

DECIZIA nr. 321 din 16.05.2016 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în ... Sector x, Bucuresti, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr./2016, înregistrată sub nr./2016 de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL formulată prin împuternicit în baza procurii speciale autentificate sub nr. ..., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. ccc/2016 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sx aaa/qq.rr.tt, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx bbb/qq.rr.tt și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de S lei, din care societatea contestă TVA în sumă de **D lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) coroborat cu art. 347 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la ABC SRL pentru perioada 03.04.2007-31.12.2008, în vederea reverificării dispuse prin decizia de soluționare a contestației nr. dsc/uu.tt.xx.

Constatarile inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx bbb/qq.rr.tt, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sx aaa/qq.rr.tt, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA de S lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL aduce următoarele argumente:

Organele de control nu au ținut cont de reținerile din decizia nr. dsc/uu.tt.xx întrucât la determinarea bazei de impozitare trebuiau să aibă în vedere în primul rând suma cheltuielilor efectuate de societate pentru prestarea serviciilor și, doar în situația în care aceasta nu putea fi stabilită, trebuiau să utilizeze valoarea normală a unei asemenea prestări.

În al doilea rând, societatea consideră că baza de impozitare pe baza cheltuielilor prevăzută de art. 137 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal era ușor determinată întrucât organele de inspecție fiscală ce au realizat verificarea inițială prin intermediul deciziei de impunere nr. dia/uu.tt.xy au stabilit suma cheltuielilor implicate pentru realizarea prestării în cuantum de B1 lei, careia îi corespunde TVA în valoare de V1 lei.

În al treilea rând, în situația în care s-ar considera că suma cheltuielilor nu putea fi ușor stabilită pentru situația de fapt, societatea consideră că metoda de estimare V2

utilizată de echipa de inspecție fiscală nu este corectă. Prețul pe metru pătrat perceput de BDL SA unuia dintre chiriașii săi aplicat la suprafața totală a terenului nu este relevant, date fiind atât conținutul economic al derulării unor astfel de operațiuni, cât și condițiile contractuale dintre furnizor și chiriașul său pentru un teren de P2 mp, preț care n-ar fi putut fi perceput niciodată la nivel de piață pentru un teren de P1 mp.

Având în vedere art. 55 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală avea dreptul să solicite întocmirea unei expertize pentru a stabili valoarea de piață a chiriei ce putea fi percepută pentru închirierea terenului în cauză. Ca atare, societatea a contractat un studiu de evaluare de la LWP, conform căruia prețul pe care societatea l-ar fi perceput pentru un potențial chiriaș ar fi fost de 0,90 lei/mp/lună, ceea ce conduce la o bază impozabilă de P1 mp x 0,90 lei/mp/lună x 15,4 luni = B2 lei, cu TVA aferentă de V2 lei.

În concluzie, societatea ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-Sx aaa/qq.rr.tt și rambursarea TVA în sumă de D lei pe baza algoritmului cheltuielilor și, în subsidiar, rambursarea TVA în sumă de R lei având în vedere valoarea de piață.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării o constituie determinarea bazei impozabile pentru TVA aferentă operațiunii de punere gratuită a părții din proprietatea imobiliară achiziționată la dispoziția fostului proprietar, pentru o perioadă de timp determinată.

În fapt, societatea ABC SRL a achiziționat de la BDL SA o proprietate imobiliară în suprafață de PT mp, alcătuită din patru parcele de teren și clădirile construite pe acestea amplasate în București, F, nr. 166, sector K și o parcelă de teren amplasată în București, F, nr. 166A, sector K.

Prețul de cumpărare convenit de părți prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. cvz/2007 a fost de E1 euro fără TVA (supusă taxării inverse), compus din E2 euro pentru teren și E3 euro pentru clădiri, iar transferul dreptului de proprietate și al posesiei asupra proprietății imobiliare a fost transmis la data semnării contractului, respectiv în data de 19.09.2007.

Conform preambulului și art. 12 din contract părțile au convenit ca BDL SA să continue să păstreze posesia și să aibă drept de uz exclusiv asupra unei suprafețe de P1 mp până la data de 19 martie 2009, cu drept de prelungire până la data de 19 septembrie 2009. Prin actul adițional încheiat în data de 17.03.2009 se precizează că pe terenul reținut în suprafață de P1 mp se află fabrica ce funcționează sub conducerea BDL, iar din actele adiționale ulterioare de la nr. 1 la nr. 5 reiese că pe terenul reținut sunt amplasate construcții în suprafață de P3 mp identificate ca C1-C38 și C40.

Întrucât la momentul achiziției proprietății imobiliare ABC SRL și-a dedus TVA aferentă (prin taxare inversă) și a lăsat la dispoziția gratuită a BDL SA o suprafață de P1 mp teren pe care era amplasată fabrica de P3 mp, organele de inspecție fiscală au stabilit că este vorba de o prestare de servicii asimilată prestărilor de servicii cu plată conform art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, pentru care societatea trebuia să colecteze TVA.

Cu prilejul inspecției fiscale inițiale ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. dia/uu.tt.xy organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de

V1+V3 lei pentru o bază impozabilă stabilită în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. d) și e) din Codul fiscal, respectiv:

- P1 mp puși la dispoziție cu titlu gratuit x 0,80 euro/mp/lună (determinați pe baza contractului de închiriere încheiat de SC BDL SA cu SC CLY SRL: 454 euro/P2 mp = 0,80 euro/mp/lună) x curs de schimb din ultima zi a lunii = B3 lei => x 19% = V3 lei;
- B1 lei cheltuieli cu onorarii notar, avocat, consultanta proratare pentru cei P1 mp x 19% = V1 lei.

Prin decizia de soluționare a contestației nr. dsc/uu.tt.xx s-a dispus desființarea deciziei de impunere nr. dia/uu.tt.xy în privința TVA colectată în sumă de V1+V3 lei întrucât organele de inspecție fiscală nu au folosit o singură metodă de determinare a bazei de impozitare pentru punerea la dispoziție gratuită a terenului de către ABC către BDL, ci le-au folosit cumulativ.

Din raportul de inspecție fiscală întocmit în urma reverificării și care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-Sx aaa/qq.rr.tt ce face obiectul contestației actuale reiese că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la determinarea bazei impozabile chiria stabilită prin contractul de închiriere nr. ctrin/dd.jj.kk încheiat cu SC CLY SRL, respectiv de 0,80 euro/mp/lună (454 euro/P2 mp) și, prin aplicarea art. 137 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal și art. 67 din Codul de procedură fiscală, s-a stabilit o bază impozabilă de B3 lei cu TVA colectată de V3 lei.

În drept, potrivit art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plata** următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane".

Din actele sus-citate rezultă că punerea la dispoziția altor persoane a unor bunuri și/sau servicii, pentru a fi utilizate cu titlu gratuit este considerată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ca o operațiune asimilată prestărilor de servicii cu plată, în măsura în care pentru bunurile/serviciile în cauză taxa aferentă intrărilor a fost dedusă total sau parțial.

În speță, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că lăsarea la dispoziția fostului proprietar a unei suprafețe de teren și a clădirilor existente (denumită secțiunea de teren reținută) pentru o perioadă de utilizare de un an și jumătate, cu posibilitatea prelungirii contractului, reprezintă o operațiune de punere la dispoziție cu titlu gratuit, asimilată prestărilor de servicii cu plată taxabile, aspect asupra căruia societatea ABC SRL nu a formulat nicio critică și asupra căruia, de altfel, s-a pronunțat și instanța de contencios administrativ cu caracter irevocabil prin decizia ÎCCJ nr. dicj/xxxxxx dată în dosarul nr. qq/c/wwww.

Problema litigioasă ce face obiectul contestației societății este dată de determinarea bazei impozabile pentru TVA aferentă operațiunii de punere gratuită a

părții din proprietatea imobiliară achiziționată la dispoziția fostului proprietar, pentru o perioadă de timp determinată.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni;

b) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă;

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), pretul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de preturi de cumpărare, pretul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu".

Totodată, în cauză sunt incidente și prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării reverificării și ale pct. 65.2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

Codul de procedură fiscală:

"Art. 67. - (1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin **estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă** prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea **identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale**".

Norme metodologice:

"65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul

fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au estimat baza impozabilă a operațiunii la B3 lei pentru perioada septembrie 2007 – decembrie 2008 pe baza unui nivel de chirie de 0,80 euro/mp/lună, pornind de la nivelul chiriei convenit prin contractul nr. ctrin/dd.jj.kk încheiat de fostul proprietar BDL SA cu SC CLY SRL (454 euro/lună pentru P2 mp), contract aflat în derulare la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare și pe care fostul proprietar se obliga să-i evacueze în termen de 12 luni de la data autentificării contractului.

Față de această estimare și de susținerile societății contestatoare ABC SRL se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, potrivit contractului autentificat în data de 19.09.2007, părțile au convenit ca fostul proprietar BDL SA să continue să păstreze posesia și să aibă drept de **uz exclusiv** asupra unei suprafețe de **teren de P1 mp** (din suprafața totală achiziționată de PT mp) până la data de 19 martie 2009, cu drept de prelungire până la data de 19 septembrie 2009. Prin actul adițional încheiat în data de 17.03.2009 se precizează că pe terenul reținut în suprafața de P1 mp se află fabrica ce funcționează sub conducerea BDL, iar din actele adiționale ulterioare de la nr. 1 la nr. 5 reiese că pe terenul reținut sunt amplasate **construcții** în suprafața de **P3 mp** identificate ca C1-C38 și C40. Conform contractului (art. 14) BDL are dreptul **să-și continue activitatea în secțiunea de teren reținută și în clădirile construite pe aceasta**, angajații acesteia, reprezentanții, contractanții și invitații având **drept deplin de acces** către toate zonele parcelei de teren, cu condiția ca acest acces să nu împiedice ABC să-și dezvolte proiectele, iar ABC **va păstra infrastructura de utilități** (electricitate, apă) necesară pentru ca BDL să-și desfășoare activitatea.

Terenul în cauză a fost achiziționat de ABC SRL în vederea dezvoltării unui proiect imobiliar, clădirile existente urmând a fi demolate, conform intenției declarate a societății contestatoare.

Pentru achiziția proprietății imobiliare (inclusiv suprafața de teren plus clădiri în discuție) contestatoarea ABC SRL a achitat un preț de E1 euro, compus din E2 euro pentru teren și E3 euro pentru clădiri, la care s-au adăugat cheltuielile legate direct de achiziția proprietății (consultanță imobiliară, onorarii avocațiale și notariale etc.) în valoare pro-ratată de B1 lei.

Referitor la *stabilirea bazei de impozitare pe baza cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru prestarea serviciilor prevăzută la art. 137 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, **contrar susținerilor contestatoarei ABC SRL, aceasta nu putea fi ușor stabilită** întrucât pentru punerea la dispoziție a unei părți din proprietatea imobiliară achiziționată *societatea a efectuat nu numai cheltuieli de consultanță imobiliară, avocațiale și notariale legate direct de achiziția proprietății, ci și cheltuieli (preț de cumpărare) aferente achiziției propriu-zise a proprietății imobiliare respective, pentru care societatea și-a dedus, de altfel, TVA aferentă* (prin mecanismul taxării inverse), *care ar fi trebuit ”pro-ratate” ținând cont de mai mulți factori: costurile totale de achiziție ale proprietății (preț de cumpărare plus cheltuieli direct atribuibile achiziției) raportate la unitatea de suprafață, perioada estimată pentru recuperarea investiției, demolarea clădirilor la sfârșitul perioadei de punere la dispoziție etc.**

Faptul că nici echipa de inspecție fiscală ce a realizat verificarea inițială nu a putut determina corect suma cheltuielilor suportate de ABC pentru realizarea prestării reiese și din faptul că acestea au încercat să determine baza impozabilă a operațiunii prin aplicarea, concomitentă și prin cumulare, a metodei "sumei cheltuielilor" cu metoda "valorii normale", aspect sancționat prin decizia de soluționare a contestației nr. dsc/uu.tt.xx întrucât legea fiscală nu permite un astfel de procedeu, ci o aplicare alternativă a metodei "valorii normale" prevăzută de art. 137 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, atunci când metoda "sumei cheltuielilor" prevăzută de art. 137 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal nu poate fi folosită datorită specificului operațiunii.

În privința motivației contestației precum că organele de inspecție fiscală nu au înscris în raport argumente de natură să demonstreze că metoda "sumei cheltuielilor" nu a putut fi utilizată se reține că proiectul raportului de inspecție fiscală, care cuprindea metoda aplicată de organele fiscale, i-a fost înmânat reprezentantului legal al contestației cu prilejul înștiințării cu privire la data stabilită pentru discuția finală. Or, în punctul de vedere formulat în scris și înregistrat sub nr. pvd/xx.rr.ff societatea contestație nu a reclamat lipsa argumentării metodei folosite de organele de inspecție fiscală, deși, dacă ar fi fost nemulțumită sub acest aspect, avea dreptul să-și prezinte în scris punctul de vedere în temeiul art. 107 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.

Mai mult, **cu prilejul contestației inițiale nr. qqq/yy.uu.gg împotriva rezultatelor primei inspecții fiscale contestația însuși ABC SRL susținea că organele fiscale "consideră în mod nelegal că suma care a fost plătită de către ABC pentru dobândirea imobilului, așa cum a fost prorată pentru suprafața de P1 mp, trebuie luată în considerare pentru determinarea bazei suplimentare în raport de care ar putea fi calculată TVA de colectat suplimentar", invocând în acest sens că, pentru o operațiune de închiriere cum ar fi cazul de față, n-ar fi avut nevoie nici de asistență de specialitate, nici de cheltuieli cu onorarii notariale sau avocațiale și că "în principiu, cheltuielile descrise mai sus efectuate de ABC ar fi inerente achiziționării unui teren și/sau clădire, iar un eventual preț de închiriere este dictat de cerere și ofertă în virtutea principiilor fundamentale de funcționare a unei economii libere de piață".** Cu alte cuvinte, contestația recunoștea la data de ... faptul că pentru o operațiune asimilată închirierii, cum este cea de față, baza impozabilă nu putea fi dată de cheltuielile aferente achiziționării bunului închiriat, ci de valoarea normală dictată de piață, iar modificarea poziției cu prilejul contestației actuale din ... referitor la aceeași bază impozabilă **denotă o abordare pur pro causa, fără nicio fundamentare legală pornind de la aceeași situație faptică.**

Referitor la *stabilirea bazei de impozitare pe baza valorii normale a tranzacției* prevăzută la art. 137 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, se reține că aceasta este dată de tot ceea ce un beneficiar trebuie să plătească unui prestator independent, la momentul realizării operațiunii, în condiții de concurență, pentru a obține același serviciu.

Conform documentației din dosar reiese că organele de inspecție fiscală au luat în considerare prețul chiriei percepute de fostul proprietar BDL SA propriului chiriaș SC CLY SRL de 0,80 euro/mp/lună în baza contractului de închiriere nr. ctrin/dd.jj.kk, **aflat în derulare la momentul realizării tranzacției și care este cel mai apropiat de situația de fapt pe baza informațiilor ce au fost la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

Susținerea ABC SRL în sensul că informațiile din acest contract nu sunt relevante pentru propria-i situație – închirierea asimilată către BDL SA – date fiind contextul economic și suprafața închiriată (P2 mp față de P1 mp) este **unilaterală** și nu poate fi luată în considerare, **ocolind** alte aspecte care țin de valoarea de piață a tranzacțiilor. Astfel, chiar dacă este adevărat că suprafețele sunt diferite, quantumul chiriei este influențat și de alți factori, care contrabalansează o potențială chirie mai mică pentru o suprafață mai mare, cum ar fi: perioada contractuală mai mare în cazul contractului de referință (5 ani, cu posibilitatea prelungirii) față de perioada mai mică în speță (1 an și jumătate), contextul economic dat de perioada de "boom imobiliar" din anii 2006-2008 față de momentul încheierii contractului de referință (octombrie 2004) etc. Or, contestatoarea ignoră aceste aspecte și faptul că situația contractului de închiriere nr. ctrin/dd.jj.kk era cea mai apropiată situației fiscale de analizat de organele de inspecție fiscală, fiind vorba de **o tranzacție efectivă și cu depline efecte la data de 19.09.2007** și nicidecum de o tranzacție ipotetică, susceptibilă a fi încheiată în condițiile pieței existente la acel moment.

În privința studiului de evaluare de la LWP conform căruia prețul pe care societatea l-ar fi putut percepe pentru un potențial chiriaș ar fi fost de 0,90 lei/mp/lună (adică 0,22 euro/mp/lună) se reține că acesta nu a fost prezentat organelor de inspecție fiscală ce face obiectul contestației, deși a fost invocat încă cu prilejul contestației inițiale, după cum reiese și din consemnările la capit. VI – Discuția finală cu contribuabilul din raport.

Cu prilejul contestației societatea ABC SRL a prezentat studiul în cauză, din analiza căruia organul de soluționare reține următoarele:

- evaluarea a fost efectuată la solicitarea clientului BDL SA (pentru un teren proprietate absolută a BDL – pg. 11 din raport) și nu la solicitarea societății contestatoare, așa cum se afirmă în contestație;

- deși se afirmă că a fost evaluat terenul situat în F, nr. 166, sector K, de la pg. 23 din raport reiese că, **în fapt, terenul vizat este un alt teren** de P1 mp **situat în Popești- Leordeni**, județul Ilfov, tarlăua ..., parcela P...;

- data evaluării este **20 ianuarie 2010**, în timp ce pentru tranzacția în discuție data evaluării este 19.09.2007; or, **pentru comparabilitate, momentul evaluării trebuia să fie identic, respectiv data de 19.09.2007 când societatea a acordat dreptul de folosință gratuită a proprietății pentru o perioadă de timp limitată** (1 an și jumătate), fiind cunoscut faptul că este vorba de un alt context economic, altminteri invocat în contestație (19.09.2007 - "boom imobiliar" versus 20.01.2010 - "criză economică");

- nu este precizată sursa informațiilor, simpla trimitere la "cunoștințele extinse de piață și experiența agenției" nefiind suficientă pentru verificarea comparabilelor utilizate în evaluare de către un observator neutru;

- este evaluat/cuantificat **dreptul de concesiune asupra unor terenuri, situație net diferită de tranzacția** în discuție prin prisma:

- i. în cazul *concesiunilor perioada de timp este semnificativ îndelungată* (de cel mult 49 ani – a se vedea comparabile 2 și 3 – pg. 19 din raport) **față de perioada de timp vizată de o operațiune de închiriere** (în acest caz, 1 an și jumătate), fiind evident că acest lucru influențează prețul unei tranzacții (ca și suprafața, altminteri invocată prin contestația formulată);

- ii. pentru evaluare s-a utilizat metoda comparațiilor de piață, cu luarea în considerare a 3 comparabile (3 tranzacții) pentru **concesiunea unor terenuri**, în timp ce tranzacția în discuție privește **închirierea unui teren cu clădirile construite pe**

acesta (P3 mp din P1 mp – 74,47%) și cu păstrarea facilităților și utilităților necesare **funcționării unității de producție** a BDL SA până la dezafectarea lor totală;

- în raport se face trimitere la Legea nr. 219/1998 privind regimul concesiunilor (pg. 12 și următoarele din raport), deși această lege era demult abrogată prin O.U.G. nr. 34/2006;

- s-au evaluat terenuri în suprafață de 207 mp (comparabila 1), 27.806 mp (comparabila 2) și 6.422 mp (comparabila 3), deci cu totul alte suprafețe față de suprafața în discuție, semnificativ mai mare de P1 mp;

- **evaluarea nu respectă unul din aspectele esențiale ale evaluării bunurilor imobile** prin metoda comparației directe de piață, respectiv **niciuna dintre ajustările aplicate** la pg. 23 din raport **nu este argumentată în privința alegerii și a aplicării procentului folosit pentru ajustările efectuate** (a se vedea Ghidul GEV 630 – Evaluarea bunurilor imobile conform căruia ”**nu este permisă utilizarea unor ajustări fără a fi prezentat modul de estimare al acestora**”). Spre exemplu, pentru comparabila 2 – teren în suprafața de 27.806 mp, care în final a dat valoarea de 0,22 euro/mp/lună (0,90 lei/mp/lună), la prețul inițial de 0,90 euro/mp/lună s-au aplicat corecții pentru ”ofertare” de -0,50% și pentru ”locație” de -0,50 fără nicio explicație și justificare economică a corecțiilor.

Prin urmare, dintr-o simplă analiză a studiului de evaluare de la LWP, așa cum s-a reținut anterior, reiese cu prisosință că valoarea de piață reclamată de ABC prin contestația formulată și bazată pe prețul de concesiune evaluat prin studiu nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, **tranzacțiile nefiind comparabile, iar studiul invocat, așa cum a fost întocmit, având un vădit caracter pro-causa.**

Dimpotrivă, potrivit informațiilor disponibile pe internet, pentru perioada în discuție nivelul pieței indica o chirie medie pentru spațiile industriale noi, situate în zonele de nord și de vest ale Bucureștiului de 4,5-6,0 euro/mp/lună (sursa: Ziarul Financiar din 15.03.2007), respectiv de o menținere a chiriilor pentru spațiile industriale din București la nivelul anului trecut, respectiv 3,7-5,0 euro/mp/lună (sursa: Ziarul Financiar din 24.06.2008). De asemenea, prin Hotărârea Consiliului General al Municipiului București nr. 32/20.02.2007 era prevăzut un preț de 3 lei/mp/lună fără TVA (aprox. 0,85 euro/mp/lună, pe baza cursului de schimb precizat în anexe) pentru închirierea spațiilor pentru producție și prestări de servicii, inclusiv birourile și depozitele aferente din zonele II-III ale Bucureștiului (sursa: Monitorul Oficial al Municipiului București nr. 2/2007 – vol. I).

În acest context al pieței, prețul de 0,90 lei/mp/lună reclamat de societatea contestatoare apare ca vădit subevaluat față de nivelul existent la momentul realizării tranzacției (19.09.2007) și în raport de prețul de 0,80 euro/mp/lună, luat în calcul de organele de inspecție fiscală pentru punerea la dispoziție gratuită a unui teren cu spații industriale vechi, dar situate într-o zonă ușor accesibilă a Bucureștiului.

Ca atare, raportat la susținerile societății contestatoare și la documentația la care aceasta a înțeles să apeleze, organul de soluționare a contestației nu a identificat niciun motiv pentru care valoarea normală, de piață, stabilită în urma inspecției fiscale nu ar reprezenta o estimare rezonabilă a bazei impozabile, așa cum prevede Codul de procedură fiscală, mai ales că aceasta s-a bazat pe informațiile disponibile cu privire la un contract de închiriere încheiat pentru un teren cu clădiri de la aceeași adresă și în care era parte fostul proprietar BDL SA, beneficiar al tranzacției de utilizare gratuită ce face obiectul litigiului fiscal.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 137 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 67 alin. (1) și alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, pct. 65.2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sx aaa/qq.rr.tt, emisă de Administrația Sector x a Finantelor Publice pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de D lei.

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