

## **D E C I Z I A nr.**

privind solutionarea contestatiei formulata de SC SRL cu sediul social in comuna, Cod de Inregistrare Fiscala RO

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP a fost sesizat de DGFP prin adresa nr. inregistrata la DGFP sub nr., cu privire la contestatia formulata de SC SRL cu sediul social in loc.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, inregistrata sub nr. si a masurilor din Raportul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP sub nr.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207, alin.1 din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul IX si este autentificata prin semnatura reprezentantului legal si stampila unitatii.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.206 si art.209 din OG nr.92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale.

DGFP prin Biroul Solutionarea Contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

Perioada analizata in Raportul de inspectie fiscala este 28.05.2008 - 30.09.2008 .

**I.** Prin contestatia formulata petenta solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. emisa de AFP si a masurilor stabilite prin Raportul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. unde s-a stabilit TVA respinsa la rambursare in suma de lei.

S.C. S.R.L, persoana juridica romana, avand sediul social in satul , Comuna , judetul str. Principala nr. 1200, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J35/1972/2008, cod unic de identificare atribut fiscal RO, reprezentata prin, in calitate de administrator, prin contestatia depusa solicita:

**1.** Admiterea partiala a conterstatiei pentru debitele stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului, Activitatea de inspectie Fiscala, precum si a actului administrativ-fiscal care a stat la baza emiterii deciziei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 16.03.2009 si inregistrat la DGFP sub nr..

2. Emiterea de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului, Activitatea de Inspectie Fiscala a unei noi decizii, prin care sa se recunoasca dreptul societatii de a deduce integral TVA aferenta achizitiei terenului ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. de catre notarul public, astfel cum acest contract a fost amendat prin act additional, adica suma totala de lei.

3. Rambursarea sumei de lei reprezentand TVA deductibila achitata de catre societate ca urmare a achizitiei terenului ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare mai sus mentionat si respinsa la rambursare potrivit deciziei mai sus mentionate.

Motive de fapt

Dupa cum rezulta din dispozitiile contractului de vanzare cumparare nr. , autentificat de catre notarul public din (numit in cele ce urmeaza „ Contractul de vanzare-cumparare ” sau „ Contractul ”), SC SRL din jud. in calitate de cumparatoare, a achizitionat de la S.C. S.R.L. si S.C. SRL, in calitate de vanzatori - coproprietari, dreptul de proprietate asupra imobilului compus din teren si constructii, drept intabulat in Cartea Funciara sub numarul cadastral 1504, avand nr. topo 377/2, cu o suprafata de 5.480 mp.

Imobilul mai sus mentionat a fost achizitionat de catre cumparatoare cu scopul declarat expres si neechivoc al edificarii unui ansamblu rezidential.

Valoarea respectivului imobil a fost determinata de catre partile contractante in functie de potentialul de construire al terenului, respectiv in functie de suprafata de cladiri care poate/ar putea fi construita pe teren.

Rationamentul economic folosit uzual in mediul de afaceri in acest gen de investitii in ceea ce priveste o asemenea determinare a pretului consta in calculul de randament al unei asemenea investitii adica profitul pe care investitorul il poate obtine in urma investitiei. Acest randament (R) care se apreciaza ca diferenta dintre pretul de vanzare al viitoarelor constructii ce pot fi edificate pe acel teren (V) si pretul de achizitie al terenului cumulat cu valoarea investitiilor in constructii (P+I), conform formulei  $R = V - (P+I)$ .

In consecinta, pretul de achizitie al terenului (P) a fost negociat si determinat de catre partile contractului de vanzare cumparare tocmai prin prisma acestui randament general al investitiei, randament care este potentat de suprafata pe care se va construi pe terenul cumparat si care va fi valorificata.

Este evident ca in masura in care suprafata construita va fi mai mare, atunci si randamentul investitiei va fi unul ridicat, iar valoarea terenului pe care sunt realizate constructiile care aduc un randament mare este si ea in consecinta mai mare si poate fi determinata cel mai facil prin raportare tocmai la suprafata ce poate fi construita pe acel teren. Aceasta suprafata construibila a fost calculata la randul ei prin raportare la regimul de inaltime al constructiilor ce urmau a fi edificate, regim stabilit si aprobat prin Planul Urbanistic Zonal.

Pretul a indeplinit toate cerintele legale de valabilitate, iar legalitatea sa (atat ca si suma cat si ca modalitate de determinare) a fost deja verificata si confirmata prin insasi incheierea de autentificare a notarului public pe contractul de vanzare - cumparare.

Astfel, potrivit definitiilor cuprinse in Preambulul contractului de vanzare-cumparare mentionat mai sus, pretul de achizitie a fost specificat si calculat de catre parti dupa urmatoarea formula:

*„ Pretul de achizitie este diferenta dintre Pretul fix si eventual Componenta ajustabila. Pretul fix inseamna suma totala de, plus TVA aferenta, obtinut prin inmultirea pretului de plus TVA cu o suprafata construibila deasupra solului de mp.*

*Componenta variabila inseamna valoarea ajustabila care se va deduce din Pretul Fix, obtinuta prin inmultirea unui pret de EUR/mp plus TVA, cu diferenta dintre suprafata de mp si suprafata construibila deasupra solului obtinuta prin PUZ, ce nu poate fi mai mica de mp ”.*

Potrivit dispozitiilor art. 5.1 din Contractul de vanzare-cumparare, valoarea transferarii dreptului de proprietate asupra bunului imobil a reprezentat-o Pretul Fix, la care s-a adaugat TVA aferenta.

Societatea a prezentat pentru edificare si modalitatea de plata a pretului de achizitie, dupa cum urmeaza:

- euro plus TVA aferenta, la data de 02.06.2008;
- Restul din Pretul Fix in valoare de euro, la care s-a adaugat TVA aferenta, a fost achitat de catre cumparatoare dupa cum urmeaza:
  - Transa 1 in valoare de euro plus TVA, in termen de 3 zile de la data semnarii Contractului de vanzare-cumparare;
  - Transa 2 in valoare de euro plus TVA, in termen de 25 zile de la data semnarii Contractului de vanzare-cumparare;

- Transa 3 in valoare de euro plus TVA, in termen de 30 zile de la data scadentei ratei 2;

Transa 4 in valoare initiala de euro plus TVA urma sa se achite in termen de 30 zile lucratoare de la data la care partile vor fi semnat actul aditional la Contract, act care sa confirme (1) obtinerea de catre vanzatori a PUZ-ului aferent bunului imobil vandut, PUZ care sa precizeze parametrii stabiliti prin Contract, precum si (2) quantumul Componentei variabile.

La data de 02 decembrie 2008, dupa obtinerea PUZ-ului mai sus specificat, partile au semnat actul aditional nr. 2 la Contractul de vanzare cumparare, act aditional autentificat sub nr. de catre notarul public Roman Silvia si au stabilit prin dispozitiile acestui act valoarea Transei 4 din pret, adica valoarea de euro plus TVA, dupa ce au scazut componenta variabila.

Avand in vedere ca vanzatorul a executat obligatia sa de a obtine aprobarea Consiliului Local cu privire la PUZ-ul aferent imobilului vandut si a notificat cumparatoarei obtinerea acestei aprobari, iar aprobarea s-a acordat in vederea construirii unei suprafete totale deasupra solului de mp, partile contractante au putut determina quantumul Componentei variabile a pretului de achizitie.

*Componenta variabila, definita in contract ca fiind valoarea ajustabila care se va deduce din Pretul Fix, obtinuta prin inmultirea unui pret de EUR/mp plus TVA, cu diferenta dintre suprafata de mp si suprafata construabila deasupra solului obtinuta prin PUZ,, ce nu poate fi mai mica de mp, a fost calculata ca avand valoarea de EURO plus TVA, potrivit formulei urmatoare:  $EURO/mp \times (mp)$  adica  $EURO/mp \times mp$ .*

Societatea arata ca aspectul esential care trebuie avut in vedere la analiza cauzelor contractuale asumate de catre parti in ceea ce priveste pretul contractului este: valoarea pretului de achizitie al imobilului vandut a fost determinata de catre parti prin raportare la potentialul constructibil al imobilului achizitionat, determinat de regimul de inaltime al constructiilor ce urmau a fi construite, stabilit si aprobat prin Planul Urbanistic Zonal.

Pana la momentul incheierii, la data de 02 decembrie 2008, a Actului aditional nr. 2 la contract, Pretul de achizitie a fost un pret determinabil adica un pret pe care partile il puteau determina cu exactitate la un moment viitor, pe baza unor „repere” inserate de la bun inceput in Contract: pretul de achizitie

urma sa fie determinat dupa calcularea componentei variabile si scaderea ei din Transa 4 din pret, componenta variabila depinzand la randul ei de suprafata construabila specificata de PUZ.

Utilizarea acestei categorii de pret este expres permisa de dispozitiile art. 1303-1304 ale Codului Civil, atat timp cat Contractul contine suficienti indici/parametri/date care sa conduca la exacta determinare a pretului in viitor. In contract se face trimitere la suprafata construabila deasupra solului, parametru ce permite calcularea in viitor a pretului de achizitie.

Dupa data de 02 decembrie 2008, pretul contractului a devenit un pret determinat fiind compus din urmatoarele sume: in valoare de in valoare de euro + in valoare de euro + in valoare initiala de euro si are un quantum total de euro, la care s-a adaugat TVA aferenta.

Potrivit art. 5.2 din contract, *Pretul fix exprimat in euro se va plati in lei, la costul de cumparare a valutei euro practicat de banca.*

Asa cum rezulta din evidentele contabile ale cumparatoarei, s-a achitat pana la data de 27.10.2008, cand a inaintat Agentiei Nationale de Administrare Fiscala decontul de TVA pentru perioada de raportare septembrie 2008 , echivalentul in lei al urmatoarelor sume exprimate in Contract in euro: euro plus TVA , Transa 1 in valoare de euro plus TVA , Transa 2 in valoare de euro plus TVA (OP 8/24.06.2008), Transa 3 in valoare de euro Avand in vedere inregistrările contabile dar si indeplinirea conditiilor legale prevazute de art. 145-147 din Codul Fiscal, a luat nastere dreptul de deducere a TVA, si cumparatoarea a solicitat asa cum reiese din decontul mai sus mentionat rambursarea unui TVA in quantum de lei.

Cererea de rambursare a TVA a facut obiectul unei inspectii fiscale asupra documentelor contabile ale societatii, si s-a finalizat prin redactarea unui proces verbal in data de 16.03. 2009.

In timpul realizarii inspectiei fiscale au fost efectuate si controale incrucisate ale evidentelor contabile ale societatilor Consult S.R.L., care s-au finalizat cu redactarea proceselor-verbale incheiate la data de 02.02.2009. inregistrate la DGFP sub numerele .

Pe baza concluziilor inspectiei fiscale finalizate cu procesul verbal din data de , s-a redactat Raportul de inspectie fiscala din data de inregistrat la DGFP sub nr. , care a stat la baza emiterii de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului , Activitatea de Inspectie Fiscala, a deciziei de impunete nr. prin care s-au dispus urmatoarele:

1. TVA aprobată la rambursare este în cuantum de lei;
2. TVA respinsă la rambursare este în cuantum de lei.

După cum s-a reținut la art. 2.2.2 intitulat „Motivul de fapt”, punctul 1, ultimul alineat din Decizia nr. , s-a respins parțial cererea de rambursare TVA, respectiv s-a respins rambursarea sumei de lei, pentru motivele de mai jos:

- *Suma de lei reprezentând TVA fără drept de deducere aferentă construcțiilor achiziționate a fost respinsă la rambursare potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, întrucât această achiziție nu este destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv construcțiile sunt destinate demolării.*
- *Suma de lei reprezentând TVA fără drept de deducere stabilit de control ca urmare a reîncadrării tranzacției privind achiziția de bun imobil, potrivit art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003. Reîncadrarea tranzacției, a achiziției de teren, s-a efectuat datorită faptului că prețul tranzacției stabilit prin contractul de vânzare-cumpărare nu este real, fiind calculat în funcție de o suprafață construibilă deasupra solului de mp (suprafața aeriană) și nu în funcție de suprafața înscrisă în CF, respectiv mp.*

Organul de inspecție fiscală a constatat că suprafața de mp intră în categoria bunurilor imobile, respectiv proprietăți imobiliare, a cărei livrare intră în sfera de cuprindere a TVA, conform art. 126 alin. 1 litera a din Legea nr. 571/2003, iar operațiunea de livrare a unei suprafețe construibile deasupra solului, respectiv a spațiului aerian de mp nu intră în sfera de cuprindere a TVA, conform prevederilor legale mai sus amintite.

Motive de drept,

După cum rezultă din conținutul deciziei contestate, dar și din motivarile detaliate cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr. la paginile 13 și următoarele din raport, principalul motiv al respingerii parțiale a cererii de rambursare TVA a constat în considerarea nereală a prețului tranzacției .

În opinia organului de control fiscal, nerealitatea prețului vânzării a fost determinată de obiectul tranzacției.

La pagina 11 din raport s-a considerat că obiectul vânzării nu a fost format exclusiv din terenul în suprafața de mp, așa cum au precizat partile

contractante, ci obiectul a constat din teren in suprafata de mp si suprafata construibila deasupra solului de mp.

Organul fiscal a stabilit in raport, ca „*spatiul aerian*” nu este de natura bunurilor si serviciilor a caror livrare/prestare sa intre in categoria operatiunilor impozabile in "Romania, respectiv in sfera operatiunilor de cuprindere a TVA conform prevederilor art. 126 alin. 1 litera a) din Legea nr. 571/2003, si a procedat la reincadrarea tranzactiei.

Societatea arata ca inspectorii fiscali nu au realizat eincadrarea tranzactiei care ar fi trebuit sa aiba semnificatia schimbarii calificarii juridice a contractului incheiat ci au acceptat ca valabila tranzactia intervenita intre parti si au procedand la recalcularea pretului contractului, precizand, in ciuda vointei clar si expres exprimate a partilor contractante, ca vanzarea suprafetei de mp s-a efectuat la pretul de de euro/mp.

Petenta mentioneaza ca din documentele care au fost puse la dispozitia inspectorilor fiscali, in special din cuprinsul contractului de vanzare-cumparare, a actelor aditionale la acesta, dar si a rapoartelor de evaluare care au avut ca obiect stabilirea valorii de piata a imobilului vandut, urmatoarele asertiuni sunt adevarate si de necontestat, demonstrand netemeinicia si nelegalitatea actelor atacate:

- Transferul dreptului de proprietate asupra imobilului s-a realizat prin intermediul contractului de vanzare cumparare, adica pretul contractului, a fost determinat prin intermediul Actului aditional autentificat nr. 2 la contract.

- Obiectul Contractului 1-a reprezentat transferul dreptului de proprietate asupra imobilului compus din teren cu constructii, inscris in Cartea Funciara nr. a localitatii Dumbravita, imobilul avand o suprafata de mp.

- In vederea achizitionarii imobilului, S.C. SRL. a intocmit, la data de , la solicitarea cumparatoarei Raportul de evaluare avand ca obiect stabilirea valorii de piata a imobilului. Aceasta valoare de piata a fost determinata prin metoda extractiei, care in opinia lui are un grad ridicat de acuratete atat din punctul de vedere al adecvarii informatiilor utilizate in comparatie cu informatiile existente pentru aplicarea metodei comparative a vanzarilor, cat si din punctul de vedere al urmaririi comportamentului pietei imobiliare.

In urma aplicarii metodei de evaluare, valoarea de piata a proprietatii imobiliare evaluate la data de a constituit-o, valoarea de lei (aproximativ euro). Societatea arata ca raportul de evaluare mai sus mentionat a stat la baza obtinerii unui credit bancar ipotecar acordat de S.A. in vedetea sustinerii

achizitionarii a respectivului imobil, suma imprumutata fiind in cuantum de euro.

Societatea arata ca a solicitat efectuarea unui nou raport de evaluare, cu scopul de a determina valoarea de piata a imobilului, astfel incat sa se poata realiza inregistrarea sa in contabilitatea societatii.

Raportul de evaluare a fost intocmit de catre S.C. S.R.L. la data de si a stabilit ca valoarea de piata a proprietatii ce trebuie avuta in vedere la inregistrarea acesteia in contabilitate, este urmatoarea: terenul in suprafata de mp are o valoare de lei, iar constructiile aferente terenului au o valoare de lei.

Pretul de achizitie al imobilului a fost stabilit cu respectarea prevederilor art.60 ale Codului Comercial al Romaniei, potrivit carora *Vanzarea facuta pe un pret nedeterminat in contract este valabila, daca partile au convenit asupra unui mod de a-l determina in urma*, dar si ale art. 61 din acelasi cod, care dispun ca *Vanzarea facuta pe adevaratul pret sau pe pretul curent este asemenea valabila. In acest caz pretul se determina conform dispozitiunilor art. 40. Determinarea pretului poate fi incredintata arbitrajului unei a treia persoane desemnate in contract sau ramase a se alege in urma.*

Contravaloarea terenului a fost achitata de catre cumparatoare prin transferarea pretului de achizitie in conturile indicate de vanzatori, potrivit facturilor care au fost emise de societatile vanzatoare. Asa cum a fost verificat de catre organul de control fiscal si cum reiese din contractul de vanzare - cumparare, din facturi si din inscrisurile de piata, toate sumele purtatoare de TVA platite catre cele doua societati au avut titlul de pret achitat conform contractului de vanzare-cumparare al terenului.

Reiese ca societatea nu a sustinut nici un moment faptul ca ar fi achizitionat o suprafata mai mare de teren decat cea specificata de titlul de proprietate al vanzatorilor de inscrierile in cartea funciara precum si de masuratorile cadastrale adica suprafata de mp teren.

Din coroborarea clauzelor contractuale si ale actelor aditionale la contract si concluziile rapoartelor de evaluare care au avut ca obiect determinarea valorii de piata a imobilului achizitionat, rezulta ca absolut toate referirile partilor contractante la suprafata construibila de mp au fost determinate de necesitatea de a identifica valoarea reala de piata a imobilului in cadrul procesului de determinare a pretului de vanzare a terenului prin prisma unei modalitati de calcul a randamentului investitiei.

Referirile la aceasta suprafata construibila nu au avut intentia partilor de a



vinde o „ suprafața aeriană ” sau o „ coloană de aer ”, așa cum s-a reținut în raportul de inspecție fiscală, dar și în decizia nr. , ci aceste referiri au avut ca unic scop evaluarea potențialului și a valorii intrinseci a terenului în suprafața de mp dat fiind că valoarea de piață a acestuia este determinată cu precădere de posibilitatea de a construi deasupra solului.

Societatea arată că părțile au respectat întru totul dispozițiile legale privind obligația de a stabili un preț real al vânzării. Astfel, în concordanță cu dispozițiile art. din Codul Civil, pe deplin aplicabil contractului încheiat, prețul stabilit de părți nu este infim sau derizoriu, adică disproporționat în raport cu valoarea lucrului vândut.

Așa cum s-a stabilit în doctrină, dacă prețul este sincer și serios (adică nu este fictiv sau derizoriu), contractul de vânzare-cumpărare este valabil, chiar dacă prețul este mult inferior sau superior valorii reale a lucrului vândut, întrucât părțile sunt libere să determine prețul sub sau peste valoarea lucrului vândut.

Toate articolele de lege invocate de către organul de inspecție fiscală și ulterior reținute ca motive de drept ale deciziei contestate reflectă interpretarea și aplicarea acestor norme cu rea-credință și cu tendentiozitate.

F. Deak - *Tratat de drept civil - Contracte speciale*, Ed. Universul Juridic., 2001, p. 64-66 demonstrează intenția nelegală și netemeinică de a nu rambursa TVA achitată, chiar dacă nu există nici un temei juridic pentru a se refuza rambursarea TVA solicitată prin decontul depus la data de 27.10.2008.

Astfel, organul de inspecție fiscală a invocat dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora ” *La stabilirea sumei unui import 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 reincadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”.

Cu toate că articolul de mai sus a fost invocat ca temei legal al efectuării reincadrării tranzacției, analiza realizată prin intermediul raportului de inspecție fiscală nu demonstrează faptul că tranzacția intervenită între părți nu are scop economic.

În toată această analiză, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că imobilul achiziționat este destinat scopurilor economice, respectiv construirii în scopul vânzării a unui ansamblu de locuințe de lux, dar a acceptat

ca legal deducerea TVA-ului aferent facturilor emise ca urmare a contractarii operatiunilor de proiectare si autorizare a ansamblului mentionat.

Societatea arata ca inspectorii fiscali nu au realizat o *"reincadrare a formei tranzactiei"*, ci pur si simplu nu au acceptat valoarea la care s-a realizat transferul dreptului de proprietate, desi aceasta valoare a fost pe deplin justificata si legala. Operarea asa-zisei reincadrari a tranzactiei in modul de mai sus contravine literei si spiritului textului legal evocat anterior, care prevede in mod clar faptul ca *autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*

Scopul economic al tranzactiei este dovedit prin faptul ca societatea a demarat procedurile pentru a obtine autorizatia de construire.

Interpretarea data de organul de control fiscal art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 contravine in opinia petentei, articolului 13 din Codul de procedura fiscala, potrivit caruia *interpretarea regementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului, asa cum este exprimata in lege.*

Aceasta apreciere a inspectorilor fiscali, in sensul necesitatii reincadrarii tranzactiei, incalca in mod flagrant atat principiul bunei-credinte care trebuie sa guverneze relatiile dintre organele fiscale si contribuabili, principiu prevazut de art. 12 din Codul de procedura fiscala, cat si obligatia organelor fiscale instituita prin art. 6 din acelasi cod de a se raporta in aprecierile efectuate la toate imprejurarile relevante in cauza.

Societatea arata ca *organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.*

Societatea precizeaza ca inspectorii fiscali nu numai ca nu s-au raportat in aprecierile lor la imprejurarile relevante in cauza, dar au neglijat pur si simplu vointa expresa si neechivoca a partilor contractante, abuzand de prerogativa legala de a efectua aprecieri.

Rezulta ca autoritatea fiscala a comis pur si simplu un abuz de putere discretionara, interpretand arbitrar dispozitiile contractuale care nu lasa loc, sub nici o forma, interpretarilor sau aprecierilor ulterioare.

In mod nejustificat au fost retinute si aplicate si dispozitiile art. 1251 alin. (1) punctul 5 din Codul Fiscal, potrivit carora *baza de impozitare reprezentand contravaloarea unei livrari de bunuri sau*

*prestari de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achizitii intracomunitare impozabile, stabilita conform cap. VII, precum si dispozitiile art. 137 alin. (1) litera a) care prevad ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita, pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constitute contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.*

In temeiul acestor dispozitii, inspectorii fiscali au retinut faptul ca, baza de impozitare la care se aplica TVA o constitute valoarea transferului dreptului de proprietate asupra suprafetei de teren de mp, valoare care a fost recalculata dupa formula euro/mp.

S-a adus ca argument pentru operatiunea de recalculare a pretului vanzarii aspectul dat de faptul ca „suprafata de aer” (adica suprafata construibila de mp) care s-a vandut nu constituie un bun in sensul articolelor enuntate mai sus si prin urmare nu poate reprezenta baza de impozitare la care se aplica TVA.

Societatea mentioneaza ca inspectorii fiscali nu au inteles faptul ca partile au avut in vedere, ce bun se vinde, exclusiv terenul in suprafata de. Pretul la care s-a realizat valoarea acestui teren a fost insa de euro plus TVA, adica un pret de plus TVA/mp.

Inspectorii fiscali au procedat la reincadrarea tranzactiei si la recalcularea pretului vanzarii, aratand ca pretul pe metru patrat vandut este de EURO, chiar daca acordul de vointa al partilor justificat si probat de valoarea reala de piata a terenului respectiv a fost in sensul unei valori de euro plus TVA/mp.

Este de notorietate ca dispozitiile legale, atat comerciale, cat si civile, nu impun o limita maxima la care se poate realiza vanzarea unui bun, ci numai o limita minima, limita prevazuta de grila aflata la dispozitia notarilor publici si care este redactata pe baza unor expertize de specialitate.

Asa cum s-a retinut si in raportul de inspectie fiscala, partile au respectat cu prisosinta limita minima obligatorie si, de asemenea, nu s-a incalcat nicio dispozitie legala prin stabilirea pretului pe metru patrat de teren vandut la nivelul de euro plus TVA.

Pentru aceleasi argumente ca cele de mai sus, petenta arata ca organul de inspectie fiscala a utilizat neintemeiat, ca motiv al respingerii pariale a cererii

de rambursare de TVA si dispozitiile art. 126 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit carora ” *Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata.*”

Se mentioneaza de asemenea si faptul ca organul de inspectie fiscala a inteles sa intemeieze operatiunea de recalculare a pretului vanzarii pe dispozitiile Metodologiei de inspectie fiscala a Taxei pe Valoara Adaugata nr. /noiembrie 2008, metodologie emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia de Inspectie Fiscala, si care prevede la capitolul 2 Riscul Fiscal, pct 2.13, corectat cu subpunctul 2.13.3 ca *se vor analiza tranzactiile semnificative derulate, din punct de vedere al continutului economic, pentru stabilirea incheierii acestora la preturi de piata reale. In acest sens, organele de inspectie fiscala pot estima o alta valoare a tranzactiei si respectiv TVA in conditiile prevazute de lege, precum si pe dispozitiile art. 67 din OUG 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: (1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au o relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscala. (2) In situatiile in care, potrivit legii, organele fiscale sunt indreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea in vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului imobil, astfel cum este definit de Codul fiscal.*

Petenta arata urmatoarele:

Nu se pune problema aplicarii in cauza de fata a articolelor mai sus precizate in Metodologia de inspectie fiscala a taxei pe valoarea adaugata nr. 302768/noiembrie 2008, intrucat articolele invocate fac referire la situatiile in care prin tranzactiile intervenite intre diferiti contractanti nu s-a avut in vedere pretul de piata real al bunurilor tranzactionate. Reiese nu numai incercarea partilor de a determina pretul real al bunului vandut, dar si atingerea efectiva a acestui obiectiv. Dovezi clare sunt cele doua rapoarte de evaluare realizate din initiativa cumparatoarei, care au avut ca obiectiv tocmai stabilirea pretului real de piata al bunului vandut. Rapoartele au fost inaintate spre analiza inspectorilor fiscali si cu toate acestea, au stabilit ca partile nu au avut in vedere un pret de piata real si ca se impune estimarea pretului de catre organul fiscal.

Motivarea organului fiscal si trimiterea facuta la texte din metodologia amintita denota o incalcare a principiului legalitatii, instituit prin art 139 alin. 1 al Constitutiei Romaniei, intrucat metodologia invocata este un act normativ cu forta juridica inferioara legii si prin urmare nu poate adauga sau modifica texte din Codul Fiscal, acesta din urma avand forta juridica a legii organice.

De asemenea, nu se pune problema aplicarii art. 67 din OUG 92/2003, intrucat in cauza de fata se determina baza de impozitare si nu este necesar ca organul de inspectie fiscala sa faca vreo estimare in acest sens.

Chiar aplicand metoda de interpretare *reductio ad absurdum* (prin reducere la absurd) si plecand deci de la premisa ca decizia contestata retine o concluzie valabila si anume ca baza de impozitare trebuia calculata dupa formula euro/mp, nu reiese din evidenta faptul ca societatea cumparatoare a transferat catre vanzatoare, iar acestea din urma au virat catre stat, o anumita suma cu titlu de TVA mult mai mare decat s-a stabilit prin decizia contestata si ca aceasta suma este retinuta de catre stat fara nici un titlu.

Daca TVA ce ar fi trebuit achitata catre stat are quantumul de lei, asa cum s-a calculat prin decizia contestata, iar cumparatoarea a achitat cu titlu de TVA suma de lei, inseamna ca diferenta de lei, TVA respins la rambursare reprezinta o suma detinuta de catre stat fara titlu.

Ca un ultim argument adus in obtinerea dreptului de a deduce TVA in quantum de lei, suma achitata ca urmare a achizitiei terenului ce face obiectul contractului, se arata ca s-a solicitat in acest sens opinia legala a Ministerului Finantelor Publice, Directia de legislatie in domeniul TVA, care a raspuns prin adresa nr. 340613 din 03.04.2009.

Prin adresa mentionata s-a specificat faptul ca *intreaga valoare a bunului respectiv, stabilita potrivit contractului, este de euro /.../ iar prin actul aditional incheiat la data de 02.12.2008 s-a redus pretul initial al livrarii cu suma de EURO. Totodata, s-a facut trimitere la dispozitiile art. 145 alin. (2) din Codul Fiscal, coroborate cu pct. 45 alin. (1) din normele de aplicare a textului de lege mentionat, aratandu-se ca achizitorul are dreptul de deducere a taxei aferente achizitiei terenului, numai in masura in care terenul este destinat utilizarii in folosul realizarii de operatiuni ce dau drept de deducere a taxei.*

Raportat la raspunsul Ministerului Finantelor Publice si la dispozitiile deciziei contestate, trebuie subliniate doua aspecte esentiale:

(1) Opinia Ministerului si anume ca pretul vanzarii este indiscutabil in valoare de euro

(2) Deducerea TVA se poate realiza daca se dovedeste ca terenul achizitionat este utilizat pentru a se realiza operatiuni ce dau drept de deducere a taxei.

Societatea arata ca a dovedit ca asa cum prevad dispozitiile art. 1471 alin. (2) din Codul Fiscal *a angajat costuri si a inceput sa faca investitii prcgratitoare necesate initierii de activitati economice in care sa utilizeze terenul achizitionat*, ceea ce ii da dreptul la rambursarea TVA platit la achizitionarea terenului.

Petenta precizeaza ca a organizat licitatie in vederea alegerii arhitectului/societatii de arhitectura care sa realizeze proiectul ce urmeaza a se depune, impreuna cu PUZ - ul aprobat si cu intreaga documentatie specifica, la Primaria Municipiului in vederea obtinetii autorizatiei de construire a complexului rezidential la care s-a facut referire.

In drept,

prezenta contestatie se intemeiaza pe dispozitiile articolelor 6, 13, 205-209 din Codul de procedura fiscala, precum si pe dispozitiile art. 145-147 din Codul Fiscal.

**II.** In fapt prin Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Societatea nu desfasoara activitati cu caracter permanent de cumparare/vanzare bunuri imobiliare , doar ocazional, prin cedare vanzare de active.

Operatiunile de vanzare catre SC SRL , s-au inregistrat in jurnalul de vanzari, iar decontul de TVA pentru luna iulie 2008 s-a depus la AFP cu un sold TVA de plata in suma de lei, care se achita ulterior.

In ceea ce priveste verificarea incrucisata efectuata la SC SRL Timisoara, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP au incheiat Procesul verbal nr. prin care s-a constatat ca SC SRL este inregistrata in scopuri de TVA conform Certificatului de inregistrare seria B nr. Din verificarea documentelor puse la dispozitie de catre imputernicitul societatii verificate, respectiv de d-na au rezultat urmatoarele aspecte in ceea ce priveste TVA:

**a)** Conform contractului de vanzare cumparare numarul 2274 din data de 02.06.2008 (anexa nr.12) autentificat la Biroul Notarilor Publici Asociati,

SC SRL in calitate de cumparator, achizitioneaza de la SC SRL si SC SRL, in calitate de vanzatori coproprietari, teren cu constructii inregistrat in CF 1504 Dumbravita nr.top, avand o suprafata de mp.

Obiectul contractului nr. este stipulat la art.1 si consta in vanzarea cumpararea « ... dreptului de proprietate asupra bunului imobil... » . La pag.2 a contractului nr., ultimul alineat, se prevede « *bunul imobil inseamna terenul in suprafata de mp situat administrativ in intravilanul municipiului, inregistrat in Cartea Funciara nr. a localitatii, identificat cu nr. impreuna cu constructiile aferente.* »

Prin contractul de vanzare cumparare mentionat mai sus, se precizeaza ca: «Pretul de achizitie este diferenta dintre pretul fix si, eventual, componenta ajustabila » . Pretul fix inseamna suma totala euro, plus TVA aferent, obtinut prin inmultirea pretului de de euro/mp plus TVA cu o suprafata *construibila deasupra solului de mp.*

Componenta variabila inseamna valoarea ajustabila care se va deduce din pretul fix, obtinuta prin inmultirea unui pret de euro/mp plus TVA cu *diferenta dintre suprafata de mp si suprafata construibila deasupra solului obtinuta prin PUZ, ce nu poate fi mai mica de mp.*

Conform art.3.2 din respectivul contract de vanzare cumparare, modificat prin actul aditional nr.1 din autentificat sub numarul de Biroul Notarilor Publici Asociati Romanu « Vanzatorul se obliga sa obtina pana la data de 02.11.2008 PUZ-ul referitor la bunul imobil si atestand posibilitatea construirii pe o suprafata de maximum mp, dar nu mai putin de mp, in baza proiectului agreat cu cumparatorul. »

Conform actului aditional nr.2 la contractul de vanzare cumparare nr.2274/02.06.2008, incheiat in data de 02.12.2008 si autentificat de sub nr., se prevede ca : «*Vanzatorul a notificat Cumparatorului obtinerea Planului Urbanistic Zonal (numit in cele ce urmeaza « PUZ ») cu privire la imobilul inregistrat in Cartea Funciara nr a localitatii si identificat prin nr. cadastral plan care a fost aprobat prin Hotararea Consiliului local al Municipiului, respectiv continand posibilitatea construirii unei suprafete totale mp.* »

Astfel, prin actul aditional nr. se stabileste componenta variabila din contractul de vanzare cumparare la suma de euro. Totodata la art.1 din actul aditional nr. se prevede ca : « *Valoarea transei a patra din pret este de euro plus TVA, si va fi achitata de cumparator pana la data de astfel:*

- *suma de euro (...) sub conditia prezentarii de catre vanzator a urmatoarelor documente: PUZ-ul avand ca obiect bunul imobil, aprobat de consiliul local Timisoara si care sa permita o suprafata construibila de mp.*

Prin urmare se constata ca pretul contractului a fost stabilit prin componenta fixa in suma de euro, plus TVA, si componenta variabila calculata prin actul aditional nr. in suma de euro adica euro/mp x (20276

mp mp), rezultand un pret de achizitie de euro calculat prin inmultirea pretului de 180 de euro/mp plus TVA cu o suprafata *construibila deasupra solului de mp*.

b) Totodata conform art.2 « Istoricul dreptului de proprietate » din contractul de vanzare-cumparare nr., incheiat in data de 02.06.2008 si autentificat de Biroul Notarilor Publici Asociati sub nr., se prevede:« 2.1. *Vanzatorul si a dobandit dreptul de proprietate asupra bunului imobil cu titlu de cumparare, in cota de 1/2 fiecare, in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu si si autentificat sub nr. de Notar Public. La randul lor,, au dobandit bunul imobil ca bun comun, in timpul casatoriei, prin cumparare de la conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr de Notar Public*

*La randul sau a dobandit proprietate asupra bunului imobil cu titlu de cumparare de la S.C. SRL conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr., de Notar public -. La randul sau SC SRL a dobandit dreptul de proprietate asupra bunului imobil cu titlu de cumparare de\_ la SC S.A. prin licitatie, conform contractului de vanzare - cumparare semnat la data de 23.01.1997 si in baza Procesului Verbal de adjudecare nr».*

Astfel, conform contractului de vanzare-cumparare (anexa nr. 25) incheiat cu si autentificat sub nr. de Notarul Public, anexa la procesul - verbal de control incrucisat nr., pretul de vanzare al terenului de mp ( mp) , care include si pe cel in suprafata de mp, a fost de euro, respectiv euro / mp.

c) Conform antecontractului incheiat in data de 16.04.2008 (anexa nr.23 ) intre SC SRL (ambele societati reprezentate prin), in mod colectiv denumite promitent vanzator , pe de o parte si cu sediul in reprezentata prin, pe baza imputernicirii date de societate la data de 19.03.2008, in calitate de promitent cumparator, in virtutea declaratiilor, promisiunilor si a garantiilor reciproce, partile convin conform Art. 2 Obiectul antecontractului, din prezentul antecontract, urmatoarele: " *Promitentul vanzator se obliga in mod irevocabil sa vanda, iar promitentul cumparator se obliga in mod irevocabil sa cumpere, dreptul de proprietate asupra bunului imobil precum si orice alt drept constituit in legatura cu acesta, (...)* " .

Bunul imobil reprezinta terenul in suprafata demp situat administrativ in intravilanul municipiului inregistrat in Cartea Funciara nr.a localitatii, avand numar topo impreuna cu constructiile aferente. Ulterior , in data de 02.06.2008, se incheie contractul de cesiune (anexa nr. 24) prin care, in calitate de *cedent*, cu sediul in Cipru, reprezentata prin administrator, si SC SRL, in calitate de *cesionar* , cu sediul social in si reprezentata prin administrator , au convenit conform art.1 din obiectul contractului la «...transmiterea catre



cesionar a pozitiei contractuale de promitent cumparator detinute de catre cedent in cazul antecontractului, respectiv preluarea de catre cesionar a tuturor drepturilor si obligatiilor detinute de cedent pe baza antecontractului...», respectiv a terenului in suprafata de mp situat administrativ in intravilanul municipiului nr a localitatii, jud. avand numar topo impreuna cu constructiile aferente.

**d)** In baza contractului de vanzare cumparare nr. , coproprietarii terenului cu constructii inscris in CF nr.top avand o suprafata de mp, respectiv SC si SC SRL au emis in perioada verificata, urmatoarele facturi:

- factura nr., din data de, cu valoarea de lei si lei TVA aferent, reprezentand avans conform contract, si factura nr. cu valoarea de lei si lei TVA aferent, reprezentand vanzare teren cu constructie cota 1/2 din CF nr.top. adica mp, emise de SC SRL
- factura nr. cu valoarea de lei si lei TVA aferent, reprezentand cota 1/2 din CF 1504 nr.top mp, conform contract de vanzare cumparare, emisa de SC

Sintetizand toate aspectele prezentate mai sus la pct.a), b), c) si d) rezulta ca desi obiectul contractului de vanzare cumparare nr consta in vanzarea cumpararea bunului imobil « *teren in suprafata de mp* », la stabilirea valorii tranzactiei s-a luat in calcul suprafata de mp « *construibila deasupra solului*» care inmultita cu pretul convenit intre parti de euro/mp a realizat suma de euro.

Ulterior aceasta *suprafata construibila deasupra solului* a fost ajustata la mp (prin act aditional la contractul de vanzare cumparare nr. ), valoarea tranzactiei devenind euro

Rezulta ca valoarea tranzactiei dintre cei 2 vanzatori coproprietari () si cumparatoarea, cuprinde pe langa livrarea unui bun imobil, constand in teren in suprafata de (anexa nr.13), si pe cea a vanzarii unui « spatiu aerian ». Prin urmare, se constata ca pretul contractului de vanzare-cumparare cuprinde o componenta ajustabila (calculata in functie de suprafata construibila deasupra solului) confirmandu-se faptul ca obiectul contractului in realitate nu este numai vanzarea-cumpararea unei suprafete de mp ci si vanzarea-cumpararea unei suprafete construibile deasupra solului, respectiv un« spatiu aerian » care nu este de natura bunurilor si serviciilor a caror livrare/prestare sa intre in categoria operatiunilor impozabile in Romania, respectiv in categoria operatiunilor din sfera de cuprindere a TVA conform prevederilor art. 126 alin.(1) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul

Fiscal cu modificarile ulterioare potrivit careia se prevede: « *Operatiuni impozabile - (I) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) Operatiunile care in sensul art 128-130, constituite sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata».*

Totodata, conform prevederilor art.125 ^ 1 pct.6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, se prevede ca : « *bunuri reprezinta bunuri corporale mobile si imobile prin natura lor sau prin destinatie...*», De asemenea conform prevederilor art.7 pct.27 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, se prevede ca « *proprietatea imobiliara — orice teren, cladire, alta constructie ridicata ori incorporata intr-un teren* ».

Prin urmare, daca suprafata de teren de 5480 mp intra in categoria bunurilor imobile respectiv a proprietatilor imobiliare definite la art.125 ^ 1, pct.6 , si art.7 pct.27 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, a carei livrare intra in sfera de cuprindere a TVA conform art. 126 alin.(1) lit.a), operatiune de livrare a suprafetei construibile deasupra solului respectiv a spatiului aerian de 19.728 mp, nu intra in sfera de cuprindere a TVA, conform prevederilor legii mai sus mentionate.

In aceste conditii sunt aplicabile prevederile art. 11 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare, potrivit careia se prevede: « *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.* »

Conform metodologiei de inspectie fiscala a taxei pe valoarea adaugata nr. noiembrie 2007 , emisa de Agentia Nationala de Administrare Fiscala Directia Generala de Inspectie Fiscala, se prevede la Cap.2- Riscul Fiscal , pct.2.13 Alte corelatii , subpct.2.13.3 « *se vor analiza tranzactiile semnificative derulate, din punct de vedere al continutului economic, pentru stabilirea incheierii acestora la preturi de piata reale. In acest sens , organele de inspectie fiscala pot estima o alta valoare a tranzactiei si respectiv a TVA in conditiile prevazute de lege, » .*

Conform prevederilor art.67 alin.(1) din OG nr. 92/2003, republicata cu modificarile ulterioare se prevede: "*Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente, care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale* ».

Totodata conform prevederilor art.67 alin.(2) din OG nr. 92/2003 republicata cu modificarile ulterioare se prevede: "*In situatiile in care potrivit legii organele fiscale sunt indreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea in vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil astfel cum este definit de Codul fiscal*".

De asemenea pct.65.2 din HG nr.1050/2004 cu modificarile ulterioare prevede : « *Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale luand in considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere iar in lipsa acestora, organul fiscal va avea in vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare* ».

Conform prevederilor art.7 alin.(1), pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare cu privire la pretul de piata - pret de piata reprezinta:

" (...) *suma care ar fi platita de un client independent in acelasi moment si in acelasi loc pentru acelasi bun sau serviciu ori pentru unul similar, in conditii de concurenta loiala* ".

Ca atare, controlul a procedat la efectuarea unei analize privind realitatea pretului tranzactiei efectuate in baza contractului de vanzare cumparare nr. incheiat intre S.C. SRL si cei doi coproprietari, respectiv S.C SRL Timisoara si S.C. SRL avand in vedere si alte valori de piata pentru acelasi bun imobil comunicate de alte institutii abilitate.

Conform prevederilor art.77 - alin.(5) cap.VIII-1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare se prevede: » Camerele notarilor publici vor actualiza o data pe an expertizele privind valoarea de circulatie a bunurilor care vor fi comunicate la directiile teritoriale ale Ministerului Finantelor Publice>>.

Conform prevederilor pct. 151 din HG nr.44/2004 cu modificarile ulterioare se prevede: " *Expertizele privind valoarea de circulatie a proprietatilor imobiliare vor fi comunicate directiilor teritoriale ale Ministerului Economiei si Finantelor pana la data de 31 decembrie a anului fiscal, pentru a fi utilizate in anul fiscal urmator.*

*Expertizele intocmite de camerele notarilor publici privind valoarea de circulatie orientativa a proprietatilor imobiliare constituie baza de calcul a impozitului datorat de contribuabili definiti la pct.151 din prezentele norme metodologice, in cazul in care valoarea declarata de parti este mai mica decat valoarea orientativa stabilita prin expertiza camerei notarilor publici...*". Prin urmare, in conformitate cu actul normativ mai sus mentionat Camera Notarilor Publici a comunicat la D.G.F.P raportul de evaluare global a proprietatilor imobiliare din localitatile aflate in Circumscripția Judecatoriei

Din analiza raportului de evaluare globala a proprietatilor imobiliare din localitatile aflate in Circumscripția Judecatoriei reiese ca pragul de piata orientativ pentru terenul intravilan aflat in comuna Dumbravita conform Carte Funciara si arondat administrativ Municipiului, fiind situat in str.

De asemenea, in timpul controlului societatea a pus la dispozitie un raport de reevaluare a imobiliarilor corporale intocmit de S.C. SRL la data de 31.07.2008 (anexa nr.14) scopul reevaluării constand in: “*Estimarea valorii de piata a proprietatii in vederea inscrierii in contabilitate* », adica « *teren cu restaurant si terasa acoperita si punct termic* ».

Se mentioneaza ca suprafata inscrisa in raportul de reevaluare in ceea ce priveste terenul este de mp, asa cum rezulta si din Extrasul CF nr.

Din verificarea datelor din evidenta contabila a societatii aferenta perioadei verificate se constata faptul ca valoarea acestui obiectiv de investitii (teren + constructii) achizitionat de S.C SRL de la cei doi coproprietari a fost inregistrat in contabilitate in baza raportului de reevaluare a imobiliarilor corporale din luna iulie 2008, astfel :

- terenul in suprafata de mp in contul 211 » la valoarea de lei;
- constructiile in contul 212 «» la valoarea de lei .

In timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat in xerocopie, referatul pentru aprobarea planului urbanistic zonal « *Construire locuinte, servicii si spatii sportive* » str. , Proiect de Hotarire privind aprobarea planului urbanistic zonal « *Construire locuinte, servicii si spatii sportive* » str. , Extras din procesul verbal al sedintei ordinare a Consiliului Local al din data de prin care se aproba Proiect de Hotarare privind aprobarea planului urbanistic zonal « *Construire locuinte, servicii si spatii sportive* » str.

Din documentele mentionate mai sus reiese ca societatea a facut demersurile necesare obtinerii PUZ-ului avand ca obiect bunul imobil, dar la data inspectiei fiscale societatea nu a prezentat PUZ-ul avand ca obiect bunul imobil, aprobat de Consiliul Local si care sa permita o suprafata construibila deasupra solului de mp.

Astfel, avand in vedere toate aspectele prezentate la pct.III din cadrul acestui raport de inspectie fiscala, in baza prevederilor contractuale privind obiectul contractului nr., a celor ale Codului Fiscal prezentate mai sus, respectiv a art. 11 alin.(1) si art.7 alin.(1) pct.26, ale art.67 alin(1) si (2) din OG nr.92/2003 republicata, cu modificarile ulterioare si ale pct.65.2 din HG

nr.1050/2004, ale metodologiei de inspectie fiscala privind TVA, s-a procedat la reincadrarea tranzactiei.

Ca atare, rezulta astfel o alta valoare estimata a tranzactiei privind terenul din localitatea str., fiind in suma totala de lei fata de suma de lei cat reprezinta valoarea terenului inregistrata de societate in contul 211 «Terenuri» din evidenta contabila aferenta perioadei verificate.

Totodata prin aplicarea asupra acestei valori estimate de lei a cotei standard de 19 % rezulta o alta valoare in ceea ce priveste TVA deductibila respectiv suma de lei fata de TVA deductibila inregistrata de societate in jurnalul de cumparari si solicitata la rambursare care este in suma de

Modul de calcul este stabilit astfel:

- , pentru estimarea valorii tranzactiei;
- , pentru stabilirea TVA aferenta.

Rezulta astfel o diferenta de TVA nedeductibila fiscal aferenta valorii terenului achizitionat in suma totala de lei Conform art.126.alin.(1) lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, operatiunea de vanzare a « spatiului aerian » nu intra in sfera de cuprindere a TVA, iar suma de reprezentand TVA aferenta este fara drept de deducere.

**III.** Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile si motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei si actele normative in vigoare in perioada verificata invocate de contestatoare si de catre organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, organul de solutionarea contestatiei retine:

Prin contestatia formulata societatea solicita rambursarea sumei de lei cu titlu de TVA care a fost respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.54/17.03.2009.

**In fapt,**

Inspectia fiscala a fost finalizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr., Raportul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP Timis SAF AIF sub nr si respectiv Procesul - verbal inregistrat sub nr..

Prin Sesizarea penala nr., organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP au inaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Procesul - verbal nr. incheiat la societate pentru fapte ce pot constitui elemente ale infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de Legea nr.241/2005.

## **In drept,**

DGFP prin Biroul Solutionare Contestatii a aplicat prevederile art. 214, alin. 1, lit. (a) din OG nr. 92/2003, republicata, respectiv au suspendat procedura de solutionare a contestatiei pe cale administrativa prin emiterea Deciziei nr

Prin adresa nr. Serviciul Juridic din cadrul DGFP a comunicat Rezolutia de neancepere a urmaririi penale data de Parchetul de pe langa Judecatoria Sannicolau Mare in Dosar nr. insotita de Referatul de neatacare a rezolutiei.

### **Ca urmare a celor prezentate, Biroul Solutionare Contestatii in vederea solutionarii pe fond a cauzei arata urmatoarele:**

SC SRL din com. jud. prin adresa inregistrata la DGFP a adus in completare la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. argumente si documente in sustinerea cauzei.

Petenta mentioneaza cu privire la prevederile art.145 alin. (2) din Codul fiscal ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul realizarii de operatiuni taxabile.

Potrivit pct.45 alin.(1) din normele metodologice de aplicare a textului de lege mentionat, dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiei terenului se acorda si in baza intentiei cumparatorului de a realiza activitati economice cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Codul fiscal.

Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.

Fata de cadrul legal mentionat mai sus si ca dovada a intentiei de a realiza activitati economice petenta precizeaza urmatoarele:

- societatea are ca obiect principal de activitate dezvoltarea (promovarea) imobiliara, cod CAEN 4110; aceasta clasa include dezvoltarea proiectelor de constructii pentru cladiri rezidentiale si nerezidentiale in vederea vanzarii ulterioare; scopul constituirii societatii il reprezinta dezvoltarea unui astfel de proiect imobiliar in scopul exclusiv al vanzarii apartamentelor;

- Planul Urbanistic Zonal pentru construire locuinte servicii si spatii sportive, propune realizarea unui ansamblu cu destinatia de locuinte colective, servicii si spatii sportive in regim de inaltime S + P + E pana la S + P + 4 E fiind prevazute terase, gradini suspendate, fiind aprobat in sedinta Consiliului Local al Municipiului in data de 25.11.2008;

- in data de 16.06.2009 a fost obtinut Certificatul de Urbanism nr.2804 iar in data de 16.07.2009 Avizul Unic pentru retele subterane si supraterane, necesare pentru obtinerea Autorizatiei de construire si Autorizatiei de demolare;

- se precizeaza ca odata cu finalizarea Proiectului tehnic se va depune documentatia pentru obtinerea Autorizatiei de construire;

- documentatia in vederea obtinerii autorizatiei de demolare a constructiei existente a fost depusa la Primaria Municipiului in data de 14.07.2009, termenul de obtinere a acesteia fiind 13.08.2009.

In concluzie, petenta considera ca a intreprins toate actiunile pentru ca intentia de a realiza activitati economice sa fie demonstrata.

In sustinerea celor de mai sus au fost anexate la dosarul contestatiei urmatoarele documente in xerocopie:

- Plan Urbanistic Zonal nr.

- Certificat de Urbanism nr. ( se constata ca in Certificatul de Urbanism a fost inregistrat domiciliul societatii respectiv jud. municipiul ? );

- Aviz unic pentru retele existente nr.;

- documentatie obtinere Autorizatie de demolare conform Certificatului de Urbanism nr.

- dovada platii taxelor pentru autorizatia de demolare;

- Contract de proiectare nr. + factura fiscala + dovada platii, ( se constata unele inadvertente respectiv: factura fiscala seria VG nr. anexata in xerocopie, a fost emisa in data de, societatea petenta fiind infiintata in anul iar contractul in baza caruia s-a emis factura fiind incheiat in data de - dovada depunerii dosarului la Primaria Municipiului pentru obtinerea autorizatiei de demolare din data de 14.07.2009 - termen de rezolvare.

Intrucat contestatorul a depus la dosarul contestatiei **probe noi in sustinerea cauzei**, respectiv documentele si argumentele de mai sus, organul de inspectie fiscala ( organul care a efectuat activitatea de inspectie fiscala) are posibilitatea **sa se pronunte** asupra acestora in conformitate cu prevederile OG nr.92/2003 Titlul IX, art. 213 - Solutionarea contestatiei - alin.(4) :

*” Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora ”.*

In baza acestor considerente se impune desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. si se va emite alta decizie care sa aiba in vedere cele precizate si prevederile Ordinului ANAF privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde sunt prevazute urmatoarele:

- punctul 12.7 “ *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.*

- punctul 12.8 “ *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr., in temeiul Legii nr.571/22.12.2003 si OG nr.92/2003, republicata, actualizata, Titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP, se

## **D E C I D E :**

**1.** Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. pentru TVA respinsa la rambursare in suma de lei si emiterea altei decizii care sa aiba in vedere cele precizate, precum si respectarea prevederilor pct. 12.7 si 12.8 din Ordinul ANAF nr. privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. privind Codul de procedura fiscala.

**2.** Prezenta decizie se comunica :

- SC SRL;



- DGFP SAF - Activitatea de Inspectie Fiscala, cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din Ordinul ANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata de catre contestator la Instanta Judecatoreasca de Contencios Administrativ competenta, in termen de 6 luni de la data confirmarii de primire a prezentei.

**DIRECTOR COORDONATOR**









































































