

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. 163 din 08.06.2007** privind solutionarea contestatiei  
formulata de **SC CD SA**, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../.....2007

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr. ....../.....2007, inregistrata sub nr. ....../.....2007 de catre Administratia Finantelor Publice sector cu privire la contestatia formulata de SC CD SA, cu sediul in ....., Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. ....../.....2007, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../.....2007, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ....../.....2007, comunicata sub semnatura in data de .....2007.

Suma contestata este de T lei, din care:

- T1 lei taxa pe valoarea adaugata;
- T2 lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 alin. (1), art.176, art. 177 alin. (1) si art. 179 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC CD SA.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. ....../.....2007 organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector au efectuat inspectia fiscala partiala la SC CD SA in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative pentru perioada 23.07.2003-31.05.2005.

La investitia in curs (cont 231) din luna .....2005, data la care a fost autentificat contractul de vanzare-cumparare prin care actionarul majoritar al societatii a vandut societatii terenul si constructia, organele de control au colectat TVA in suma de T3 lei.

Intrucat prin decontul de TVA cu optiune de rambursare SC CD SA a solicitat rambursarea sumei de T4 lei, prin decizia de impunere nr. .../.....2007 organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de T1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de T2 lei, calculate pana la data de 31.01.2007.

**II.** Prin contestatia formulata, SC CD SA solicita anularea deciziei de impunere si rambursarea sumei de T4 lei, aratand ca prin raportul de inspectie fiscala se recunoaste

corectitudinea întocmirii documentelor referitoare la TVA deductibilă, însă invocarea art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 este nejustificată, în condițiile în care imobilul în cauză s-a vândut de societate la un preț superior valorii cheltuielilor încorporate și înregistrate în contul 231.

Petenta susține că în contul 231 au fost înregistrate cheltuielile cu investițiile făcute de societate în nume propriu, în legătură directă cu obiectul de activitate (dezvoltare imobiliară), iar faptele de comerț efectuate în procesul de realizare a investiției nu au nicio legătură cu împrejurarea că dreptul de proprietate asupra terenului pe care se realizează investiția aparține altcuiva, această situație neavând vreun impact asupra modului de calcul al TVA, așa cum se sugerează în raportul de inspecție fiscală, în condițiile în care nu există prevederi legale care să condiționeze rambursarea TVA de dreptul de proprietate asupra terenului.

SC CD SA arată că părțile implicate au fost de bună credință, dovedită de contractul nr. .../.....2003 prin care domnul NR se obligă față de societate să îi vândă terenul și construcția care se va realiza pe acesta, pornindu-se de la necesitatea de a evita efectele unui principiu de drept civil, acela că proprietarul terenului este și proprietarul construcției aflate pe teren. Întrucât construcția a fost realizată pe cheltuielile societății, valoarea contractului de vânzare-cumpărare dintre aceasta și acționarul majoritar, deși se referă la imobil în ansamblu sau, acoperă în realitate numai valoarea terenului.

Deoarece ulterior cumpărării imobilului de la domnul NR, societatea a vândut, la rândul ei, proprietatea către SC PI SRL, organele fiscale ale statului au încasat TVA de două ori: o dată prin reglare cu cumpărătorul în baza taxării inverse și o dată prin neacceptarea rambursării către societate a TVA în suma de T4 lei.

Totodată, SC CD SA susține că nu este de acord cu plata de dobânzi/majorări și penalități de întârziere, atâta vreme cât efectuarea controlului cu o întârziere de 18 luni nu i se poate imputa, iar soluționarea cererii de rambursare trebuia făcută în termen de 45 zile de zile de la data depunerii decontului.

**III.** Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile petentei, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

SC CD SA este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J40/...../.....2003 și detine codul unic de înregistrare .....

Activitatea principală: dezvoltare (promovare) imobiliară, cod CAEN 7011.

Perioada verificată: 23.07.2003-31.05.2005.

***Prin cauza supusă soluționării organul de soluționare a contestațiilor este investit să se pronunțe asupra colectării TVA pentru punerea la dispoziția proprietarilor unui teren a unei clădiri nou construite pe terenul respectiv, în condițiile în care dreptul de proprietate asupra întregului imobil, teren și clădirea nouă, a fost transferat societății în baza unui contract de vânzare-cumpărare încheiat ulterior finalizării construcției.***

**In fapt**, organele de control din cadrul Administrației Finanelor Publice sector au efectuat inspecția fiscală parțială la SC CD SA în vederea soluționării decontului privind TVA cu sold negativ și opțiuni de rambursare nr. .... prin care s-a solicitat rambursarea sumei de T4 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC CD SA a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA pentru construirea unui imobil în str. ...., terenul și

constructia veche fiind in proprietatea domnului NR, actionarul majoritar al societatii si a sotiei acestuia.

Prin contractul nr. .../.....2003 incheiat intre domnul NR si societate, partile au stipulat urmatoarele:

“Avand in vedere ca pe terenul mentionat va fi construit un imobil P+2+M, pe cheltuiala S.C. CD S.A., **la finalizarea investitiei, intreaga proprietate rezultata (teren plus imobil nou construit) va trece in proprietatea S.C. CD S.A. printr-un contract de vanzare-cumparare la pretul de EURO <<I>>, pret care ii permite D-lui NR recuperarea investitiei initiale (cumpararea proprietatii - cladirea initiala si terenul aferent) si a cheltuielilor cu obtinerea avizelor si autorizatiilor necesare in vederea construirii noului imobil**”.

Prin autorizatia de construire nr. ..../...../.....2005, emisa pe numele domnului NR s-a autorizat consolidarea, extinderea, modificarea compartimentarii si supraetajarea corpului de constructii ramas pe teren in urma lucrarilor de desfiintare partiala.

La finalizarea noii constructii, s-a incheiat contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ..../.....2005 prin care SC CD SA a achitionat terenul si constructia existenta, pretul vanzarii fiind de J lei vechi, echivalentul a <<I>> EURO.

La investitia in curs (cont 231) in suma de H lei din luna .....2005, data la care a fost autentificat contractul de vanzare-cumparare prin care domnul NR a vandut societatii terenul si constructia, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de T3 lei, in temeiul art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ulterior, in luna ..... 2005, imobilul din str. .... a fost vandut catre SC PI SRL conform facturii nr. ..../.....2005, societatea aplicand masurile de simplificare prevazute de art. 160<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si inscriind pe factura mentiunea “taxare inversa”.

In consecinta, in urma solutionarii decontului de TVA s-a intocmit raportul de inspectie fiscala nr. ..../.....2007 si s-a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../.....2007, prin care s-a stabilit TVA de plata in suma de T1 lei si accesorii aferente in suma de T2 lei.

**In drept**, potrivit art. 126 si art. 128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 126. - (1) **In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ** urmatoarele conditii:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)”.

“Art. 128. - (1) **Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana**, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(4) **Preluarea de catre persoane impozabile a bunurilor achizitionate sau fabricate de catre acestea** pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau **pentru a fi puse la dispozitie altor persoane in mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.**

(6) **In cazul a doua sau ..... multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separata a bunului**, chiar daca acesta este transferat direct beneficiarului final”.

Conform art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal “daca bunurile si serviciile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoare adaugata are dreptul sa deduca (...)”.

Referitor la bunurile imobile, art. 492 din Codul civil prevede ca “**Orice constructie**, plantatie sau lucru facut in pamant sau asupra pamantului, **sunt prezumate a fi facute de catre proprietarul acelu pamant cu cheltuiala sa si ca sunt ale lui**, pana ce se dovedeste din contra”.

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit diferente de TVA deductibila, **acceptand integral taxa dedusa si inregistrata ca atare in contabilitate** de SC CD SA, inclusiv TVA dedusa pentru investitia realizata pe terenul care nu era proprietatea acesteia, astfel ca *este nefondata sustinerea contestatoarei privind conditionarea de catre organele fiscale a deductibilitatii si rambursarii TVA de dreptul de proprietate asupra terenului.*

**In cazul in speta este esential insa modul in care partile au inteles sa-si transfere dreptul de proprietate asupra imobilului situat in str. ...., in special in ceea ce priveste constructia rezultata in urma investitiei efectuate pe teren.**

Astfel, din contractul nr. ..../.....2003 incheiat intre societate si domnul NR se prevede ca pe teren va fi construit un imobil pe cheltuiala societatii, dar imobilul rezultat, compus din teren plus imobilul nou construit, va trece in proprietatea societatii numai la finalizarea investitiei, in baza unui contract de vanzare-cumparare.

Imobilul initial (teren si constructii degradate) situat in str. .... a fost dobandit de domnul NR si sotia sa printr-un contract de vanzare-cumparare incheiat in data de .....2003. Conform autorizatiei de desfiintare nr. ..../...../...../.....2004 o parte din constructie a fost desfiintata partial, iar corpul de constructie ramas a fost consolidat, extins, modificata compartimentarea, supraetajat, rezultand in final o constructie in regim de inaltime P+2E, cu destinatia de locuinta, conform autorizatiei de construire nr. ..../.....2005 si procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. ..../.....2005, inregistrata ca atare in registrul de carte funciara.

Acest imobil, compus din teren si constructia in regim de inaltime P+2E a fost vandut societatii SC CD SA de domnul NR si sotia sa prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. .... si incheiat in data de .....2005, data la care societatea cumparatoare a intrat in proprietatea, posesia si folosinta imobilului respectiv.

**Prin urmare, din actele incheiate intre parti rezulta ca, desi constructia in regim de inaltime P+2E se construia pe cheltuiala societatii, iar aceasta isi deducea taxa pe valoarea adaugata aferenta, constructia in curs nu era in proprietatea societatii, ci in proprietatea proprietarilor terenului si ai vechii constructii, care au inteles sa transfere proprietatea asupra constructiei nou rezultate numai la finalizarea acesteia, impreuna cu terenul aferent.**

Tocmai in virtutea efectelor principiului de drept civil, invocat de societate in sustinerea contestatiei rezulta ca prezumtia instituita de art. 492 din Codul civil a fost intarita de inscrisurile incheiate intre parti, proprietarii terenului fiind si proprietarii constructiei nou realizate pana in momentul in care au inteles sa transfere dreptul de proprietate asupra acesteia.

**Or, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in cauza exista doua operatiuni succesive realizate de parti, respectiv:**

- pe de o parte, societatea contestatoare, in calitatea ei de persoana impozabila, a pus la dispozitia proprietarilor terenului constructia rezultata, in mod gratuit, efectuand in acest fel o livrare de bunuri cu plata, in conditiile in care a inteles sa-si deduca total taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii/construirii acesteia;

- pe de alta parte, proprietarii “*intregii proprietati rezultate (teren plus imobil nou construit)*” au inteles sa transfere dreptul de proprietate asupra acesteia catre societate in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ....../.....2005.

Prima operatiune intra in sfera de aplicare a TVA, fiind indeplinite conditiile cumulative prevazute de art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv constituie o livrare de bunuri cu plata, cu locul livrarii in Romania, realizata de societatea contestatoare in calitatea ei de persoana impozabila ce desfasoara activitati economice, in timp ce a doua operatiune nu intra in sfera de aplicare a TVA, in conditiile in care persoanele fizice proprietare nu pot fi considerate in cadrul acestei operatiuni ca fiind persoane impozabile ce desfasoara activitati economice.

In consecinta, pentru operatiunea prin care constructia nou edificata a fost pusa la dispozitia proprietarilor terenului, in mod gratuit, SC CD SA datoreaza taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit art. 137 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta (...);

b) **preturile de achizitie sau, in lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrarii, pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. e), alin. (4) si (5).** Daca bunurile sunt mijloace fixe, pretul de achizitie sau pretul de cost se ajusteaza, astfel cum se prevede in norme;

c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru executarea prestarilor de servicii pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (3)”.

Cum petenta a inregistrat in contul 231 “Imobilizari corporale in curs de executie” costurile aferente realizarii constructiei in regim de inaltime P+2E, baza de impozitare pentru operatiunea de punere la dispozitia proprietarilor terenului a constructiei realizate o constituie tocmai costurile inregistrate in soldul contului 231, asa cum prevede expres art. 137 alin. (1) lit. b) din lege, astfel ca sustinerea acesteia privind nelegalitatea procedurii de a colecta TVA asupra sumei din soldul contului 231 nu are nicio justificare.

Totodata, motivatia referitoare la faptul ca valoarea contractului de vanzare-cumparare nr. ....../..... (J lei vechi, echivalentul a <<I>> EURO), **desi se refera la imobil in ansamblul sau**, acopera in realitate numai valoarea terenului nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat, din punct de vedere al TVA, trebuie analizata numai operatiunea supusa taxei, respectiv de punere la dispozitie in mod gratuit a cladirii nou construite, nu si operatiunea transferului dreptului de proprietate asupra imobilului de la persoanele fizice la societate, care nu este supusa taxei.

Nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatoarei cu privire la incasarea de doua ori a TVA pentru aceeasi prestatie deoarece, in temeiul art. 128 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiecare transfer succesiv al dreptului de proprietate asupra unui bun este considerat o livrare separata a bunului.

Or, in speta in cauza contestatoarea a realizat doua operatiuni separate, ambele supuse TVA: o operatiune prin care cladirea nou construita a fost pusa la dispozitia gratuita a domnului NR si a sotiei sale, ce intra sub incidenta art. 128 alin. (4) din lege si o alta operatiune prin care intregul imobil, compus din teren si cladirea nou construita, achizitionat in baza contractului de vanzare-cumparare nr. ....../.....2005 a fost ulterior instrainat unei alte persoana impozabile, respectiv SC PI SRL.

Referitor la dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata rezultata in urma inspectiei fiscale, se retine faptul ca acestea reprezinta o obligatie fiscala

accesorie in raport cu debitul in virtutea principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

Intarzierea efectuării controlului nu influentează cuantumul accesoriilor aferente câtă vreme societatea contestatoare datorează TVA de plată în temeiul legii, iar impozitele, taxele și contribuțiile datorate bugetului general consolidat se stabilesc de contribuabil în baza declarației fiscale, potrivit art. 80 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede că “**în declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale**, dacă acest lucru este prevăzut de lege”.

Fată de situația prezentată rezultă că SC CD SA datorează taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate ..... sus și în temeiul art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (10), (4) și (6), art. 137 alin. (1) și art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 492 din Codul civil și art. 80 alin. (2) și art. 186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC CD SA împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..../.....2007, emisă de organele fiscale din Administrației Finanelor Publice sector pentru TVA în suma de T1 lei și accesorii aferente în suma de T2 lei.

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