



ROMÂNIA
MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș
Biroul Soluționare Contestații
Târgu - Mures, str. Gheorghe Doja, nr. 1 – 3,
jud. Mures, cod poștal 540015
Tel./fax. 0265-268437, 0265-250983, 0265-267870, 0265-266155

DECIZIA nr.122/26.11.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr...../328/20.09.2007, înregistrată sub nr...../20.09.2007, asupra contestației formulate de *S.C. ... S.A. din jud. Mureș* împotriva Deciziei de impunere nr...../10.08.2007 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../10.08.2007, comunicată la data de 16.08.2007, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr...../14.09.2007, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Tg.Mureș sub nr.../14.09.2007, petenta solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr.../10.08.2007 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- inspectorii fiscali au constatat că pentru un număr de "Contracte de construire" și "Promisiuni (antecontract) de vânzare - cumpărare" a unor terenuri, unitatea a emis facturi de avans fără a colecta T.V.A.;

- potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de T.V.A. nu se aplică

dacă persoana impozabilă și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția unui imobil;

- "în fapt, societatea noastră a achiziționat aceste terenuri de la persoane fizice, prețul nepurtând deci TVA, astfel încât nu se poate pune problema dreptului de a deduce TVA sau a dreptului de exercitare a dreptului de a deduce TVA";

- societatea nu înțelege de ce la data încheierii contractelor de vânzare - cumpărare nr..../03.05.2000 și nr..../02.02.2004 - contracte prin care S.C. S.A. a dobândit dreptul de proprietate asupra terenurilor menționate de organele de inspecție fiscală - ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere a T.V.A. în condițiile în care prețul de achiziționare nu purta T.V.A., adică vânzătorul persoana fizică, nu a emis nici o factură în baza căreia ar fi putut exercita dreptul de deducere a T.V.A., iar dreptul de proprietate a fost transmis societății prin contractul de vânzare - cumpărare în forma autentică;

- la data achiziționării terenurilor, societatea nu ar fi avut dreptul să își exercite dreptul de deducere a T.V.A., așa cum rezultă din interpretarea prevederilor legale în vigoare la data încheierii contractelor nr..../03.05.2000 și nr..../02.02.2004, respectiv ale art.19 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și ale art.145 alin.(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- "societatea noastră nu ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere, deoarece nu era îndeplinită una dintre cele două condiții cumulativ prevăzute, respectiv nu dețineam o factură fiscală cu care să justificăm suma taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care o asemenea taxă nici nu ar fi trebuit să fie adăugată prețului de vânzare. Aceasta deoarece vânzătorul terenului era o persoană fizică ce nu îndeplinea condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerată o persoană impozabilă în sensul Codului Fiscal, fapt ce excludea, în baza art.126 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal în forma din data de 02.02.2004, vânzarea cumpărarea terenului de societatea noastră, din sfera de aplicare a prevederilor referitoare la TVA";

- organele fiscale au invocat prevederile art.134 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar nu au probat faptul că societatea ar fi încasat sumele de bani cu titlu de avans, ci au invocat faptul că societatea a facturat aceste sume de bani, or, textul de lege se referă strict la încasare și nu la facturare, noțiuni cu un conținut diferit, în condițiile în care facturarea nu presupune automat și încasarea;

- în subsidiar, consideră că se impune recalcularea T.V.A. de colectat de către societate în sensul reducerii acestuia la suma de lei, în condițiile în care apreciază că organele de control în mod greșit au determinat T.V.A. de colectat prin aplicarea cotei de 19% la suma avansurilor facturate, respectiv încasate în luna iunie 2007;

- în cazul în care s-ar considera că avansurile sunt purtătoare de T.V.A., această taxă urmează a fi inclusă în avansul plătit, respectiv suma de lei cuprinde inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspecție Fiscală la *S.C. S.A. din jud. Mureș*, ce a avut ca

obiectiv control anticipat asupra sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin Decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2007, depus la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr...../25.07.2007, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../10.08.2007 și Decizia de impunere nr...../10.08.2007 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestate parțial. Astfel, la Capitolul III "Constatări fiscale (privind taxa pe valoarea adăugată)" pct.5 lit.b) au fost constatate următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.06.2007 - 30.06.2007.

Societatea are ca obiect principal de activitate "Lucrări de construcții, inclusiv lucrări de artă" (cod CAEN).

S.C. ... S.A. a încheiat cu beneficiarii persoane fizice (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), "Contracte de construire" a unor construcții (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) și "Promisiune (antecontract) de vânzare - cumpărare" (anexa nr.4), a unor terenuri construibile intravilan pentru realizarea construcțiilor contractate.

În baza acestor contracte unitatea a emis în luna iunie 2007 către persoane fizice facturile fiscale prezentate în anexa nr.2 reprezentând "avans teren" în sumă totală de lei, vizând terenul aferent construcțiilor realizate pentru aceste persoane, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au reținut că societatea nu a colectat T.V.A. aferentă avansurilor pentru achiziția de terenuri construibile, operațiuni care, în situația dată, nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organele de control au stabilit că TVA colectată aferentă avansurilor facturate este în sumă de lei, sumă cu care se diminuează TVA solicitată la rambursare.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării: dacă pentru facturile fiscale reprezentând "avans teren" - emise către persoane fizice în baza "Contractelor de construire" a unor imobile și "Promisiunilor (antecontractelor) de vânzare-cumpărare" a terenurilor construibile aferente - societatea avea obligația colectării T.V.A. în condițiile în care terenurile au fost achiziționate de la persoane fizice și nu s-a dedus T.V.A. la momentul achiziției.

Decizia de impunere nr...../10.08.2007 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată parțial, a fost emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../10.08.2007, întocmit la *S.C. S.A. din loc. Nazna, jud. Mureș*, în urma controlului anticipat efectuat asupra sumei negative de taxă pe valoarea adăugată în cuantum de.. lei, solicitată la rambursare prin decontul lunii iunie 2007, depus la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Tg.Mureș sub nr...../25.07.2007.

În fapt, S.C. S.A. a încheiat cu beneficiarii persoane fizice (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), "Contracte de construire" a unor imobile (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală) și "Promisiune (antecontract) de vânzare - cumpărare" a unor terenuri construibile intravilan (anexa nr.4), pentru realizarea construcțiilor contractate.

În baza acestor contracte unitatea a emis în luna iunie 2007, către persoane fizice, facturile fiscale prezentate în anexa nr.2 reprezentând "avans teren" în sumă totală de lei, vizând terenul aferent construcțiilor realizate pentru aceste persoane, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată.

În contestația formulată, S.C.... S.A. susține că societatea "nu ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere, deoarece nu era îndeplinită una dintre cele două condiții cumulativ prevăzute, respectiv nu deținea o factură fiscală cu care să justificăm suma taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care o asemenea taxă nici nu ar fi trebuit să fie adăugată prețului de vânzare. Aceasta deoarece vânzătorul terenului era o persoană fizică ce nu îndeplinea condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerată o persoană impozabilă în sensul Codului Fiscal, fapt ce excludea, în baza art.126 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal în forma din data de 02.02.2004, vânzarea cumpărarea terenului de societatea noastră, din sfera de aplicare a prevederilor referitoare la TVA".

În drept, potrivit art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); [...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141; [...]."

La art. 127 din același act normativ, este stipulat:

"(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

Din prevederile legale anterior citate se reține că livrările de bunuri și prestările de servicii în România sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, în măsura în care sunt efectuate de persoanele impozabile care acționează ca atare.

Potrivit art.141 "Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării" alin. (2) din actul normativ anterior menționat, "(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării."

Referitor la prevederile anterior citate, la pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

"În sensul art.141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, **terenul pe care este construit un bun imobil urmează regimul bunului imobil ca proprietăți indivizibile.**"

Din prevederile legale anterior citate se reține că este operațiune taxabilă atât livrarea unei construcții noi, cât și a terenului pe care aceasta este edificată, întrucât terenul urmează regimul bunului imobil ca proprietăți indivizibile.

Având în vedere cele anterior precizate și ținând cont de faptul că, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare cu plata în rate și contractelor de construire anexate în copie la dosarul cauzei, cumpărătorii (persoane fizice) vor plăti pentru imobilele constând în case de locuit prețul convenit între părți care cuprinde și T.V.A., rezultă că în mod corect organele de control au constatat că și vânzarea terenurilor construibile, aferente acestor construcții noi este operațiune taxabilă.

La art. 134² "Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator [...]. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora [...]."

Din textul de lege citat mai sus, rezultă că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării avansului aferent livrării bunurilor sau prestărilor de servicii.

Susținerea petentei potrivit căreia organele fiscale nu au probat faptul că societatea ar fi încasat sumele de bani cu titlu de avans, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care la pct. II din contestație petenta însăși recunoaște că aceste sume au fost încasate, susținând că "în mod greșit organul de control a determinat TVA de colectat prin aplicarea cotei de 19% la suma avansurilor facturate, respectiv **încasate** în luna iunie 2007", și că "această taxă urmează a fi considerată ca fiind inclusă în avansul **plătit**."

Referitor la modul de calcul a T.V.A. aferentă avansurilor încasate, la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este precizat:

(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 terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]."

La art.140 din actul normativ anterior menționat, se prevede:

"(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse. [...]"

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că în speță contrapartida obținută de petentă pentru livrările de bunuri imobile este reprezentată de avansurile încasate, pentru care în mod corect organele de control au determinat taxa pe valoarea adăugată, devenită exigibilă la data încasării avansurilor, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare.

Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precizează:

"Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

Potrivit art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "[...] persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii [...]."

Referitor la aceste prevederi, la pct.69 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, este prevăzut:

"(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii."

Ținând cont de prevederile legale anterior citate din care rezultă că livrările de terenuri construibile aferente construcțiilor noi sunt operațiuni taxabile, se reține că în mod corect organele de control au calculat T.V.A. colectată în sumă de ... lei prin aplicarea cotei de 19% la tot "ceea ce constituie contrapartida obținută" de S.C. ... S.A. din partea beneficiarilor, **respectiv asupra avansurilor încasate pentru terenurile construibile vândute, urmând ca la data achitării integrale de către cumpărătorii persoane fizice a prețului de vânzare stabilit de comun acord, moment la care se vor încheia contractele de vânzare-cumpărare în formă autentică, S.C. S.A. să regularizeze situația prin stornarea facturilor de avans și să emită facturile fiscale pentru contravaloarea integrală a livrărilor de bunuri imobile, la prețurile negociate între părți, cu respectarea prevederilor Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv determinarea taxei prin procedeul sutei mărite, având în vedere că prețul final include și taxa pe valoarea adăugată.**

Având în vedere cele prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 49.358 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.A. din loc. Nazna, jud. Mureș.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,