

D E C I Z I A nr.

privind solutionarea contestatiei formulata de SC SRL cu sediul social in loc.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de DGFP SAF - AIF prin adresa nr. inregistrata la DGFP, 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 Timis 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 Timis 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 anulara deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. emisa de AFP - AIF 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. , inregistrata la Oficiul Registrului Comertului, cod unic de identificare, atribuit 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 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. 2274/02.06.2008 de catre notarul public, astfel cum acest contract a fost amendat prin act aditional, adica suma totala de **lei**.

3. Rambursarea sumei de lei reprezentand TVA deductibila achitata de catre societate ca urmare a achizitei 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 „), S.C.) S.R.L. din jud. in calitate de cumparatoare, a achizitionat de la S.C. S.R.L., in calitate de vanzatori-coproprietari, dreptul de proprietate asupra imobilului compus din teren si constructii, drept intabulat in Cartea Funciara sub numarul cadastral, avand nr. topo, cu o suprafata de 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 construabila 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 definițiilor cuprinse în Preambulul contractului de vânzare-cumpărare menționat mai sus, prețul de achiziție a fost specificat și calculat de către părți după următoarea formulă:

*„Prețul de achiziție este diferența dintre Prețul fix și eventual Componenta ajustabilă. **Prețul fix** înseamnă suma totală de EURO, plus TVA aferentă, obținut prin înmulțirea prețului de EUR/mp plus TVA cu o suprafață construibilă deasupra solului de mp.*

***Componenta variabilă** înseamnă valoarea ajustabilă care se va deduce din Prețul Fix, obținută prin înmulțirea unui preț de EUR/mp plus TVA, cu diferența dintre suprafața de mp și suprafața construibilă deasupra solului obținută prin PUZ, ce nu poate fi mai mică de mp”.*

Potrivit dispozițiilor art. 5.1 din Contractul de vânzare-cumpărare, valoarea transferării dreptului de proprietate asupra bunului imobil a reprezentat-o Prețul Fix, la care s-a adăugat TVA aferentă.

Societatea a prezentat pentru edificare și modalitatea de plată a prețului de achiziție, după cum urmează:

- **EUR plus** TVA aferentă, la data de 02.06.2008;
- Restul din Prețul Fix în valoare de **EURO, la care s-a adăugat TVA aferentă**, a fost achitat de către cumpărător după cum urmează:
 - Transa 1** în valoare de **EURO plus TVA**, în termen de 3 zile de la data semnării Contractului de vânzare-cumpărare;
 - **Transa 2** în valoare de **EURO plus TVA**, în termen de 25 zile de la data semnării Contractului de vânzare-cumpărare;
 - **Transa 3** în valoare de **EURO plus TVA**, în termen de 30 zile de la data scadentei ratei 2;

Transa 4 în valoare inițială de **EURO plus TVA** urma să se achite în termen de 30 zile lucrătoare de la data la care părțile vor fi semnat actul adițional la Contract, act care să confirme (1) obținerea de către vânzător a PUZ-ului aferent bunului imobil vândut, PUZ care să precizeze parametrii stabiliți prin Contract, precum și (2) cuantumul Componentei variabile.

La data de 02 decembrie 2008, după obținerea PUZ-ului mai sus specificat, părțile au semnat actul adițional nr. 2 la Contractul de vânzare-cumpărare, act adițional autentificat sub nr. de către notarul public Roman Silvia și au stabilit prin dispozițiile acestui act **valoarea Transei 4** din preț, adică valoarea de **EURO plus TVA**, după ce au scăzut componenta variabilă.

Având în vedere că vânzătorul a executat obligația sa de a obține aprobarea Consiliului Local cu privire la PUZ-ul aferent imobilului vândut și a notificat cumpărătorului obținerea

acestei aprobari, iar aprobarea s-a acordat in vederea construirii unei suprafete totale deasupra solului de mp, partile contractante au putut determina cuantumul 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 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: $EURO/mp \times (mp - mp)$ 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 „reper” 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: **EUR + Transa 1** in valoare de **EURO + Transa 2** in valoare de **EURO + Transa 3** in valoare de **EURO + Transa 4** 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), Transa 3 in valoare de EURO (OP).

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 S.R.L., care s-au finalizat cu redactarea **proceselor-verbale incheiate la data de 02.02.2009.** inregistrate la DGFP Timis sub numerele

Pe baza concluziilor inspectiei fiscale finalizate cu procesul verbal din data de 16.03.2009, 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 aprobata la rambursare este in quantum de lei;

2. TVA respinsa la rambursare este in quantum de lei.

Dupa cum s-a retinut la art. 2.2.2 intitulat „Motivul de fapt”, punctul 1, ultimul alineat din Decizia nr. 54/17.03.2009, s-a respins partial cererea de rambursare TVA, respectiv s-a respins rambursarea sumei de lei, pentru motivele de mai jos:

- *Suma de 12.924 lei reprezentand TVA fara drept de deducere aferenta constructiilor achizitionate a fost respinsa la rambursare potrivit prevederilor art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, intrucat aceasta achizitie nu este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, respectiv **constructiile sunt destinate demolarii.***
- *Suma de lei reprezentand TVA fara drept de deducere stabilit de control ca urmare a reincadrarii tranzactiei privind achizitia de bun imobil, potrivit art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003. Reincadrarea tranzactiei, a achizitiei de teren, s-a efectuat datorita faptului ca pretul tranzactiei stabilit prin contractul de vanzare-cumparare nu este real, fiind calculat in functie de o suprafata construabila deasupra solului de mp (suprafata aeriana) si nu in functie de suprafata inscrisa in CF, respectiv mp.*

Organul de inspectie fiscala a constatat ca suprafata de mp intra in categoria bunurilor imobile, respectiv proprietati imobiliare, a carei livrare intra in sfera de cuprindere a TVA, conform art. 126 alin. 1 litera a din Legea nr. 571/2003, iar operatiunea de livrare a unei suprafete construibile deasupra solului, respectiv a spatiului aerian de mp nu intra in sfera de cuprindere a TVA, conform prevederilor legale mai sus amintite.

Motive de drept,

Dupa cum rezulta din continutul deciziei contestate, dar si din motivarile detaliate cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. la paginile 13 si urmatoarele din raport, principalul motiv al respingerii partiale a cererii de rambursare TVA a constat in **considerarea nereala a pretului tranzactiei .**

In opinia organului de control fiscal, nerealitatea pretului vanzarii a fost determinata de obiectul tranzactiei.

La pagina 11 din raport s-a considerat ca obiectul vanzarii nu a fost format exclusiv din terenul in suprafata de mp, asa 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 S.R.L. 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 12.05.2008 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 vederea 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 „suprafata aeriana” sau o „coloana de aer”, asa cum s-a retinut in raportul de inspectie fiscala, dar si in decizia nr. , ci **aceste referiri au avut ca unic scop evaluarea potentialului si a valorii intrinseci a terenului in suprafata de mp dat fiind ca valoarea de piata a acestuia este determinata cu precadere de posibilitatea de a construi deasupra solului.**

Societatea arata ca partile au respectat intru totul dispozitiile legale privind obligatia de a stabili un pret real al vanzarii. Astfel, in concordanta cu dispozitiile art. 1303 din Codul Civil, pe deplin aplicabil contractului incheiat, pretul stabilit de parti nu este infim sau derizoriu, adica disproportionat in raport cu valoarea lucrului vandut.

Asa cum s-a stabilit in doctrina, daca pretul este sincer si serios (adica nu este fictiv sau derizoriu), contractul de vanzare-cumparare este valabil, chiar daca pretul este mult inferior sau superior valorii reale a lucrului vandut, intrucat partile sunt libere sa determine pretul sub sau peste valoarea lucrului vandut.

Toate articolele de lege invocate de catre organul de inspectie fiscala si ulterior retinute ca motive de drept ale deciziei contestate reflecta interpretarea si aplicarea acestor norme cu rea-credinta si cu tendentiozitate.

F. Deak - *Tratat de drept civil - Contracte speciale*, Ed. Universul Juridic, Bucuresti, 2001, p. 64-66 demonstreaza intentia nelegala si netemeinica de a nu rambursa TVA achitata, chiar daca nu exista nici un temei juridic pentru a se refuza rambursarea TVA solicitata prin decontul depus la data de 27.10.2008.

Astfel, organul de inspectie fiscala a invocat dispozitiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora *La stabilirea sumei unui import 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 unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.*

Cu toate ca articolul de mai sus a fost invocat ca temei legal al efectuării **reincadrării tranzactiei**, analiza realizata prin intermediul raportului de inspectie fiscala nu demonstreaza faptul ca tranzactia intervenita intre parti nu are scop economic.

In toata aceasta analiza, organul de inspectie fiscal nu a tinut cont de faptul ca imobilul achizitionat este destinat scopurilor economice, respectiv construirii in scopul vanzarii a unui ansamblu de locuinte 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 constituite 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 constituie 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 mp. Pretul la care s-a realizat valoarea acestui teren a fost insa de euro plus TVA, adica un pret de euro 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 din Metodologia de inspectie fiscala a taxei pe valoara adaugata nr. /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 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 Finatelor Publice, Directia de legislatie in domeniul TVA, care a raspuns prin adresa nr. .

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 (EURO din care s-a sczut suma 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 prcgateoate 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 licitatia 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 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 Timisoara cu un sold TVA de plata in suma de lei, care se achita ulterior.

In ceea ce priveste verificarea incrucisata efectuata la SRL 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 din data de 02.06.2008 (anexa nr.12) autentificat la Biroul Notarilor Publici, SC (TLD) SRL, in calitate de cumparator, achizitioneaza de la SC si SC SRL, in calitate de vanzatori coproprietari, teren cu constructii inregistrat *in CF, 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. a contractului nr., ultimul aliniat, 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 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 21.372 mp, dar nu mai putin de mp, in baza proiectului agreat cu cumparatorul. »

Conform actului aditional nr.2 la contractul de vanzare cumparare nr., incheiat in data de si autentificat de Biroul Notarilor Publici Asociati, 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.1504 a localitatii Dumbravita 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. Totodata la art.1 din actul aditional nr.2 / 02.12.2008 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, mp) si componenta variabila calculata prin actul aditional nr. in suma de euro adica euro/mp x), rezultand un pret de achizitie de euro calculat prin inmultirea pretului 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 si autentificat de Biroul Notarilor Publici Asociati sub nr., se prevede:« 2.1. *Vanzatorul. 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 autentificat sub nr. de Notar Public din. 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.*

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. licitatie, conform contractului de vanzare - cumparare semnat la data de 23.01.1997 si in baza Procesului Verbal de adjudecare nr.1/08.01.1997».

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

c) Conform antecontractului incheiat in data de 16.04.2008 (anexa nr.23) intre SC SRL si SC (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 de mp situat administrativ in intravilanul municipiului in scris in Cartea Funciara nr.1504 a localitatii, jud. , 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 (TLD), 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 in scris in Cartea Funciara nr. , a localitatii , jud. avand numar topo impreuna cu constructiile aferente.

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

- factura nr., seria, 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 377/2. adica mp, emise de SC SRL Timisoara;

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

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 (mpx euro/mp).

Rezulta ca valoarea tranzactiei dintre cei 2 vanzatori coproprietari (SC SRL SC SRL) si cumparatoarea SC SRL, 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 - (1) 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 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

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 prevad : 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 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 urmat.*

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 Timis raportul de evaluare global a proprietatilor imobiliare din localitatile aflate in Circumscripția Judecătoriei

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

De asemenea, in timpul controlului societatea a pus la dispozitie un raport de reevaluare a imobilizarilor corporale intocmit de S.C. SRL la data de (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 inregistrata in raportul de reevaluare in ceea ce priveste terenul este de mp, asa cum rezulta si din. 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 imobilizarilor corporale din luna iulie 2008, astfel :

- terenul in suprafata de mp in contul «» la valoarea de- 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. privind aprobarea planului urbanistic zonal «» str. , din procesul verbal al sedintei ordinare a din data de prin care se aproba 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-ului avand ca obiect bunul imobil, aprobat de Consiliul Local Timisoara 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) , cu modificarile ulterioare si ale pct.65.2 din HG nr.44, 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 a str., fiind in suma totala de lei fata de suma de lei cat reprezinta valoarea terenului inregistrata de societate in contul 211 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:

- lei, pentru estimarea valorii tranzactiei;

- pentru stabilirea TVA aferenta.

Rezulta o astfel o **diferenta de TVA nedeductibila fiscal** aferenta valorii terenului achizitionat in suma totala de **lei** (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 **lei** reprezentand TVA aferenta este fara drept de deducere.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentei, 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 1.816.638 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 SAF AIF sub nr. si respectiv Procesul - verbal inregistrat sub nr.

Prin Sesizarea penala nr., organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP Timis 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..

In drept,

DGFP prin Biroul de Solutionare Contestatii va aplica prevederile art. 214, alin. 1, lit. (a) din OG nr. 92/2003, republicata, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MEF, care precizeaza:

“ Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. “

Prin actul de control mai sus mentionat organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unui TVA solicitata la rambursare in mod nejustificat in suma de 1.816.638 lei.

Petenta infirma rezultatele controlului in ceea ce priveste incadrarea in prevederile legale dar nu aduce argumente concrete care sa reprezinte date veridice si verificabile, astfel ca organele de cercetare penala urmeaza a stabili prin mijloace specifice daca cele constatate prin actele de control pot fi considerate sau nu fapte cu caracter infractional conform Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Organele administrativ - jurisdictionale nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale.

Prioritatea de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligatiilor datorate si constatate in virtutea faptei infractionale.

Avand in vedere cele precizate mai sus se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala , DGFP prin Biroul Solutionarea Contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, motiv pentru care va suspenda solutionarea cauzei civile pentru suma contestata.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala si de constituirea statului ca parte civila in procesul penal pentru recuperarea pe aceasta cale a prejudiciului cauzat bugetului de stat , procedura administrativa va fi reluata in conformitate cu prevederile art. 214, alin.3 din OG nr.92/2003, republicata, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP care precizeaza:

“ (...) procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea .“

Avand in vedere cele prezentate se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de SC fiscale suplimentare de plata nr.54/17.03.2009, Raportul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP SAF - AIF sub nr. si Procesul - verbal inregistrat sub nr. pentru suma de lei, TVA solicitata la rambursare in mod nejustificat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr., in temeiul Legii 571/2003., 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. Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC SRL din impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr pentru TVA solicitata la rambursare in suma de lei.

Procedura administrativa va fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

2. Prezenta decizie se comunica :

- SC SRL;
- DGFP SAF- Activitatea de Inspectie 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

