reglementarile fiscale in materie stabilesc ca dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, deci anterior realizarii de operatiuni taxabile coroborat cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

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 enuntate, se retine ca orice persoana are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin(5) din Codul fiscal.

De asemenea dreptul de deducere al TVA este conditionat si de momentul exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata.

La art.134¹ si art. 134², din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pe perioada verificata, 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;”

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.

În speta societatea contestatoarea a plătit avansuri în baza Antecontractului de vânzare-cumpărare, care reprezintă o promisiune de vânzare-cumpărare a imobilului în cauză.

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

SC X în vederea justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor achitate către SC R a prezentat Antecontractul de vânzare-cumpărare încheiat între SC R, SC A în calitate de promitentă vânzătoare și SC X în calitate de promitentă cumpărătoare, actele adiționale la Antecontractul de vânzare-cumpărare și factura reprezentând contravaloare avans emisă de SC R.

Faptul că societatea a încheiat Antecontractul de vânzare-cumpărare, având ca obiect și “Imobilul Hala -teren în suprafața de... mp, cu hală de întreținere, cladire parter, anexa socială cladire parter, situată în intravilanul mun., înscrisă în CF”, ca a achitat avansul pe care l-a înregistrat în evidențele contabile nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA în condițiile în care contestatoarea avea obligația de a dovedi că prin achiziționarea imobilelor va realiza operațiuni taxabile.

În Actul adițional nr.4 la Antecontractul de vânzare-cumpărare, încheiat între SC R în calitate de vânzătoare, SCA în calitate de cosemnatar și SC X în calitate de promitentă-cumpărătoare, astfel cum a fost modificat prin actele adiționale subsecvente[...] având ca obiect Imobilul Hala -teren în suprafața de... mp, cu hală de întreținere, cladire parter, anexa socială cladire parter, situată în intravilanul mun., înscrisă în CF, imobil proprietatea SC R, părțile au convenit (art.4) ca termenul de încheiere a Contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică să se prelungească până la data de 21.01.2012 iar suma pe care Cumpărătorul va trebui să o achite la data semnării Contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică este cea de ...euro(TVA inclus) reprezentând diferența de pret.

La art.5 din Actul adițional se specifică că **“în cazul în care restul de plată de... euro(TVA inclus) nu se va achita până la termenul stabilit la art.4 de mai sus, Antecontractul va fi desființat de plin drept, fără intervenția instanței de judecată sau vreoa altă formalitate prealabilă. În această situație Terenul care a constituit obiectul Antecontractului va fi degrevat de sarcini, fără returnarea sumelor încasate”.**

Ori, în condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte în mod clar că imobilul în cauză va fi utilizat pentru realizarea de

operatiuni taxabile , societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta avansurilor achitate catre SC R, in baza unei facturi de avans in anul 2008.

Din octombrie 2008- si pana in prezent societatea nu a facut dovada ca a platit o alta transa din diferenta de pret catre vanzator asa cum se specifica in Actul additional la Antecontractul de vanzare cumpare.

In contestatia formulata, reprezentantul legal al societatii mentioneaza faptul ca "SC X a fost infiintata in scopul achizitiei de imobile terenuri ce fac obiectul Antecontractului, **asociatul acesteia fiind o persoana straina, ce nu poate dobandi imobile terenuri in Romania**".

Se retine faptul ca, in alte conditii, imobilul ar fi fost achizitionat de catre P.F. D.

De asemenea in contestatia formulata se specifica faptul ca "intentia subscrisei **de a achizitiona terenuri si de a dezvolta complexe rezidentiale**, este dovedita de actele intocmite cu privire la achizitia celor 3 imobile (contract de vanzare-cumparare achizitie si apoi contract de vanzare-cumparare vanzare, obtinerea PUZ etc)[...] **dar subscrisa am procedat si la vanzarea catre SC I a 2 dintre imobilele terenuri ce fac obiectul antecontractului.**"

Din raportul de inspectie fiscala si documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca pentru doua imobile, care au apartinut SC A si care au facut obiectul Antecontractului de vanzare cumparare, s-a incheiat Contractul de vanzare cumparare, intre SC A in calitate de vanzator si SC X in calitate de cumparator.

In data de 21.01.2010, intre SCX in calitate de vanzatoare si SCI in calitate a cumparatoare a intervenit Contractul de vanzare cumparare, avand ca obiect cele doua terenuri.

Prin urmare, exista contradictie intre sustinerile societatii contestatoare referitoare la intentia acesteia de a utiliza terenul achizitionat in vederea dezvoltarii unor complexe rezidentiale si ceea ce s-a intamplat in fapt.

Faptul ca petenta a procedat la vanzarea catre SCI a doua terenuri ce au facut obiectul antecontractului si pentru care s-a incheiat intre SCA in calitate de vanzator si SCX Contractul de vanzare- cumparare, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat dreptul de deducere se analizeaza pentru fiecare operatiune in parte, iar in cauza se analizeaza dreptul de deducere aferent avansului achitat in vederea achizitionarii terenului cu hala de intretinere, cladire parter, anexa sociala cladire parter.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca avansurile platite in vederea achizitionarii imobilului -teren cu hala de intretinere, cladire parter, anexa sociala cladire parter, situata in intravilanul mun., proprietatea SC R, sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii .

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-147/988 Gabalfrisa, cauza 268/83 Rompelman, Cauza C400/98 Breitsohl 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 prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Contrar susținerilor societății contestatoare, faptul că aceasta a achitat un avans în vederea "rezervării" unui imobil în anul 2008, nu constituie și prezumția utilizării acestuia în scop economic.

După cum am precizat și mai sus în Actul adițional la Antecontractul de vânzare-cumpărare, art.5 încheiat între SC X în calitate de promitentă cumpărătoare și SC R în calitate de promitentă-vânzătoare, se specifică în mod clar că, **în cazul în care restul de plată... euro(TVA inclus) nu se va achita până la termenul de 21.01.2012 Antecontractul va fi desființat de plin drept, fără intervenția instanței de judecată sau vreoa altă formalitate prealabilă iar Terenul care a constituit obiectul Antecontractului va fi degrevat de sarcini fără returnarea sumelor încasate, respectiv avansului pentru care se solicită rambursarea TVA.**

De asemenea, din prevederile legale invocate societatea contestatoare în 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 reține faptul că persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate să fie utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă(par.26 din hotărâre).În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept(par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate în susținere și de contestatoare, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile 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 si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila.

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 unor imobile pentru care au fost platite avansuri inclusiv TVA in octombrie 2008, conform Antecontractului de vanzare -cumparare, investitia nefiind realizata ,imobilele nefiind achizitionate in fapt la data emiterii prezentei decizii, operatiunea de vanzare-cumparare urmand a se realiza in viitor respectiv data limita este 21.01.2012.

In aceste conditii in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca la data incheierii raportului de inspectie fiscala nu se cunostea destinatia imobilului pentru care s-a achitat avansul respectiv daca bunurile sunt achizitionate pentru activitati economice pentru care dau drept de deducere sau pentru activitati economice care nu dau drept de deducere.

Se retine faptul ca, in speta este vorba despre avansuri achitate in vederea achizitionarii unui bun imobil, pentru care, potrivit art.134¹ din Codul fiscal, faptul generator si exibilitatea taxei intervine la data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator, situatie in care se emite si factura iar contribuabilul are dreptul la deducerea TVA inscrisa in factura in care se evidentiaza contravaloarea integrala a livrării de bunuri.

La pct.69 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifica:

"(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal."

De asemenea, legiuitorul prin art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal da posibilitatea contribuabililor sa deduca TVA aferenta achizițiilor de bunuri si servicii in momentul in care sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui în care a luat nastere dreptul de deducere.

La art.art.147 ¹ "Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă "din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere."

Conform pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Astfel, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu depaseasca perioada prevazuta la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal.

Persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite conditiile si formalitati privind exercitarea dreptului de deducere a taxei respectiv cele prevazute la art.145 -147 din Cod.

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 facturii reprezentand contravaloare avans conform Antecontract, emisa de SC R in calitate de promitenta vanzatoare nu este o conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care nu s-a facut dovada, cu privire la destinatia de utilizare a imobilului in scopul operatiunilor taxabile ale petentei.

Petenta recunoaste ca acordarea dreptului de deducere a TVA evidentiata in factura in speta este conditionata de dovedirea intentiei de a utiliza bunurile in folosul viitoarelor operatiuni taxabile inasa nu prezinta dovezi obiective care sa combata constatarile 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, nu sunt justificate cu dovezi obiective din care sa rezulte ca bunul imobile pentru care s-a achitat avansul este destinat utilizarii in scopul operatiunilor taxabile ale societatii, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA.

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA solicitata la rambursare.

De asemenea, in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la accesoriile aferente TVA de plata, calculate de perioada 25.01.2009-31.05.2011, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale".

2.In ceea ce priveste, Decizia privind nemodificarea bazei de impunere, contestata de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale iar societatea contestatoare nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.

In fapt, SCX , prin contestatia formulata se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere cu privire la TVA trimestriala aferenta perioadei 01.01.2011-31.03.2011.

Prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare a verificarilor efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul fiscal, potrivit caruia:

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia."

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, la pct.9.5 din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

*"9.5. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale."*

iar la pct.12.1 din același act normativ se precizeaza:

" Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;"

In conditiile in care prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare verificarilor efectuate iar societatea contestatoare nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul sau legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art.217 din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala si pct.12.1 din Ordinul 2137/2011 privind

aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca lipsita de interes.

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

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, impotriva Deciziei de impunere cu privire la TVA stabilita suplimentar si accesorii aferente TVA de plata si totodata TVA respinsa la rambursare.

2.Respingerea ca lipsita de interes a contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termenul prevazut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.