

**DECIZIA nr. 801 din 06.12.2013** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..../2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2013, inregistrata sub nr. ..../2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL din Bucuresti, inregistrata la organul fiscal teritrioial sub nr. ....2013.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YY/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZ/2013 si comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de ....2013 prin care Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in cuantum de **T lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.09.2011-31.12.2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZ/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YY/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de T lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de T lei si la stabilirea TVA aprobata la rambursare in suma de A lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL SRL contesta diferenta stabilita sustinand ca avea drept de deducere a TVA aferenta achizitiei imobilului in temeiul art. 141 alin. (2) lit. f) si art. 155 alin. (8) din Codul fiscal intrucat notificarea privind optiunea de taxare a operatiunii a fost depusa de organul de executare silita.

Societatea considera ca executorul judecatoresc a recurs, de buna credinta, la o abordare prudenta in ceea ce priveste executarea debitorului deoarece acesta nu avea informatii cu privire la caracterul de nou (in sensul legislatiei de TVA) al imobilului vandut prin executare silita, iar legislatia fiscala nu contine interdictii privind depunerea de executori a notificarilor in numele debitorilor executati silit si nici reglementari specifice pentru situatiile in care debitorii nu coopereaza in furnizarea de informatii privind stabilirea tratamentului fiscal al operatiunii.

Mai mult, daca organele fiscale ar fi indeplinit la timp procedura de declarare ca inactiv a debitorului executat silit, ar fi fost evident ca acesta este un contribuabil care nu se conformeaza obligatiilor fiscale, cu atat mai putin cerintei de furnizare de informatii in vederea stabilirii tratamentului fiscal al operatiunii de livrare a imobilului. In schimb, organele fiscale au sanctionat societatea cumparatoare care a achizitionat cu buna credinta un imobil in cadrul procedurii de executare silita.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea adjudecatarea poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unui apartament in cadrul unei proceduri de executare silita, in conditiile in care operatiunea de livrare de bunuri imobile este scutita de taxa fara drept de deducere, iar taxarea operatiunii se poate realiza doar in conditiile in care notificarea privind optiunea de taxare este depusa de debitorul executat silit si nu de catre organul de executare.*

**In fapt**, organele fiscale nu au admis la deducere TVA in suma de T lei aferenta achizitiei unui imobil (apartament) realizat de SC ABC SRL de la furnizorul SC DDD SRL, in cadrul unei proceduri de executare silita initiata de BKS – Directia Juridica – Corpul Executorilor Bancari.

Organele fiscale au constatat ca operatiunea in cauza este scutita de TVA in baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal deoarece furnizorul – debitorul executat silit nu a depus notificarea privind optiunea de taxare a operatiunii nici la momentul vanzarii, nici ulterior, pe perioada inspectiei fiscale, iar pentru depunerea notificarii de catre executorul bancar nu a fost prezentat documentul care probeaza calitatea de imputernicit al debitorului executat silit SC DDD SRL.

La dosarul cauzei se afla urmatoarele documente:

- procesul-verbal de licitație nr. pv1/2011 și actul de adjudecare nr. aj1/2011 prin care SC ABC SRL a adjudecat un imobil situat în BD. XYZ în cadrul procedurii de executare silită a debitorului SC DDD SRL;

- factura fiscală de executare silită nr. fez1/2011 emisă de BKS – Corpul Executorilor Bancari în numele debitorului SC DDD SRL către cumparatorul adjudecator SC ABC SRL, având înscrisă TVA în suma de T lei;

- notificarea privind opțiunea de taxare nr. noti1/2012, transmisă prin poșta către Administrația Finanelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii în data de 14.02.2012, notificare întocmită, semnată și stampilată de BKS – Corpul Executorilor Bancari pentru solicitantul SC DDD SRL, aplicabilă din 01.06.2011 pentru vânzarea imobilului (apartament de 3 camere) din BD. XYZ.

Prin contestația formulată SC ABC SRL invocă depunerea notificării de executorul bancar datorită lipsei de cooperare din partea debitorului executat silit și în considerarea posibilității ca imobilul respectiv să fie considerat nou datorită unor lucrări de modernizare sau transformare, având în vedere că executorul bancar este obligat la emiterea facturii și, implicit, la stabilirea tratamentului fiscal aplicabil operațiunii.

**In drept**, potrivit art. 141 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data realizării operațiunilor:

“Art. 141. – (2) **Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

[...]

**f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri.** *Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. 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;

**(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme”.**

“Art. 155. – (8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:

[...]

d) se pot emite facturi de către un terț în numele și în contul furnizorului/prestatorului”.

Referitor la taxarea prin opțiune a operațiunilor scutite de TVA reprezentând livrarea de bunuri imobile, pct. 39 și pct. 40 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

**“39. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea operațiunilor scutite prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.**

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se notifică organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri. **Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici la anularea dreptului de deducere exercitat de beneficiar** în condițiile art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător.

(4) În cazul în care opțiunea prevăzută la alin. (1) se referă numai la o parte a bunurilor imobile, această parte care va fi vândută în regim de taxare, identificată cu exactitate, va fi înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (3). Dacă, după depunerea notificării, persoana impozabilă dorește să renunțe la opțiunea de taxare, în cazul în care livrarea bunului nu a avut loc, va transmite o înștiințare scrisă în acest sens organelor fiscale competente.

**(9) Organele de inspecție fiscală vor permite, în timpul desfășurării controlului, depunerea de notificări pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, dacă persoana impozabilă a aplicat regimul de taxare, dar nu a depus notificare, indiferent dacă inspecția fiscală are loc la persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal sau la beneficiarul acestor operațiuni.**

**40. (1) Cu excepția situațiilor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.**

(2) În cazul operațiunilor scutite de taxă pentru care prin opțiune se aplică regimul de taxare conform prevederilor art. 141 alin. (3) din Codul fiscal,

nu se aplică prevederile alin. (1), fiind aplicabile prevederile pct. 38 și 39. Prin excepție, **prevederile alin. (1) se aplică atunci când persoana impozabilă care a realizat operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal nu a depus notificările prevăzute la pct. 38 și 39, dar a taxat operațiunile și nu depune notificarea în timpul inspecției fiscale**".

În ceea ce privește emiterea facturilor de către organele de executare silită, la pct. 75 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare sunt stabilite următoarele:

**"75. (1) În sensul art. 155 alin. (8) lit. d) din Codul fiscal, în cazul bunurilor supuse executării silită care sunt livrate prin organele de executare silită, factura se va întocmi de către organele de executare silită pe numele și în contul debitorului executat silit.**

În factură se face o mențiune cu privire la faptul că facturarea este realizată de organul de executare silită către care se fac și plățile de către cumpărător. Originalul facturii se transmite cumpărătorului, respectiv adjudecatorului, iar exemplarul al doilea se transmite debitorului executat silit.

Prin organe de executare silită se înțelege persoanele abilitate prin lege să efectueze procedura de executare silită.

Organele de executare silită vor emite facturi cu TVA numai în cazul operațiunilor taxabile, cu excepția celor pentru care sunt aplicabile prevederile art. 160 din Codul fiscal.

În cazul în care debitorul executat silit este inactiv la data livrării, organul de executare silită are obligația să emită factura cu TVA dacă livrarea bunurilor ar fi fost taxabilă în situația în care respectivul debitor executat silit nu ar fi fost inactiv.

**În cazul operațiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, debitorul executat silit poate să opteze pentru taxare conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, prin depunerea notificării prevăzute la pct. 39.**

(2) Dacă organul de executare silită încasează contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa de la cumpărător sau de la adjudecator, are obligația să vireze la bugetul de stat taxa încasată de la cumpărător sau adjudecator în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

Pe baza documentului de plată a taxei pe valoarea adăugată transmis de organele de executare silită, debitorul executat silit evidențiază suma achitată, cu semnul minus, în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rândul de regularizări taxa colectată din decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal.

Prin excepție, în cazul în care debitorul executat silit nu este înregistrat la data livrării în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal ca urmare a declarării sale ca inactiv, acesta va înregistra documentul de plată în primul decont depus în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, după încetarea situației de inactivare.

(3) Dacă, potrivit legii, cumpărătorul sau adjudecatorul are obligația să plătească la unitățile Trezoreriei Statului taxa aferentă bunurilor cumpărate, organului de executare silită nu-i mai revin obligații referitoare la plata taxei.

Organul de executare silită sau, după caz, cumpărătorul/ajudecatarul transmite o copie de pe documentul prin care s-a efectuat plata taxei debitorului executat silit. Prevederile acestui alineat nu se aplică pentru situațiile prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, fiind aplicabile regulile specifice referitoare la taxarea inversă.

(4) Organele de executare silită înregistrează taxa din facturile pentru operațiuni de executare silită emise în alte conturi contabile decât cele specifice taxei pe valoarea adăugată. Dacă organul de executare silită este persoană înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, nu va evidenția în decontul de taxă operațiunile respective.

(5) În situația în care valorificarea bunurilor supuse executării silite a fost realizată prin organele de executare silită, debitorul executat silit trebuie să înregistreze în evidența proprie operațiunea de livrare de bunuri pe baza facturii de executare silită transmise de organele de executare silită, inclusiv taxa colectată aferentă. Prevederile acestui alineat nu se aplică pentru situațiile prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, fiind aplicabile regulile specifice referitoare la taxarea inversă.

**În cazul în care debitorul executat silit nu este înregistrat la data livrării în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal ca urmare a declarării sale ca inactiv sau a inactivității temporare înscrise în registrul comerțului, acesta va înregistra în evidența proprie factura și taxa colectată aferentă în primul decont depus în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, după încetarea situației de inactivare.**

(6) Factura de executare silită emisă de organul de executare silită va conține, pe lângă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, numele și datele de identificare ale organului de executare silită prin care se realizează livrarea bunurilor”.

*Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, operațiunea de livrare (vanzare) a construcțiilor este o operațiune scutită de TVA ope legis, însă poate deveni o operațiune taxabilă dacă cei care livrează construcțiile optează pentru taxarea operațiunilor prin depunerea unei notificări în acest sens la organele fiscale competente. Depunerea cu întârziere a notificării, respectiv depunerea ei pe perioada efectuării inspecției fiscale nu anulează taxarea operațiunii de către vânzător și nici exercitarea dreptului de deducere de către beneficiarul cumparator. In caz contrar, **în lipsa notificării, operațiunea find scutită de TVA, beneficiarii nu au dreptul de deducere a taxei aplicate eronat pentru o astfel de operațiune scutită și trebuie să solicite furnizorilor stornarea facturii cu taxa și emiterea unei noi fara taxa.***

În speta, contestatara SC ABC SRL și-a dedus TVA aferentă achiziției unui apartament în baza facturii fiscale de executare silită nr. fez1/2011 și a notificării nr. noti1/2012, ambele emise de BKS – Corpul Executorilor Bancari în numele debitorului SC DDD SRL, iar organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare notificarea întrucât aceasta nu a fost efectuată de către persoana

impozabila direct sau chiar prin intermediul executorului bancar in calitate de imputernicit.

Analizand sustinerile societatii contestatare in raport de dispozitiile legale aplicabile se retin urmatoarele:

**Taxarea operatiunilor** constand in livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, altminteri scutite de taxa prin efectul legii, **este un drept al persoanelor impozabile care efectueaza astfel de operatiuni**, de vreme ce ele pot opta pentru taxare sau isi pot retrage optiunea, daca operatiunile nu au avut loc. Acest drept poate fi exercitat de persoana impozabila fie in mod direct, fie prin intermediul unui imputernicit, in limitele imputernicirii acordate in conformitate cu prevederile art. 18 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora:

„Art. 18. – (1) **În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire** sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).

(2) **Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire**, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare”.

Exercitarea acestui drept nu este diferita nici in cazul in care livrarea constructiilor are loc in cadrul unei proceduri de executare silita, **organul de executare substituindu-se persoanei impozabile** ce are calitatea de debitor executat silit in cadrul procedurii, respectiv de furnizor din perspectiva TVA **numai in ceea ce priveste obligatia facturarii operatiunii, nu si in ceea ce priveste dreptul acesteia de a opta sau nu pentru taxarea operatiunii**, dovada fiind chiar prevederea de la pct. 75 alin. (1) teza finala din Normele metodologice conform careia „in cazul operatiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **debitorul executat silit poate să opteze** pentru taxare conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, prin depunerea notificării prevăzute la pct. 39”.

Sustinerea SC ABC SRL in sensul ca executorul bancar putea depune notificarea privind optiunea de taxare fara sa aiba nevoie de o imputernicire in acest sens, pe motiv ca executarea silita “reprezinta ansamblul de masuri prevazute de lege prin care creditorul realizeaza, cu ajutorul constrangerii de stat, drepturi patrimoniale (...), daca debitorul nu-si indeplineste de buna voie obligatiile” (sublinierea societatii) este vadit eronata intrucat **taxarea operatiunilor prin depunerea notificarii nu este o obligatie a debitorului, susceptibila a fi supusa executarii silite, ci un drept care poate fi exercitat sau nu, in functie de optiunea persoanei impozabile care este titulara acestui drept**. A accepta motivatia contestatarei ar insemna ca debitorul

este executat silit nu numai in ceea ce priveste obligatiile sale de natura civila sau fiscala, ci si in ceea ce priveste "drepturile", situatie inacceptabila in mod evident.

Ca atare, **nefiind imputernicit de debitorul executat silit, executorul bancar nu putea depune notificarea privind optiunea de taxare in numele si pe seama acestuia**, astfel ca notificarea nr. noti1/2012 nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei fiind lovita de nulitate in lipsa consimtamantului titularului dreptului de optiune.

Invocarea bunei credinte si a abordarii prudente a executorului bancar pe motiv ca exista "posibilitatea" ca imobilul sa fie "nou" ca urmare a unor investitii efectuate de debitorul executat silit **este contrazisa de insasi notificarea intocmita de executorul bancar**; or, daca constructia era "noua" nu era nevoie de nicio notificare intrucat operatiunea era taxabila prin efectul legii, in baza exceptiei prevazuta direct in textul Codului fiscal. In plus, nu a fost prezentata nici macar un inceput de dovada in sensul justificarii "abordarii prudente" din care sa reiasa ca in anul anterior executarii debitorul SC DDD SRL ar fi efectuat investitii la apartamentul ce a facut obiectul executarii silit, in conditiile in care acest apartament era oricum ipotecat inca din 15.01.2008 si facea obiectul executarii silit inca din anul 2010, iar debitoarea nu-si achita ratele la imprumut, asa cum reiese din documentele de executare existente in dosarul cauzei.

Referitor la critica adusa organelor fiscale referitoare la indeplinirea cu intarziere a procedurii de declarare ca inactiv a debitorului executat silit, se retine ca aceasta nu are nicio relevanta intrucat facturarea operatiunii nu este conditionata de starea contribuabilului (inactiv/activ si inregistrat/neinregistrat in scopuri de taxa), dovada fiind prevederile pct. 75 alin. (1) din Normele metodologice conform carora in cazul in care debitorul executat silit este inactiv la data livrării, organul de executare silită are obligația să emită factura cu TVA dacă livrarea bunurilor ar fi fost taxabilă în situația în care respectivul debitor executat silit nu ar fi fost inactiv.

In ceea ce priveste invocarea faptului ca taxa facturata a fost achitata bugetului de stat se retine ca societatea contestatara, in calitate de beneficiar poate solicita emitentului facturii stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fara taxa, in conformitate cu prevederile pct. 40 din Normele metodologice, astfel ca taxa poate fi recuperata de la emitent.

In consecinta, in raport de cele prezentate anterior, se retine ca SC ABC SRL nu isi poate deduce taxa aferenta unei operatiuni scutite, contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 141 alin. (2) lit. f) si alin. (3) si art. 155 alin. (8) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 39, pct. 40 si pct. 75 din



Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 18 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

**DECIDE:**

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YY/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **T lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.