



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud**

### **Biroul de soluționare a contestațiilor**

DOSAR NR. 35/2009.



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel. direct : +0263 212 039  
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510  
Fax : +0263 216 880  
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

### **DECIZIA NR. 39/29.05.2009**

privind soluționarea contestației depusă de S.C. I. C. S.R.L. , cu sediul în B... ,  
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 6284/08.04.2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița prin adresa nr. 724/08.04.2009 , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 6284/08.04.2009 (fila nr. 98) , asupra contestației depusă de S.C. I C S.R.L. B .

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 116/16.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de inspecție fiscală și privește suma totală de ... lei constând în taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar (... lei) precum și majorări de întârziere la T.V.A. (... lei).

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 206 și 209 din Codul de procedură fiscală , Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. I C S.R.L. B .

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

I. Prin decizia de impunere nr. 116/16.03.2009 (filele nr. 83-85) emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de inspecție fiscală , au fost stabilite , printre altele , obligații fiscale în sarcina S.C. I C S.R.L. B , ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. 523/16.03.2009 (filele nr. 66-80) , astfel:

- taxă pe valoarea adăugată colectată ..... lei;
- majorări de întârziere la T.V.A. .... lei.

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 523/16.03.2009 , motivele de fapt care au stat la baza stabilirii în sarcina

contestatoarei a debitelor principale și accesoriilor anterior evidențiate sunt următoarele:

- în data de 14.09.2007 , S.C. I C S.R.L. – cumpărător - încheie cu S.C. E G I S.A. – vânzător , antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../14.09.2007 (filele nr. 39-47) pentru apartamentul nr. .. (renumerotat ulterior ...) , situat în municipiul C-N , str. P , nr. , scara , etaj ;
- în data de 14.09.2007 se emite de către S.C. E G I S.A. către S.C. I C S.R.L. factura nr. .../.../14.09.2007 (fila nr. 33) cu valoarea de ...lei reprezentând avansul de 25% pentru antecontractul de vânzare nr. .../14.09.2007 , cu taxare inversă , conform art. 160 pct. 3 din Codul fiscal. Factura nr. .../.../14.09.2007 a fost achitata cu O.P. nr. .../11.10.2007 (fila nr. 32);
- în data de 27.12.2007 S.C. I C S.R.L. – cumpărător - încheie cu S.C. E G I S.A. – vânzător , antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../27.12.2007 (filele nr. 34-38) pentru loc de parcare (parcaj subteran) nr. .. , situat în municipiul Cluj-Napoca;
- în data de 27.12.2007 se emite de către S.C. E G I S.A. către S.C. I C S.R.L. factura nr. .../.../27.12.2007 (fila nr. 27) cu valoarea de ...lei reprezentând contravaloare parcaj subteran conform antecontract de vânzare-cumpărare nr. .../27.12.2007 , cu taxare inversă , conform art. 160 pct. 3 din Codul fiscal. Factura nr. .../.../27.12.2007 a fost achitata cu O.P. nr. .../14.03.2008 (fila nr. 26);
- în data de 17.12.2007 se emite de către S.C. E G I S.A. către S.C. I C S.R.L. factura nr. .../.../17.12.2007 (fila nr. 30) cu valoarea de ...lei reprezentând restul de plată de 75% din valoarea totală a antecontractului de vânzare-cumpărare nr. .../14.09.2007 , taxare inversă , conform art. 160 pct. 3 din Codul fiscal. Factura nr. .../.../17.12.2007 – finală – a fost achitata cu O.P. nr. .../24.12.2007 (fila nr. 29);
- în data de 28.11.2008 se încheie Actul adițional nr. 1 la antecontractul de vânzare-cumpărare nr. .../14.09.2007 prin care părțile: S.C. E G I S.A. București – vânzător , S.C. I C S.R.L. Bistrița – cedent și S.C. D M S.R.L. Bistrița – cesionar sunt de acord cu cesiunea drepturilor și obligațiilor asumate de promitentul cumpărător prin antecontractele de vânzare-cumpărare nr. .../14.09.2007 și respectiv nr. .../27.12.2007. Prin semnarea actului adițional nr. 1/28.11.2008 între vânzător , cedent și cesionar sunt transferate toate drepturile și obligațiile din antecontract către cesionar – S.C. D M S.R.L.. În conformitate cu art. 2 și 3 din actul adițional anterior menționat toate plățile efectuate de cedent către vânzător sunt considerate a fi executate în contul prețului convenit , iar sumele încasate de S.C. E G I S.A. de la S.C. I C se consideră sume încasate de la S.C. D M S.R.L. urmând ca cedentul și cesionarul să se desocotească prin act separat;
- la data de 08.12.2008 a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare pentru obiectivul respectiv (filele nr. 17-22) , de la această dată fiind transferat și dreptul de proprietate , operațiune înscrisă în extrasul de carte funciară pe S.C. D M S.R.L.;

În legătură cu cele de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 28.11.2008 societatea verificată nu era proprietara apartamentului respectiv și nici a locului de parcare , întrucât imobilul respectiv nu era intabulat pe S.C. IC S.R.L. B , cu toate că atât apartamentul cât și locul de parcare au fost achitate integral în luna decembrie 2007.

Astfel , în opinia organului de inspecție fiscală , în vederea desocotirii sumelor între cele două societăți din B , S.C. I C S.R.L. ar fi trebuit să factureze către S.C. D M S.R.L. sumele achitate către S.C. E G I S.A. în baza antecontractului nr. .../14.09.2007 , respectiv a antecontractului nr. .../27.12.2007 , întrucât nu există document contabil justificativ pe baza căruia să se transfere creanța așa cum este prevăzut la art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 – republicată – .

Organele de control mai stabilesc și că , prin actul adițional nr. 1/28.11.2008 (filele nr. 23-24) S.C. I C S.R.L. B a transferat către S.C. D M S.R.L. B dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar ori , conform art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 o astfel de operațiune este considerată livrare de bunuri. În această ordine de idei , conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal , persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii trebuie să emită o factură către beneficiar , cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei. În cazul de față , potrivit organelor de control , faptul generator al taxei a fost la data de 28.11.2008 când s-a încheiat actul adițional nr. 1 iar în funcție de aceasta , factura ar fi trebuit emisă de S.C. IC S.R.L. B până cel târziu în data de 15.12.2008. Întrucât data la care ar fi trebuit emisă factura de către S.C. I C S.R.L. către S.C. D M S.R.L. pentru livrările de clădiri sau părți de clădiri nu se mai aplica taxarea inversă , S.C. I C S.R.L. ar fi trebuit să colecteze TVA pentru sumele facturate , în cotă de 19%.

Ca urmare , pentru suma înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2008 , în creditul contului 212 „Construcții” , de ... lei , reprezentând ieșirea din gestiune a apartamentului nr. ...și a garajului nr. ... , organul de inspecție fiscală a colectat TVA în cuantum de ... lei precum și accesorii aferente. În acest sens a fost încheiată Decizia de impunere nr. 116/16.03.2009 (filele nr. 83-85) în cuprinsul căreia , printre altele , se regăsesc stabilite în sarcina petentei debitele principale și accesorii anterior arătate.

**II.** Împotriva Deciziei de impunere nr. 116/16.03.2009 (filele nr. 83-85) emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de inspecție fiscală , S.C. I C S.R.L. B formulează contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița sub nr. 7609/01.04.2009 (fila nr. 92) , transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 6284/08.04.2009 (fila nr. 98).

Prin cererea formulată petenta solicită admiterea contestației și exonerarea de la plata taxei pe valoarea adăugată colectată în cuantum de ... lei precum și a accesoriilor de ... lei ca nefiind datorate.

**În fapt** , în susținerea solicitărilor sale , contestatoarea  **motivează**  următoarele:

Ținând seama că firma S.C. I C S.R.L. pentru plata apartamentului nr. ... (renumerotat ...) și a parcării nr. ... a fost creditată cu suma integrală de către asociat M L (în creditul contului 4551 – Asociați sume împrumutate) , iar în firma S.C. D M S.R.L. d-na M L este asociat , decontarea între cele două firme s-a reglat prin următoarele **acte și înregistrări**:

- **protocolul** încheiat între cele două societăți , respectiv între S.C. I C S.R.L. și S.C. D M S.R.L. (filele nr. 15-16) , act prin care s-a detaliat modalitatea de regularizare (desocotire) a cesiunii consemnată în actul adițional nr. 1/28.11.2008 (filele nr. 23-24) și de înregistrare în contabilitatea cedentului și cesionarului a operațiunilor decurgând din convenția de cesiune;
- **actul adițional nr. 1** (filele nr. 23-24) de cesiune de drepturi și obligații din antecontractul de vânzare-cumpărare nr. ../14.09.2007 și antecontractul nr. ../27.12.2007;
- închiderea în contabilitatea S.C. I C S.R.L. a împrumutului acordat de asociat M L prin contul 4551 „Asociați sume împrumutate” în corespondență cu creditul contului 2678 „Alte creanțe imobilizate”;
- deschiderea contului de împrumut la S.C. D M S.R.L. acordat de asociat M L – credit 4551 „Asociați sume împrumutate” în corespondență cu debitul contului 2678 „Alte creanțe imobilizate”.

În aceste condiții și având în vedere că plățile pentru apartament și parcare au fost făcute integral în baza facturilor finale nr. ../../17.12.2007 și ../../27.12.2007 aplicându-se regimul de taxare inversă , contestatoarea consideră că nemaivând nici o obligație de plată către celelalte părți la data de 28.11.2008 nu era necesară întocmirea unui alt set de facturi între cele două societăți din B. pentru sume deja facturate și plătite în anul 2007.

**În drept** contestatoarea înțelege să-și **motiveze** cererea astfel:

- potrivit prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a). și b). din Legea nr. 571/2003 faptul generator al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor reflectate în facturile finale ../../17.12.2007 și ../../27.12.2007 nu a intervenit la 28.11.2008 cum susțin organele de inspecție fiscală ci la data emiterii acestora când încă era aplicabil regimul de taxare inversă;

- conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b). din Legea nr. 571/2003 data exigibilității taxei intervine la data întocmirii facturilor de avans și a facturilor finale pentru plata integrală a apartamentului și a parcării , adică anul 2007 luna septembrie și luna decembrie , data la care se aplica regimul de taxare inversă , taxare care s-a și aplicat;

- în baza cesiunii de creanță suma de plată pentru apartament și parcare a fost achitată de S.C. IC S.R.L. B în numele și pentru S.C. D M S.R.L. B , conform actului adițional nr. 1 încheiat între părți , motiv pentru care sunt aplicabile dispozițiile art. 137 alin. (3) lit. e). din Legea nr. 571/2003 iar , potrivit pct. 19 alin. (4) lit. b). din

Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 , în asemenea cazuri pot fi întocmite facturi de decontare , însă nu este obligatoriu;

- S.C. I C S.R.L. B a respectat prevederile art. 141 alin. (2) lit. g). din Legea nr. 571/2003 în operațiunea de cesiune de creanță către S.C. D M S.R.L. B;

- regimul normal de taxare după data de 1 ianuarie , potrivit pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice date în aplicarea art. 160 din Legea nr. 571/2003 , trebuia aplicat la diferența de plată care este 0 (zero).

Având în vedere derularea contabilă expusă cât și prevederile legale menționate petenta consideră că a procedat corect cu cesiunea de creanță efectuată în baza actului adițional nr. 1 din 28.11.2008. În această ordine de idei S.C. I C S.R.L. B arată că deși bunurile au fost achitate integral ele nu erau încă în proprietatea ei motiv pentru care nu putea să refactureze și să colecteze taxă pe valoarea adăugată. Se mai susține în contestație că întrucât la data de 28.11.2008 , data la care s-a încheiat actul adițional nr. 1 , nu a mai fost nici un rest de plată rezultă că nu au existat la acea dată nici sume generatoare de taxă pe valoarea adăugată.

Față de cele de mai sus contestația consideră că solicitarea de către organul de control a sumei de ... lei (în realitate ... lei) cu titlu de taxă pe valoarea adăugată colectată ar echivala cu aplicarea unei a doua taxări pe T.V.A. pentru aceeași operațiune , operațiune facturată cu un an înainte.

În concluzie petenta susține că statul nu a fost prejudiciat în tranzacția efectuată iar S.C. I C S.R.L. B nu are de plată suma de ... lei (în realitate ... lei) și suma de ... lei accesorii , așa cum rezultă din Decizia de impunere nr. 116/16.03.2009.

### **III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:**

Litigiul fiscal intervenit între S.C. I C S.R.L. B și Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița rezidă , în **opinia** organelor de inspecție fiscală , din faptul că pentru desocotirea stipulată la punctul 2 din actul adițional (fila nr. 23) contestația, în calitate de cedentă trebuia să factureze către către S.C. DM S.R.L. B , sumele achitate vânzătorului (S.C. E G I S.A.) , în baza antecontractului nr. ./14.09.2007 , respectiv a antecontractului nr. .../27.12.2007.

Așa fiind , pentru rezolvarea contestației formulată de S.C. I C S.R.L. B se impune a se stabili dacă , urmare a operațiunilor derulate în legătură cu imobilele constând într-un apartament și o parcare situate în județul C , precum și a desocotirii cu S.C. D M S.R.L. B , petenta era obligată , potrivit legii , să emită cesionarului factură fiscală în vederea înregistrării și colectării T.V.A. aferentă valorii tranzacției , așa cum au dispus organele de inspecție.

Se impune , de asemenea , să se clarifice dacă , în raport cu prevederile antecontractelor de vânzare-cumpărare din 14.09.2007 (filele nr. 34-47) și ale actului adițional din 28.11.2008 , prin care s-a realizat cesiunea (filele nr. 23-24) , contestatarea , în calitate de cedentă în actul adițional , avea un drept de dispoziție

asupra imobilelor și ca urmare , posibilitatea de a emite documente legale prin care să se transfere titlul de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Invederăm faptul că prin antecontractele de vânzare-cumpărare s-au stipulat clauze exprese și implicite potrivit cărora dreptul de proprietate asupra imobilelor (construcții și teren) se transmite de la vânzător numai după perfectarea în formă autentică a contractului (art. 23 , 24 , 27 , 39 , 41 și 47 din antecontractul de la filele nr. 39-47) , până atunci riscul imobilului va fi suportat de vânzător , iar după această dată de cumpărător (art. 32 și respectiv 18 din cele două antecontracte). Menționăm, de asemenea , că posibilitatea cesionării drepturilor și obligațiilor este prevăzută la art. 48 din antecontractul nr. 081/14.09.2007.

Din perspectiva celor de mai sus este evident că operațiunea dispusă de organele de inspecție , în sensul întocmirii facturii fiscale de către promitentul cumpărător (S.C. I C S.R.L. B) către cesionar (S.C. D M S.R.L. B – cumpărătorul autentic) nu este întemeiată , relația de vânzare cumpărare cu consecința transferului dreptului de proprietate imobiliară și implicit a nașterii faptului generator putând avea loc numai între deținătorul dreptului de a dispune de imobile (în speță vânzătorul S.C. EG I S.A. B) și cumpărător (S.C. D M S.R.L. B).

Prin actul adițional din 28.11.2008 nu s-a transferat atributul de dispoziție al dreptului de proprietate de la vânzător la promitentul cumpărător (S.C. ICY S.R.L. B) și nici obligațiile de regularizare a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a faptului că la acea dată măsurile de simplificare (taxare inversă) nu mai erau aplicabile.

Este adevărat că în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal se consideră livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar însă , în speță , S.C. I C S.R.L. B, nu a realizat nici o livrare de bunuri și nici vreo operațiune asimilată pentru a intra sub incidența normei juridice invocate de organele de control. În aceste condiții operațiunea apreciată de organul de inspecție ca impozabilă nu intră în sfera taxei , neîndeplinind condițiile cumulative prevăzute de art. 126 alin. (1) lit. a). – d)..

În raport cu clauzele antecontractelor de vânzare-cumpărare și ale actului adițional contestatara nu avea nici posibilitatea legală de a transmite dreptul de folosință a imobilelor , așa cum greșit au opinat organele de inspecție.

Așa fiind , trimiterile făcute de organele de inspecție fiscală la dispozițiile art. 128 alin. (1) și art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 rămân fără obiect , întrucât acestea ar fi fost aplicabile doar în măsura în care petenta ar fi avut drept de proprietate asupra bunurilor.

Nici aprecierea datei de 28.11.2008 ca dată în care ar fi avut loc faptul generator al taxei pe valoarea adăugată nu poate fi însușită , întrucât , în conformitate cu dispozițiile art. 134<sup>1</sup> alin. (3) din Legea nr. 571/2003 „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.”. Ori , potrivit datelor din dosar , vânzarea-cumpărarea a fost perfectată între S.C. E G I S.A. B și S.C. D M S.R.L. B prin contract de vânzare-cumpărare autenticat notarial (filele nr. 17-22) abia în 08.12.2008.

Față de cele anterior arătate , constatăm că argumentele care au stat la baza stabilirii în sarcina S.C. I C S.R.L. B a taxei pe valoarea adăugată colectată în

cuantum de ...lei sunt nefundamentate legal motiv pentru care , în baza acestora nu mai pot fi menținute măsurile stabilite prin titlul de creanță referitoare la acestea și , pe cale de consecință , contestația petentei urmează a fi admisă cu privire la impozitul indirect contestat.

În legătură cu apărările formulate de contestatară bazate pe prevederile art. 137 alin. (3) lit. e) , art. 141 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal și pct. 19 alin. (4) , 82 alin. (10) din Normele de aplicare ale Titlului VI - Cod fiscal , apreciem că acestea nu sunt pertinente , cadrul legal invocat nefiind aplicabil speței.

Precizăm faptul că efectele fiscale în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată vor trebui reanalizate de organele de control prin prisma raporturilor juridice dintre vânzător și cumpărătorul real al imobilelor (S.C. DM S.R.L. B) , tranzacție care a avut loc în anul 2008 , an în care măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 Cod fiscal nu mai erau aplicabile pentru bunurile de această natură.

În ceea ce privește accesoriile aferente sumei de ...lei stabilită suplimentar la T.V.A. precizăm că ele urmează cursul debitului ce le-a generat urmând deci a fi admise. Având însă în vedere că , așa cum rezultă din cuprinsul actelor aflate la dosar cuantumul de ...lei , contestat de către petentă , este aferent și altor debite suplimentare stabilite în sarcina petentei prin același titlu de creanță , Decizia de impunere nr. 116/16.03.2009 urmează a fi desființată cu privire la acestea urmând ca ulterior , în termenul legal prevăzut , să se încheie un nou act prin care să fie individualizate și stabilite în sarcina petentei doar accesoriile datorate urmare soluției pronunțate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele de mai sus , în temeiul art. 6 , art. 210 și art. 216 alin. (1) - (3) din Codul de procedură fiscală se ,

#### DECIDE:

1. Admiterea contestației formulate de S.C. I C S.R.L. B pentru suma de ... lei constând în taxă pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar și , pe cale de consecință , anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. 116/16.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de inspecție fiscală.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr. 116/16.03.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de ...lei constând majorări de întârziere urmând ca în termenul legal să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR COORDONATOR ,  
L.S.

---

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrita>