



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 331 / 91 / 09.03.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., cu adresa nr.../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. L, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr.../...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., în baza raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, și vizează suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – TVA;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

... lei – impozit pe venit microîntreprindere;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura dlui. L, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost comunicată în data de ...2014 (potrivit semnăturii și ștampilei societății de pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației), iar contestația a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr. .../...2014.

În speță, sunt aplicabile prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și

dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74/2013, coroborat cu art.12 din HG nr.520/2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., susține următoarele:

Petenta, în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, solicită anulare Deciziei de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentar de plata stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, iar subsecvent și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014, care a stat la baza emierii Deciziei de impunere, ca fiind netemeinice și nelegale, întrucât starea de fapt reținută de organele fiscale de control nu corespunde realității și măsurile dispuse încalcă dispozițiile legale, imperative din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, invocând pentru următoarele motive:

I.1. Referitor la starea de fapt:

Petenta arată faptul că SC X SRL a fost constituită de cei patru asociați (dl. L, dna. B, dl. I și dl. D) cu unicul scop de a dezvolta un proiect imobiliar în ..., astfel că la constituirea societății, asociații au creditat-o cu suma de Y lei, pentru achiziționarea celor ... parcele de teren (conform Contractelor de finanțare din data de ...2007).

Ulterior cumpărării cele ... imobile, văzând că pe aceste terenuri nu se pot efectua construcții, terenurile având categoria de “terenuri arabile”, astfel ele trebuind să fie scoase din circuitul agricol pentru a putea edifica construcții (conform Certificatelor de urbanism), asociații au decis vânzarea lor către o terță persoană, SC I SRL (conform Promisiunii de vânzare cumpărare, autentificată sub nr. .../...2008), astfel că vânzătorul dorind ca vânzarea să se facă cu TVA, societatea a depus la organele fiscale competente (DGRFP Timișoara) notificările de vânzare cu TVA înregistrate sub nr. .../...2008 și .../...2008 (pe care le anexează la contestație).

Petenta arată că pentru faptul că promitentul cumpărător nu a dorit să mai achiziționeze aceste imobile, tranzacția nu a mai avut loc (anexează la contestație notificarea de reziliere unilaterală a promisiunii de vânzare cumpărare), astfel că la data de ...2009 prin hotărâre AGA, asociații societății au hotărât trecerea în proprietatea acestora prin modalitatea -dare în plată- a celor cinci imobile/terenuri situate în ... în schimbul compensării datoriei pe care societatea o avea față de aceștia (anexează la contestație hotărâre AGA din ...2009).

După operațiunea de dare în plată, asociații, în calitate de proprietari ai imobilelor pe care le-au dobândit în nume propriu, au procedat la revânzarea lor către persoanele fizice fam. .../..., fam. .../..., iar un imobil a rămas în proprietatea asociatului I.

Astfel, raportat la starea de fapt prezentată, petenta consideră certe (indiscutabile) următoarele aspecte relevante d.p.d.v. fiscal:

a) operațiunea de transfer a celor cinci imobile nu s-a făcut prin vânzare (comercială), ci prin operațiunea de dare în plată, unicul scop fiind acela de a stinge o datorie pe care societatea o avea față de asociați, provenită din creditarea pe care aceștia au făcut-o tocmai cu scopul achiziționării de către societate a acestor terenuri;

b) categoria juridică a terenurilor în discuție este cea de -terenuri arabile-, aspect ce rezultă explicit atât din Certificatele de urbanism, cât și din extrasele CF (în extenso) pe care petenta le prezintă în probatoriu la contestație, și din care rezultă explicit faptul că și în prezent aceste terenuri au aceeași categorie de folosință;

c) valoarea la care s-a efectuat stingerea creanței prin dare în plată (compensare) a fost de Y lei (conform “*Actului de transmisiune a dreptului de proprietate cu titlu de dare în plată*” autentificat la notarul public sub nr. .../ ...2009, precum și a fișei contului 2111 terenuri, și a Notei contabile din data de ...2009).

I.2. Referitor la temeiurile de drept;

A. Cu privire la natura juridică a operațiunii de dare în plată, în opinia petentei, această operațiune juridică care are ca scop (scop definit de normele legale de natură civilă din Cod civil) stingerea unei datorii, astfel că această operațiune juridică nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri similară unui contract de vânzare cumpărare, și care s-ar încadra în prevederile legale ale art.128 alin.(1) Cod fiscal, petenta invocând următoarele:

a) D.p.d.v civil, darea în plată este reglementată de art.1100 din vechiul Cod civil (similar art.1492 noul Cod civil), la cap. -executarea obligațiilor-, în sensul în care debitorul unei obligații nu se poate elibera printr-o altă prestație decât cea datorată; totuși, cu acordul creditorului, debitorul se va putea elibera de obligația sa prin transferarea proprietății sau al altui drept.

Ca atare, petenta susține că rezultă din dispozițiile civile două concluzii care nu pot fi puse la îndoială:

- “darea în plată” reprezintă un mijloc de stingere a unei datorii (per a contrario, nu reprezintă plata pentru transferul unui bun sau serviciu din patrimoniul debitorului în cel al creditorului contra unui preț, similar contractelor de vânzare de bunuri);

- obligația debitorului preexistă momentului transferului unui bun astfel că eliberarea ulterioară de datorie a debitorului prin cedarea unui bun nu poate întruni caracteristicile esențiale ale contractelor de vânzare de bunuri, respectiv

caracterul sinalagmatic al acestora, ceea ce înseamnă ca părțile contractante își cunosc de la început drepturile și obligațiile derivate din contract, aceste drepturi și obligații fiind interdependente (definiție DEX: *caracterul sinalagmatic*: care impune obligații reciproce între părțile interesate).

Ori, în cazul dării în plată la momentul constituirii obligației de plată (în cazul de față, creditarea societății), petenta susține că nu există niciun fel de obligație interdependentă a societății față de asociați pentru cedarea acestor bunuri, ci doar o creanță sub forma obligației de plată (stingerea prin plată) la o dată determinată a datoriei rezultată din împrumutul acordat (creditare), aspecte care atât pe formă, cât și pe fond, nu corespund contractului de vânzare de bunuri.

- mai mult, luând în considerare textul legal din Codul civil care reglementează darea în plată, și care stabilește fără echivoc faptul că debitorul se va putea elibera de datoria sa prin această modalitate, doar dacă va vrea creditorul (acesta consimte...), o astfel de "clauză" (riguros juridic, ea fiind o condiție) care ar putea fi agreată de creditor, este calificată d.p.d.v juridic ca una pur potestativă, adică acea condiție a cărui realizare depinde exclusiv de voința uneia din părți, condiție care încalcă flagrant materia contractului de vânzare de bunuri în care, drepturile și obligațiile sunt interdependente, și nu la îndemâna exclusivă a uneia dintre părți în funcție de cum acesta va voi (pentru lămuriri suplimentare cu privire la efectele condiție pur potestative petenta solicită să se aibă în vedere și art.1403 Cod civil, potrivit căruia, obligația contractată sub o condiție suspensivă ce depinde de voința debitorului (creditorului în cazul de față) nu produce niciun efect).

În concluzie, chiar dacă darea în plată prin cedarea unui bun are efect translativ de proprietate către creditor (similar efectelor prevăzute la art.128 alin.(1) Cod fiscal), esența operațiunii este aceea de a stinge în mod valabil o datorie și nicidecum de a efectua livrarea unui bun, acesta neîndeplinind condițiile esențiale de formare valabilă a unui contract sinalagmatic (acordul părților cu privire la drepturile și obligațiile care decurg din acesta).

b) D.p.d.v fiscal, continuând concluzia de la **pct.a)**, art.126 alin.(1) Cod fiscal, stabilește că vor fi operațiuni impozabile cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții, lit.a) operațiuni prevăzute la art.128 - 130 ... respectiv (art.128 - livrarea de bunuri sau art.130 - schimbul de bunuri cu servicii).

Pentru toate motivele arătate în precedent la pct.a), petenta susține că simplul fapt al transferului dreptului de proprietate a terenurilor către asociați nu este suficient pentru a califica operațiunea de dare în plată ca o livrare de bunuri, atât timp cât aceasta nu se încadrează într-o operațiune economică indicată la art.127 alin.(2) Cod fiscal, respectiv: *activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora sau exploatarea bunurilor*

corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Nefiind îndeplinită condiția de la art.126 alin.(1) lit.a) Cod fiscal, devin incidente dispozițiile de la pct.2 alin.(1) din Normele de aplicare a art.126 Cod fiscal potrivit cărora, *“operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit.a) - d) nu este îndeplinită.*

De altfel, petenta raportându-se la aceleași norme pct.2 alin.(1), arată că livrarea de bunuri la care se referă art.128 alin.(1) Cod fiscal, impune condiția plății, precum și legătura acesteia cu bunul livrat, ceea ce la darea în plată nu există, în primul rând pentru faptul că suma de bani cu care asociații au creditat societatea a fost dată cu un alt scop și nicidecum cu acela de “avans” pentru terenurile care urmau să fie “livrate” ulterior.

B. Cu privire la natura juridică a operațiunii de schimb de bunuri cu servicii reglementată la art.130 Cod fiscal, petenta invocă următoarele:

Potrivit art.130 Cod fiscal, în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Fără a mai relua argumentele de la **pct.A.** prin care a arătat că nu există o livrare de bunuri atât d.p.d.v. civil, cât și fiscal, ci doar o operațiune de stingere a unei datorii, petenta observă că dispoziția legală pe care se întemeiază inspectorii fiscali (art.130 Cod fiscal) nu poate susține caracteristicile esențiale ale contractului de vânzare de bunuri, respectiv caracterul său sinalagmatic, prin care se înțelege existența unor drepturi și obligații reciproce, atât timp cât în cazul de față societatea a cedat către asociați în schimbul datoriei, activele sale, ceea ce conduce la concluzia logică că, societatea nu a primit nimic în schimb.

De asemenea, utilizând aceiași interpretare rațională/logică, petenta consideră că nu poate fi susținută afirmația cum că prețul bunurilor îl constituie tocmai sumele cu care societatea a fost creditată, deoarece la finalizarea operațiunii de dare în plată, aceasta a rămas în fapt și fără acest “preț”, dar și fără bunuri, astfel că nu poate fi susținută ideea unui “schimb”; ce se poate susține în mod rațional este faptul că sume cu care a fost creditată societatea, prin operațiunea juridică a dării în plată și ca efect ex lege (art.1100 din vechiul Cod civil/art.1492 alin.(2) din noul Cod civil), s-au “transformat” în bunuri.

Acest argument care face interperarea logică și rațională a operațiunii analizate are în vedere inclusiv pct.2 alin.(2) din Normele de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, care precizează explicit faptul că:

“în sensul art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune

aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează: lit.a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determina bile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament.”

C. Chiar ignorând toate argumentele prezentate la pct.A-B, petenta arată faptul că terenurile date în plată nu sunt “terenuri construibile” astfel, chiar calificând darea în plată ca o livrare de bunuri, acestea ar fi scutite de TVA în baza art.141 alin.(2) lit.f) din Cod fiscal.

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, sunt scutite de taxă, livrarea oricăror terenuri, cu excepția terenurilor construibile; în acest context, Codul fiscal definește terenul constructibil, orice terenuri amenajate sau neamenajate pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

[art.141 alin.(2) lit.f) Cod fiscal: *următoarele operațiuni sunt de asemenea scutite de taxă ... lit.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 aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Cod fiscal, Normele metodologice (H.G 44/2004) stabilesc la pct.37 alin.(6) faptul că, în aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.

Ori raportat la “*documentul doveditor*” care probează că terenurile date în plată nu au calitatea de “*terenuri construibile*”, în timpul inspecției fiscale precum și a discuția finală din data de ...2014, petenta susține că a prezentat atât “*CertIFICATELE de urbanism*” din care rezultă în mod expres faptul că terenurile în cauză sunt “*arabil în str. ...*”; în acest sens, petenta solicită a se vedea mențiunea de la sec. “*regimul juridic*” din certificatele de urbanism pe care le anexă la contestație, aceiași mențiune rezultând și din extrasele CF prezentate în probatoriu, “*teren arabil*” (dacă aceste mai sunt necesare față de cerința probatorie expres cerută de Normele de aplicare a art.141 alin.(2) lit.f) din Cod fiscal).

De altfel, petenta solicită să se aibă în vedere și faptul că în acele Certificate de urbanism pe care le-a pus la dispoziție, pe lângă faptul că la “*regimul juridic*” se precizează că terenurile sunt arabile, la sec. dedicată “*cererii de emitere a autorizației de construire ...*” la pct.d.2 “*alte avize*” se precizează în mod expres faptul că pentru a se putea construi trebuie: “*...reglementat caracterul arabil...*” al terenurilor, respectiv scoaterea lor din circuitul agricol.

În aceste condiții, petenta susține că este de prisos să mai pună în discuție condițiile din “*legea specială*” (Lg. 50/1991 privind executarea lucrărilor de construcții), conform căreia “*Certificatul de urbanism*” are rol informativ, respectiv informează solicitantul cu privire la regimul juridic al terenului (în cazul de față “*teren arabil*”), precum și ce activități trebuie să parcurgă pentru a deveni construibile, în cazul de față, scoaterea din circuitul agricol, Certificatele de urbanism indicând expres, “*reglementarea caracterului arabil*”.

În sfârșit, petenta arată că Codul fiscal definește terenul construibil acel teren pe care se pot executa lucrări de construcții conform legii speciale, trimiterea implicită fiind făcută la dispozițiile Lg. 50/1991; ori potrivit acesteia din urmă, *executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire (...) emisă în condițiile prezentei legi...*, astfel că potrivit certificatelor de urbanism, primăria municipiului ... certifică că acele terenuri sunt arabile, și că emiterea autorizației de construire (pentru a deveni construibile) trebuie în mod obligatoriu reglementat caracterul arabil.

În concluzie, chiar dacă nu vor fi lua în considerare argumentele inițiale privind darea în plată, petenta solicită să se constate că terenurile în discuție intră sub incidența art.141 alin.(2) Cod fiscal, respectiv sunt scutite de TVA, astfel că pe lângă faptul că societatea nu avea obligația colectării TVA pentru această livrare, nu avea nici obligația emiterii facturii (obligație imputată de inspectorii fiscali prin RIF), conform pct.69 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.155 Cod fiscal.

D. Independent de argumentele anterioare privind lipsa unei tranzacții economice sau a unei tranzacții impozabile cu TVA, petenta pune în discuție acest argument -baza de impozitare-, raportat la constatările inspectorilor fiscali, în speță la faptul că, valoarea impozabilă (baza de impozitare) ar fi valoarea din “catalogul utilizat de notarii publici” adică de X lei și nu valoarea reală la care s-a făcut darea în plată și la care a operat stingerea creanței societății față de asociați, adică la valoarea de Y lei astfel cum rezultă din documentele contabile (fișa contului 2111 terenuri) și cele de compensare (Nota de compensare din ...2009).

În mod necesar, acest aspect trebuie analizat prin prisma art.13 Cod de procedură fiscală, potrivit căruia, interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, astfel că, consecințele firești și logice sunt următoarele:

- a)** grila de valori utilizate de notarii publici are un cu totul alt scop, respectiv acela de a stabili o valoare la care se datorează “*impozitul pe veniturile realizate din cedarea bunurilor*” și nicidecum pentru stabilirea bazei de impozitare a TVA, deci această grilă este destinată notarilor publici și nu organului fiscal;
- b)** organului fiscal îi este “*destinat*” art.137 alin.(1) lit.a) Cod fiscal, potrivit căruia, *baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din (...)*

pentru livrările de bunuri (...) din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor din partea cumpărătorului... .

Petenta susține că dacă organul fiscal are suspiciunea că valoarea nu este cea corectă, acesta trebuia să determine noua valoare prin aplicarea alin.(1) lit.e) de la art.137 Cod fiscal, coroborat cu alin.(1¹), respectiv într-o astfel de situație, *“valoare de piață” înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.*

Iar, în temeiul art.65 alin.(2) Cod de procedură fiscală, potrivit căruia organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatari proprii, să stabilească noua valoare utilizând criteriile prevăzute la art.137 alin.(1¹) Cod fiscal, ori dacă consideră că darea în plată este o “tranzacție artificială” și se impunea o recalificare a acesteia în temeiul art.11 Cod fiscal, să stabilească o “nouă valoare de impozitare” utilizând metodele reglementate la pct.22 din Normele de aplicare a art.11 Cod fiscal.

Petenta arată că a indicat obligațiile organelor fiscale privind motivarea actului administrativ de impunere prin probe și constatari proprii, pentru faptul că nu a negat dreptul inspectorilor fiscali de a face o evaluare a valorii la care s-a realizat darea în plată (deși în lipsa existenței unei operațiuni economice impozabile această evaluare este lipsită de interes), însă acest drept nu poate opera decât în limitele legii; “probe” în materie fiscală sunt cele indicate la art.49 Cod de procedură fiscală, în niciun caz un catalog (neactualizat) utilizat de notarii publici într-un cu totul alt scop nu poate servi drept probă.

Acceptând această situație, în fapt dar și în drept, petenta arată că ar accepta că starea de fapt reală dovedită conform art.64 Cod de procedură fiscală, cu documente justificative, să fie înlocuită cu una nereală bazată pe un înscris care nu este destinat organului fiscal (catalogul notarilor publici), respectiv cu o situație de fapt fiscală fără temei probator potrivit cerințelor de la art.65 alin.(2) Cod de procedură fiscală.

art.64 Cod de procedură fiscală -forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile: documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

E. Cu privire la aplicarea art.11 Cod fiscal, referitor la calificarea dării în plată ca “tranzacție artificială”, petenta susține următoarele:

Potrivit art.11 alin.(1) Cod fiscal, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în

considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate:

a) darea în plată nu are un scop economic în sensul unor activități comerciale a societății, potrivit argumentelor de la pct.A- B, ci scopul de a stinge o datorie a societății față de asociații săi, astfel că dispozițiile art.11 Cod fiscal, nu au aplicabilitate în acesta situație;

b) operațiunea juridică alesă -darea în plată-, îmbracă forma normală și uzuală (reglementată de dispozițiile legale din Codul civil), premisă și nu interzisă de lege astfel că nu poate fi calificată ca fiind “artificială”.

Reîntorcându-se la cele invocate la **pct.I.1**, (din partea de început a contestației), petenta solicită să se observe că societatea a fost constituită cu scopul derulării unui proiect imobiliar, asociații au creditat societatea în scopul achiziționării terenurilor pentru derularea aceluși proiect, astfel că nerealizarea lui conducea la nerealizarea scopului pentru care societatea a fost constituită (scop reținut în RIF însuși de inspectorii fiscali), sumele de bani cu care aceasta a fost creditată urmând a reveni din nou în patrimoniul asociaților; ori, aceste sume nemaexistând, anterior din acestea fiind achiziționate terenurile în discuție, era normal și legal să opereze o dare în plată.

Aplicând principiului libertății de management (gestiune) rezultă că, dreptul fiscal nu poate influența decizia de management (strategia) a operatorului economic prin măsurile dispuse; acest principiu al libertății de management sau altfel numit al non-imixiunii în gestiune de afaceri a agentului economic interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii.

Per a contrario, agenții economici nu au obligația să își seteze afacerile de o manieră care să creeze un maxim de masă impozabilă pentru administrația fiscală, în condițiile în care strategia de afaceri este ghidată de altfel de criterii decât cel al impozitelor generate pentru bugetul statului, și în condițiile în care operațiunile realizate sunt menținute în limitele legalității.

Aplicarea “principiului libertății de management” poate fi limitată doar prin aplicarea criteriilor care vizează: “teoriei actului anormal de gestiune” teorie care într-adevăr are în vedere condițiile indicate la art.11 din Cod fiscal. Însă așa cum deja a arătat, petenta susține că modalitatea juridică și scopul în care și pentru care a fost realizată darea în plată îmbracă cea mai uzuală și banală formă

de manifestare juridică -contractul de dare în plată-, iar pe de altă parte răspunde cel mai bine cerințelor și așteptărilor legitime ale asociațiilor societății.

Fără a intra într-o dezbatere pe marginea acestor terorii, relevante prezentei cauze, referitor la criteriile enunțate anterior, petenta consideră că trebui să se aibă în vedere față de acest argument și teoria libertății de a contracta și de a stabili liber conținutul contractului, teorie care de asemenea se fundamentează pe dispozițiile legale de natură civilă potrivit cărora părțile (contractului) sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri (art.1169 Cod civil - libertatea de a contracta), sau într-o manieră mai generală, pe dispozițiile de la art.12 Cod civil, potrivit cărora, oricine poate dispune liber de bunurile sale, dacă legea nu prevede în mod expres altfel.

I.3. Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii;

Pentru toate motivele de fapt și temeiurile de drept indicate la **I.1** și **I.2**, petenta indică organului de soluționare a contestație, aceleși motive de netemeinicie și nelegalitate și față de suma stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

De asemenea în probatoriu, petenta anexează la contestație, o serie de documente: Contractele de finanțare din ...2007, Certificate de urbanism, Promisiunea de vânzare cumpărare cu SC I, Notificări de vânzare cu TVA, Notificare de reziliere unilaterală a Promisiunii de vânzare cumpărare cu SC I, Hotărârea AGA din ...2009, CF-uri în extenso pentru suprafețele de teren date în plată, Fișa contului 2111- terenuri și Nota contabilă din ...2009.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., prin Decizia de impunere nr. .../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2014 (RIF), au constatat următoarele:

II.1 Referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – TVA;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

În fapt, perioada verificată a fost 01.12.2008 - 30.09.2014.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL a fost constituită și înregistrată la ORC ... în data de ...2007, fiindu-i atribuit numărul

de înregistrare ... și codul unic de înregistrare ... având ca asociați următoarele persoane fizice:

- L, cetățean român, cu cota de participare de ...%;
- B, cetățean român, cu cota de participare de ...%;
- I, cetățean român, cu cota de participare de ...%;
- D, cetățean american, cu cota de participare de ...%.

Obiectul principal de activitate este dezvoltare (promovare) imobiliară
COD CAEN

Pentru realizarea obiectului de activitate al societății în baza contractelor de finanțare întocmite la data de ...2007, prezentate în anexa nr.1 la RIF, asociații au împrumutat societatea comercială cu suma totală de Z lei, astfel:

- L, cu suma de ... lei, reprezentând ...% din total împrumut;
- B, cu suma de ... lei reprezentând ...% din total împrumut;
- I, cu suma de ... lei reprezentând ...% din total împrumut;
- D, cu suma de ... lei reprezentând ...% din total împrumut.

Împrumuturile au fost acordate în numerar.

Cu suma de Z lei societatea a achiziționat ... parcele de teren situate în ... (în zona de case), în vederea dezvoltării unui proiect imobiliar.

La data de ...2009 urmare a Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor ai SC X SRL se încheie în forma autentică actul de transmisiune a dreptului de proprietate cu titlu de dare în plată prin care cele cinci imobile situate în ..., înscrise în CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ... se transferă din proprietate SC X SRL în proprietatea comună indiviză a asociațiilor L în cotă de ...%, B în cotă de ...%, I în cotă de ...% și D în cotă de ...%, în schimbul compensării datoriei de Y lei pe care SC X SRL o avea față de asociați, în baza contractelor de împrumut prin care asociații au împrumutat societatea tocmai pentru cumpararea acestor terenuri.

Valoarea de piață a terenurilor la momentul dării în plată către asociați era de X lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru această operațiune, SC X SRL avea obligația întocmirii facturii conform prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și colectării TVA în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra contrapartidei obținute conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Operațiunea efectuată de SC X SRL la data de ...2009 prin actul de transmisiune a dreptului de proprietate cu titlu de dare în plată, autentificat cu nr. .../...2009, prin care a fost transferat dreptul de proprietate asupra celor ... terenuri către asociații creditor ai societății, cu titlu oneros, este o operațiune care intră în sfera de aplicare a TVA fiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, astfel:

a) este o livrare de bunuri conform art.128-130 efectuată cu plată, conform art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 este considerată livrare de bunuri

transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un bun proprietar. Prin actul de transmisiune a dreptului de proprietate, cu titlu de dare în plată nr. .../ ...2009, a fost transferat dreptul de proprietate a celor ... parcele de teren către asociații creditorilor cu toate atributele dreptului de proprietate, respectiv posesie, dispoziție și folosință. Transferul dreptului de proprietate a fost efectuat cu titlu oneros respectiv în schimbul compensării datoriei de Y lei. Condiția referitoare la plată este îndeplinită existând o legătură directă între operațiune, contrapartida obținută, respectiv compensarea datoriei. În fapt prin această operațiune s-a realizat un schimb prevăzut de art.130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ce a implicat o livrare de bunuri (livrarea terenurilor) în schimbul stingerii împrumutului. Stingerea unei creanțe, respectiv a împrumutului acordat de asociații creditorilor, prin darea în plată a celor ... imobile atrage aplicarea art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În consecință, chiar dacă între părți sunt incidente prevederile art.1100 din Codul Civil, aplicabil în anul 2008, având în vedere convenția încheiată, din punct de vedere fiscal sunt incidente prevederile art.130, baza de impozitare fiind valoarea reală a bunurilor, respectiv valoarea de piață rezultată din Raportul de evaluare globală, respectiv valoarea de X lei. Conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în cazul schimbului prevăzut la art.130, baza de impozitare este valoarea normală. Valoarea reală (normală) a bunurilor este cea stabilită de raportul de expertiză, respectiv valoarea de X lei;

b) Locul livrării este în România conform prevederilor art.132 respectiv acolo unde sunt situate bunurile imobile și sunt puse la dispoziția beneficiarilor asociații creditorilor;

c) Livrarea este efectuată de o persoană impozabilă, respectiv de SC X SRL persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA de la înființare, care a acționat ca atare;

d) Livrarea bunurilor a rezultat din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) respectiv din obiectul de activitate al SC X SRL care s-a constituit tocmai în scopul achizițiilor acestor terenuri și vânzării acestora.

În aceeași zi, ...2009 coproprietarii indivizi - copartajanții L, B, I și D , de comun acord înțeleg ca dreptul de proprietate asupra imobilului înscris în C.F. nr. ... constând în teren arabil intravilan în suprafața de ... mp, să fie atribuit în proprietatea exclusivă a copartajantului I prin acordarea cotei de .../... parte din imobil. Prin actul de partaj nr. .../...2009 încheiat în aceeași zi copartajanții enumerați mai sus ies din indiviziunea deținută asupra imobilului descris anterior cedând întreg drept de proprietate asupra imobilului lui I.

Tot în aceeași zi, respectiv la data de ...2009, coproprietarii indivizi L, identificat cu CNP ..., cu domiciliul în ..., cu cota de participare de ...%, I, identificat cu CNP ..., cu domiciliul în ..., cu cota de participare de ...%, D , cetățean cu domiciliul în ..., fără număr de identificare fiscală în România, cu cota de participare de ...%, B, cu cota de participare de ...%, vând împreună

celelalte ... imobile dobândite prin dare în plată, prin ... contracte de vânzare, la valoarea totală de W lei. De asemenea pentru vânzarea celor ... parcele de teren deținute în coproprietate indiviză de asociații-creditori ai SC X SRL, reprezentată de L, prin cele ... contracte de vânzare niciunul dintre coproprietarii indivizi nu a colectat TVA.

Organele de inspecție fiscală constată în fapt că prin aceste tranzacții interpușe, efectuate toate în data de ...2009, terenurile deținute de SC X SRL, administrată de L, au fost înstrăinate către persoanele fizice terțe ..., căsătorit cu ... și către ... , căsătorită cu ... și către persoana fizică I, fără să se colecteze TVA în sumă de ... lei și să se vireze bugetului de stat acest TVA.

Tranzacția efectuată în data de ...2009, în baza actului de dare în plată, prin care persoanele fizice asociați și creditori, în același timp, ai societății SC X SRL au intrat în proprietatea terenurilor, care ulterior au fost vândute, este o livrare de bunuri.

Conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organul fiscal poate reîncadra forma unei tranzacții astfel încât să fie reflectat conținutul economic al acesteia.

Terenurile tranzacționate în data de ...2009, în baza actului de darea în plată, sunt terenuri construibile, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt ce rezultă din certificatele de urbanism nr. .../...2007, nr. .../...2007, nr..../...2007, nr. ... / ...2007 și nr.../ ...2008, emise de Primăria ... în anul 2007, în scopul obținerii autorizațiilor de construire. SC X SRL a depus la data de ...2008 notificarea prevăzută la art.141 alin.(3) din Codul fiscal, înregistrată sub nr.../...2008, prin care optează la taxarea vânzării imobilelor înscrise în CF ... și CF

Organele de inspecție fiscală au determinat o bază impozabilă de X lei, constituită din contravaloarea livrării de terenuri construibile, așa cum prevede art.137 alin.(1) lit.a), art.11 și art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. TVA a fost stabilită prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile, conform art.140 din Codul fiscal, stabilind un TVA suplimentar în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA suplimentar de plată în sumă totală de ... lei, menționând faptul că situația determinării TVA este prezentată în anexa nr.... la RIF.

De asemenea, pentru nevirarea la termen a diferenței de TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări/dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale în sumă totală de ... lei, din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, respectiv ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

II.2 Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit microîntreprindere;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la înființare societatea s-a declarat ca și plătitoare de impozit pe profit și că în perioada 01.10.2008 - 31.12.2009, SC X SRL declară la organul fiscal prin declarații fiscale formular 100 impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei și achită bugetului de stat suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art.103 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la 31 decembrie a anului fiscal precedent astfel:

- la 31.12.2007, cifra de afaceri realizată a fost de ... lei, ... salariat, nu realizează venituri din consultanță și management, activitatea principală constând în dezvoltare (promovare) imobiliară COD CAEN ..., capitalul social al persoanei juridice este deținut pe persoane fizice, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice;

- la 31.12.2008, cifra de afaceri realizată a fost de ... lei, ... salariat, nu realizează venituri din consultanță și management, capitalul social al persoanei juridice este deținut pe persoane fizice, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că până la data de 31.01.2008, SC X SRL îndeplinește condițiile de microîntreprindere în trimestrul IV 2008 SC X SRL a declarat organului fiscal impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, veniturile realizate în trimestrul IV 2008 au fost de ... lei;

- în anul fiscal 2009, SC X SRL îndeplinește condițiile de microîntreprindere a declarat la organul fiscal impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei.

Din verificările efectuate în perioada supusă controlului echipa de inspecție fiscală constată că la data de ...2009 urmare a Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor ai SC X SRL se încheie în forma autentică actul de transmisiune a dreptului de proprietate cu titlu de dare în plată prin care cele cinci imobile situate în ..., înscrise în CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ... se transferă din proprietate SC X SRL în proprietatea comună indiviză a asociațiilor L în cotă de ...%, B în cotă de ...%, I în cotă de ...% și D în cotă de ...%, în schimbul compensării datoriei de Y lei pe care SC X SRL o avea față de asociații săi. Valoarea de piață a terenurilor la momentul dării în plată către asociații era de X lei, așa cum rezultă și din actul autentic de dare în plată. Pentru această operațiune ce constituie o livrare de bunuri din proprietatea persoanei juridice în schimbul compensării unei datorii, indiferent cine sunt clienții săi, persoana juridică SC X SRL avea obligația să întocmească factură și să

înregistreze veniturile din vânzarea activelor în contul 7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” la valoare de vânzare de X lei, reprezentând valoarea de piață a terenurilor transferate, stabilită prin expertizele camerei notarilor publici pentru anul 2009, așa cum rezultă și actul autentic nr. .../...2009 .

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, după transferul dreptului de proprietate din proprietatea SC X SRL în coproprietatea indiviză a celor 4 asociați, în baza actului autentic de partaj voluntar nr. .../...2009 (anexa nr. ... la RIF), parcela de teren înscrisă în CF nr.... este transmisă în proprietatea exclusivă a asociatului I. Partajul voluntar fiind realizat fără plata vreunei sulte. Valoarea de piață a imobilului ce a făcut obiectul partajului voluntar a fost de ... euro, respectiv ... lei. Persoana juridică SC X SRL este persoană afiliată cu persoanele fizice dobânditoare a cotelor indivize celor ... terenurilor L și B, conform prevederilor art.7 alin.(1) pct.21c lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În aceeași zi, respectiv la data de ...2009, cele ... parcele de teren rămase în coproprietatea indiviză a asociațiilor SC X SRL au fost vândute persoanelor fizice ... și ..., ... și ..., astfel:

- în baza contractului de vânzare cumpărare, autentificat cu nr..../...2009. fost vândută parcela de teren înscrisă în CF ... către soții ... și ..., la prețul de ... lei;
- în baza contractului autentificat cu nr. .../...2009 a fost vândută parcela de teren înscrisă în CF ... către soții ... și ... la prețul de ... lei;
- în baza contractului autentificat cu nr. .../...2009 a fost vândută tot parcela de teren înscrisă în CF ... către soții ... și ... la prețul de ... lei;
- în baza contractului autentificat cu nr. .../...2009 au fost vândute parcele de teren înscrise în CF ... și CF ... către soții ... și ... la prețul de ... lei. Valoarea totală de piață reală a vânzărilor celor ... parcele de teren fiind de W lei.

În condițiile în care SC X SRL ar fi vândut cele ... parcele de teren direct terțelor persoane fizice independente ... și soția ... și ... și soția ... , fără interpunerea asociațiilor (persoane afiliate) ar fi obținut un venit în sumă de W lei.

Astfel că vânzarea de către SC X SRL a celor ... parcele de teren către asociații societății are valoarea de piață de X lei, stabilită conform prevederilor art.11 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare în anul 2009:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;”

În conformitate cu prevederile art.11 din Codul Fiscal alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal pentru stabilirea unui impozit sau a unei taxe autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din analizarea tranzacțiilor care au avut loc în data de ...2009, respectiv darea în plată a celor ... terenuri de către SC X SRL către asociații societății SC X SRL și vânzarea imediată a patru parcele de teren către persoanele fizice terțe ..., ..., ... și ..., organul de control în baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal reîncadrează forma juridică a actului de dare în plată în schimbul compensării datoriilor autentificat cu nr.../...2009, astfel încât să se reflecte conținutul economic, respectiv vânzarea cu titlu oneros a terenurilor menționate anterior, la valoarea de piață de X lei, stabilită pe baza valorilor de expertiză utilizată pentru circulația proprietăților imobiliare.

În conformitate cu prevederile art.214 din OMFP nr.1752/2005, cu aplicare în anul 2009:

“(1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract care atesta transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) veniturile și, respectiv cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate”.

SC X SRL pentru livrarea terenurilor respective realizate prin actul autentic de dare în plată nr.../...2009, nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din cedarea activelor în valoare de X lei (valoare de piață), conform pct.214 din OMFP nr.1752/2005 și nu a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor totale realizate în trimestrul III 2009.

În trimestrul II 2009 SC X SRL a declarat valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor la nivelul impozitului minim în sumă de ... lei.

În trimestrul III 2009 SC X SRL a declarat valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor la nivelul impozitului minim în sumă de ... lei.

Față de impozitul pe venit declarat în trimestrul III 2009 în sumă de ... lei, organul de control a stabilit suplimentar un impozit pe venitul

microîntreprinderilor în sumă de ... lei, venitul realizat în trimestrul III 2009 fiind în sumă de X lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei, menționând faptul că situația determinării impozitului pe venitul microîntreprinderilor este prezentată în anexa nr.... la RIF.

De asemenea, pentru nevirarea la termen a diferenței suplimentare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări/dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale în sumă totală de ... lei, din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor, respectiv ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare a TVA aferentă tranzacției privind transferul dreptului de proprietate al contestatoarei asupra unor terenuri, efectuate prin darea în plată, pentru stingerea unor datorii către asociații societății.

În fapt, SC X SRL a fost constituită și înregistrată la ORC ... în data de ...2007, sub numărul de înregistrare ..., codul unic de înregistrare ... și având ca asociați următoarele persoane fizice:

- L, cetățean român, cu cota de participare de ...%;
- B, cetățean român, cu cota de participare de ...%;
- I, cetățean român, cu cota de participare de ...%;
- D , cetățean american, cu cota de participare de ...%.

Obiectul principal de activitate este dezvoltare (promovare) imobiliară COD CAEN

Pentru realizarea obiectului de activitate al societății în baza contractelor de finanțare întocmite la data de ...2007, asociații au împrumutat societatea comercială cu suma totală de Z lei, astfel:

- L, cu suma de ... lei, reprezentând ...% din total împrumut;
- B, cu suma de ... lei reprezentând ...% din total împrumut;
- I, cu suma de ... lei reprezentând ...% din total împrumut;
- D , cu suma ... lei reprezentând ...% din total împrumut.

Împrumuturile au fost acordate în numerar.

Cu suma de Z lei societatea a achiziționat ... parcele de teren situate în ... (în zona de case), în vederea dezvoltării unui proiect imobiliar.

La data de ...2009 urmare a hotărârii AGA ai SC X SRL se încheie în forma autentică actul de transmisiune a dreptului de proprietate, cu titlu de dare în plată, prin care cele cinci imobile situate în ..., înscrise în CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ... se transferă din proprietate SC X SRL în proprietatea comună indiviză a asociațiilor L în cotă de ...%, B în cotă de ...%, I în cotă de ...% și D în cotă de ...%, în schimbul compensării datoriei de Y lei pe care SC X SRL o avea față de asociați, în baza contractelor de împrumut prin care asociații au împrumutat societatea tocmai pentru cumpararea acestor terenuri.

Valoarea de piață a terenurilor la momentul dării în plată către asociați era de X lei.

În aceeași zi, ...2009 coproprietarii indivizi - copartajații L, B, I și D, de comun acord înțeleg ca dreptul de proprietate asupra imobilului înscris în C.F. nr. ... constând în teren arabil intravilan în suprafața de ... mp, să fie atribuit în proprietatea exclusivă a copartajatului I prin acordarea cotei de .../... parte din imobil. Prin actul de partaj nr. .../...2009 încheiat în aceeași zi copartajații enumerați mai sus ies din indiviziunea deținută asupra imobilului descris anterior cedând întreg drept de proprietate asupra imobilului lui I.

Tot în aceeași zi, respectiv la data de ...2009, coproprietarii indivizi L, identificat cu CNP ..., cu domiciliul în ..., cu cota de participare de ...%, I, identificat cu CNP ..., cu domiciliul în ..., cu cota de participare de ...%, D, cetățean cu domiciliul în ..., fără număr de identificare fiscală în România, cu cota de participare de ...%, B, cu cota de participare de ...%, vând împreună celelalte ... imobile dobândite prin dare în plată, prin ... contracte de vânzare, la valoarea totală de W lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat în fapt că prin aceste tranzacții interpușe, efectuate toate în data de ...2009, terenurile deținute de SC X SRL, administrată de L, au fost înstrăinate către persoanele fizice terțe ..., căsătorit cu ... și către ... , căsătorită cu ... și către persoana fizică I.

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că terenurile tranzacționate în data de ...2009, în baza actului de darea în plată, sunt terenuri construibile, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fapt ce rezultă din certificatele de urbanism nr. .../...2007, nr. .../...2007, nr..../...2007, nr. ... / ...2007 și nr..../ ...2008, emise de Primăria ... în anul 2007, în scopul obținerii autorizațiilor de construire.

De asemenea din actul de dare în plată, autentificat sub nr..../...2009, rezultă că pentru calcularea onorariului notarului public și a taxei pentru serviciul de publicitate imobiliară, s-a luat în calcul valoarea terenului la prețul de ... euro, stabilită conform raportului de evaluare globală întocmit de Camera Notarilor Publici ..., respectiv suma de X lei calculată la cursul BNR din data de ...2009, respectiv ... lei/euro.

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că valoarea de piață a terenurilor la momentul dării în plată către asociați era de X lei reprezentând valoarea de piață a terenurilor transferate.

Organele de inspecție fiscală au determinat o baza impozabilă de X lei, constituită din contravaloarea livrării de terenuri construibile, așa cum prevede art.137 alin.(1) lit.a), art.11 și art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. TVA a fost stabilită prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile, conform art.140 din Codul fiscal, stabilind un TVA suplimentar în sumă de ... lei.

În drept, art.137 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2009, arată:

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

Art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2009, precizează:

“Schimbul de bunuri sau servicii în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

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

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Mai mult, trebuie avute în vedere și prevederile art.67 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“Estimarea bazei de impunere [...]

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”,

coroborate cu prevederile pct.65.2 din Normele metodologice de aplicare a art.67 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG 1050/2004, care precizează:

“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Astfel, organul fiscal are posibilitatea de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Ținând cont de faptul că cumpărătorul nu face o plată efectivă, ci un schimb/compensare, respectiv în contul împrumuturilor acordate de asociații petentei, și primește proprietatea unui imobil, reprezentat de teren construibil, operațiunea intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform art.130 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.137 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale, darea în plată reprezintă operațiunea juridică prin care debitorul execută către creditorul său o altă prestație decât aceea la care s-a obligat la încheierea raportului juridic obligațional, fiind o modalitate de stingere a obligațiilor care duc la realizarea creanței creditorului.

În ceea ce privește efectele pe care le produce, darea în plată stinge datoria întocmai ca și plata. Pentru ca să se producă efectul extinctiv al dării în plată se cere ca, atunci când noua prestație constă în a da un bun individual determinat, cum a fost cazul în speță, cel care făcea darea în plată trebuia să fie proprietarul lucrului care înlocuiește vechea prestație, iar tranzacția să se efectueze la valoarea normală a unui bun/serviciu, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impunere a TVA aferentă tranzacției privind transferul dreptului de proprietate al contestatoarei asupra unor terenuri, efectuate prin darea în plată, pentru stingerea unor împrumuturi acordate de asociații petentei, în mod corect la valoarea de piață, respectiv la valoarea normală a acestuia, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu, valoare care a fost folosită chiar la calcularea onorariului notarului public și a taxei pentru serviciul de publicitate imobiliară, valoare stabilită conform raportului de evaluare globală întocmit de Camera Notarilor Publici

Referitor la cele invocate de petentă, la **pct.I.2. lit.A-E** din prezenta decizie, trebuie menționate următoarele:

A. În ceea ce privește susținerea petentei, cu privire la natura juridică a operațiunii de dare în plată, că operațiune juridică care are ca scop (scop definit de normele legale de natură civilă din Cod civil) stingerea unei datorii, astfel că această operațiune juridică nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri similară unui contract de vânzare cumpărare, și care s-ar încadra în prevederile legale ale art.128 alin.(1) Cod fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

- operațiunea efectuată de SC X SRL la data de ...2009 prin actul de transmisiune a dreptului de proprietate cu titlu de dare în plată, autentificat cu nr..../...2009, prin care a fost transferat dreptul de proprietate asupra celor ... terenuri către asociații creditori ai societății, cu titlu oneros, este o operațiune care intră în sfera de aplicare a TVA, fiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, astfel:

a) este o livrare de bunuri conform art.128-130 efectuată cu plată, conform art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un bun proprietar.

Prin actul de transmisiune a dreptului de proprietate, cu titlu de dare în plată, nr. .../ ...2009, a fost transferat dreptul de proprietate a celor ... parcele de teren către asociații creditorilor cu toate atributele dreptului de proprietate, respectiv posesie, dispoziție și folosință.

Tranferul dreptului de proprietate a fost efectuat cu titlu oneros, respectiv în schimbul compensării datoriei de Y lei. Condiția referitoare la plată este îndeplinită existând o legătură directă între operațiune, contrapartida obținută, respectiv compensarea datoriei.

În fapt, prin această operațiune s-a realizat un schimb prevăzut de art.130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ce a implicat o livrare de bunuri (livrarea terenurilor) în schimbul stingerii împrumutului. Stingerea unei creanțe, respectiv a împrumutului acordat de asociații creditorilor, prin darea în plată a celor ... imobile/terenuri atrage aplicarea art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere fiscal sunt incidente prevederile art.130, baza de impozitare fiind valoarea reală a bunurilor, respectiv valoarea de piață rezultată din Raportul de evaluare globală, respectiv valoarea de X lei. Conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în cazul schimbului prevăzut la art.130, baza de impozitare este valoarea normală;

b) Locul livrării este în România conform prevederilor art.132, respectiv acolo unde sunt situate bunurile imobile și sunt puse la dispoziția beneficiarilor asociații creditorilor;

c) Livrarea este efectuată de o persoană impozabilă, respectiv de SC X SRL persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA de la înființare, care a acționat ca atare;

d) Livrarea bunurilor a rezultat din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) respectiv din obiectul de activitate al SC X SRL care s-a constituit tocmai în scopul achizițiilor acestor terenuri și vânzării acestora.

- darea în plată reprezintă operațiunea juridică prin care debitorul execută către creditorul său o altă prestație decât aceea la care s-a obligat la încheierea raportului juridic obligațional, fiind o modalitate de stingere a obligațiilor care duc la realizarea creanței creditorului.

- în ceea ce privește efectele pe care le produce, darea în plată stinge datoria întocmai ca și plata.

B. În ceea ce privește susținerea petentei, cu privire la natura juridică a operațiunii de schimb de bunuri cu servicii reglementată la art.130 Cod fiscal, petenta invocând art.130 Cod fiscal, în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat

o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată, petenta susținând că nu există o livrare de bunuri atât d.p.d.v. civil, cât și fiscal, ci doar o operațiune de stingere a unei datorii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

- operațiunea de dare în plată efectuată de SC X SRL reprezintă în fapt un schimb prevăzut de art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ce a implicat o livrare de bunuri (livrarea terenurilor) în schimbul stingerii împrumutului, respectiv a prestării unui serviciu. Stingerea unei creanțe (respectiv a împrumutului acordat de asociații creditorilor) prin darea în plată a celor ... imobile atrage aplicarea art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În consecință, chiar dacă între părți sunt incidente prevederile art.1100 din Codul Civil,

“ART. 1100 Creditorul nu poate fi silit a primi alt lucru decât acela ce i se datorește, chiar când valoarea lucrului oferit ar fi egală sau mai mare. (Cod civil 1578, 1604, 1683).”

având în vedere convenția încheiată, din punct de vedere fiscal sunt incidente prevederile art.130 din punct de vedere fiscal, baza impozabilă fiind astfel valoarea reală a bunului, iar nu cea stabilită de părți în convenție.

- mai mult trebuie reținut faptul că cumpărătorul nu face o plată efectivă, ci un schimb/compensare, respectiv în contul împrumuturilor acordate de asociații petentei, și primește proprietatea unui imobil, reprezentat de teren construibil, operațiune ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform art.130 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.137 din Codul fiscal.

- pentru ca să se producă efectul extinctiv al dării în plată se cere ca, atunci când noua prestație constă în a da un bun individual determinat, cum a fost cazul în speță, cel care făcea darea în plată trebuia să fie proprietarul lucrului care înlocuiește vechea prestație, iar tranzacția să se efectueze la valoarea normală a unui bun/serviciu, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

Simplificând cele de mai sus la **pct.A.** și **B**, trebuie reținut faptul că atunci când, pentru stingerea unei obligații, este utilizat ca și mijloc de plată acordarea unui bun sau serviciu în schimbul obligației inițiale, și nu folosirea unei sume de bani, vorbim despre darea în plată.

Trebuie avut în vedere faptul că, pentru a se putea efectua darea în plată, este necesar acordul creditorului, în conformitate cu prevederile art.1110 din Codul Civil, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru a sublinia mai bine efectul pe care îl produce darea în plată, la livrarea unui teren construibil de către o societate din România, plătitoare de TVA, în vederea stingerii unei obligații către un creditor din România, utilizând ca și mijloc de plată darea în plată, reiese faptul că, în urma acceptului creditorului de a efectua schimbul prin transferul dreptului de proprietate asupra

terenului, în contrapartida creanței pe care o are de încasat, rezultă o vânzare căreia îi sunt aplicabile reglementările legale din perspectivă juridică, contabilă și fiscală.

Din perspectiva contabilă, prin intermediul acestui mijloc de plată, și anume darea în plată se realizează stingerea creanței inițiale prin bunul livrat.

Din perspectivă juridică, se încheie un contract de dare în plată, al cărui obiectiv este stingerea obligației inițiale prin bunul livrat.

Din perspectivă fiscală, din punct de vedere a TVA , operațiunea:

– are un caracter economic, deoarece se efectuează cu plată, chiar dacă practic se realizează o compensare între obligația inițială și creanța aferentă bunului livrat ca urmare a contractului în plată;

– operațiunea care se realizeze este în sfera de aplicare a TVA, întrucât este imposibilă fiind îndeplinind cumulativ toate cele 4 condiții:

- operațiunea reprezintă o livrare de bunuri în sfera de aplicare a taxei, fiind considerată ca efectuată cu plată;
- locul de livrare a bunurilor este în România, în ceea ce privește locul livrării de bunuri;
- livrare bunurilor este realizată de o persoană imposibilă care acționează în consecință;
- livrarea bunurilor este rezultatul unei activități economice.

– emiterea facturii este obligatorie întrucât se aplică regimul normal de taxare, aspect reglementat detaliat prin art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

C. În ceea ce privește susținerea petentei, chiar ignorând toate argumentele prezentate la pct.A-B, că terenurile date în plată nu sunt “terenuri construibile” astfel, chiar calificând darea în plată ca o livrare de bunuri, acestea ar fi scutite de TVA în baza art.141 alin.(2) lit.f) din Cod fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- cu privire la caracterul de terenuri construibile, organul de inspecție fiscală a arătat că au fost prezentate în timpul controlului certificatele de urbanism nr. ... / ...2007, nr. ... / ...2007, nr. ... / ...2007, nr.... / ...2007 și nr. ... / ...2008 (prezentate în anexa nr. ... la RIF), din care rezultă că terenurile sunt cuprinse în Planul Urbanistic General al ..., situate pe ..., iar conform PUZ aprobat prin HCL 183/2003 a fost propusă zonă de locuințe, iar certificatele de urbanism pot fi folosite pentru obținerea autorizațiilor de construire

- organele de inspecție fiscală arată că potrivit certificatelor de urbanism prezentate de către contribuabil rezultă cu certitudine că terenurile sunt construibile, chiar dacă au categoria de folosință arabil, sunt situate în intravilanul municipiului ... pe ..., situate într-o zonă de locuințe;

- conform PUZ aprobat terenurile sunt destinate construirii de locuințe în regim de maxim S/D+P+2E+M/E. Din certificatele de urbanism rezultă că se poate obține autorizație de construire pentru construcții colective de locuințe cu 8 apartamente și amenajare parcare în incintă, chiar dacă categoria de folosință

este "arabil" , din pct.3 « *regimul tehnic* » și pct.4 « *cererea de emitere a autorizației de construire...* » din certificatele de urbanism se certifică caracterul constructibil al respectivelor terenuri ;

- din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile Codului Fiscal care menționează la art.141 alin.(2) lit.f) că: "*este o operațiune scutită fără drept de deducere - 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 aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

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

- ori, din certificatele de urbanism prezentate rezultă cu claritate că terenurile sunt constructibile, pe terenurile respective se pot executa: *construcții pentru locuințe colective cu 8 apartamente în regim de S + P + 2E + E retras, conform HCL nr. 140/2007 și amenajare parcare în incintă*, și în baza cărora petenta putea demara procedura de obținere a autorizațiilor de construire.

- mai mult, chiar dacă petenta invocă faptul că terenul este arabil, acest lucru nu poate fi luat în considerare la soluționarea contestației întrucât organele de inspecție fiscală au avut în vedere reglementările legale specifice și aplicabile speței:

Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construire, care la art. 23 prevede:

"ART.23

(1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.

(2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.

(3) Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii. "

Referitor la Intravilanul localității trebuie reținut faptul că teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.

Intravilanul se poate dezvoltă prin extinderea în extravilan numai pe baza de planuri urbanistice zonale (PUZ), legal aprobate, integrându-se ulterior în Planul urbanistic general (PUG) al localității.

În vederea explicitării termenului de teren constructibil, organele de inspecție fiscală au făcut referire la Ordinul nr. 897/2005, pentru aprobarea

Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol necesare amplasării obiectivelor de investiții, care la art.1 alin.(1) prevede că amplasarea construcțiilor de orice fel și a altor obiective de investiții se face pe terenuri situate în intravilanul localităților, urmând ca scoaterea terenurilor din circuitul agricol pentru obiectivele de investiții să se facă, potrivit alin.(3), al aceluiași Regulament la solicitarea beneficiarilor de investiții.

În conformitate cu art.3 alin.(1) din Regulamentul privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol necesare amplasării obiectivelor de investiții, beneficiarii de investiții pot solicita scoaterea terenurilor din circuitul agricol necesare amplasării obiectivelor de investiții pe baza unei documentații, ce cuprinde, printre altele, cererea pentru aprobarea scoaterii din circuitul agricol, din partea beneficiarului de investiții, contractul de vânzare cumpărare a terenului, planul urbanistic zonal, certificatul de urbanism.

Tot în Ordinul nr. 897/2005 privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol la cap.1 art.1, se prevede:
"Art.1 (1) Amplasarea construcțiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe terenuri situate în intravilanul localităților stabilit conform legii; fac excepție construcțiile prevăzute la alin.(2) și (3) ale art.91 din legea menționată, care pot fi amplasate și pe terenuri situate în extravilanul localităților, cu precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art.92 din aceeași lege."

Potrivit Normelor Metodologice aprobate prin Ordinul Ministerului transportului Construcțiilor și Turismului nr.1430/2005, de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, se prevede:

"Art.57 Terenuri pentru construcții

(1) Prin imobil, în conformitate cu prevederile legii, se înțelege teren și/sau construcții.

(2) Terenurile pentru construcții sunt cuprinse în intravilanul localităților și, în funcție de destinație și utilizare, pot fi:

a) terenuri ocupate - terenurile cu construcții de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajările aferente;

b) terenuri libere - terenurile fără construcții, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajările aferente;

c) terenuri aparent libere - terenurile fără clădiri, asigurând funcțiuni urbane de interes public stabilite și executate în baza prevederilor documentații lor urbanistice legal aprobate (spațiile verzi și de protecție, locuri de joacă pentru copii, trasee ale rețelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protecție aferente -, rezerve pentru lărgirea ori modernizarea căilor de comunicație, etc.). "

HG nr. 525/1996 a cărui domeniu de aplicare îl reprezintă sistemul unitar de norme tehnice și juridice care stă la baza elaborării planurilor de amenajare a teritoriului, planurilor urbanistice, precum și a regulamentelor locale de urbanism la Capitolul 2 "Reguli de baza privind modul de ocupare a terenurilor" art.4 alin.(1) precizează că:

"Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și prezentul regulament."

Nici Legea nr. 50/1991 și nici normele metodologice de aplicare a Legii nr.50/1991 nu disting ca fiind terenuri pentru construcții numai cele care au categoria de folosință: "*curți - construcții*" după scoaterea din circuitul agricol, cu autorizație de construire emisă, ci sunt terenuri pentru construcții și terenurile libere, de orice fel, situate în intravilanul localităților. În cazul unei formulări generale a textului legal, trebuie să-i corespundă o aplicare tot generală, fără a introduce restricții și diferențieri pe care legea nu le instituie expres.

Potrivit art. 23 alin.(3) din Legea 50/1991, se prevede că:

"Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii."

iar HG nr. 525/1996, la art.4 alin.(3) prevede că: "*prin autorizația de construire, terenurile agricole din intravilan se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, conform legii*" .

Din coroborarea celor două texte de lege rezultă că scoaterea din circuitul agricol este obligatorie pentru obținerea autorizației de construire (care autorizează efectiv realizarea construcției), iar autorizația de construire o solicită și obține de regulă investitorul, (cumpărătorul) adică cel care va construi pe acel teren și nu cel care vinde terenul pentru construcții, ceea ce nu înseamnă că terenul asupra căruia s-au făcut lucrări de parcelare în vederea efectuării de construcții noi și care face obiectul unui Plan Urbanistic Zonal cu destinație de locuințe și dotări nu este construibil, întrucât Codul Fiscal la art.141 alin.(2) lit.f) pct.1) definește terenul construibil ca fiind orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot efectua construcții, fără a distinge între cât de amenajat sau neamenajat trebuie să fie un teren pentru ca acesta să fie construibil, ori în speță rezultă indubitabil că este vorba de un teren construibil pe care se pot efectua construcții.

D. În ceea ce privește susținerea petentei, că independent de argumentele anterioare privind lipsa unei tranzacții economice sau a unei tranzacții impozabile cu TVA, petenta pune în discuție - baza de impozitare -, raportat la constatările inspectorilor fiscali, în speță la faptul că, valoarea impozabilă (baza de impozitare) ar fi valoarea din "catalogul utilizat de notarii publici" adică de X lei și nu valoarea reală la care s-a făcut darea în plată și la care a operat stingerea creanței societății față de asociați, adică la valoarea de Y lei, astfel cum rezultă din documentele contabile (fișa contului 2111 terenuri) și cele de compensare

(Nota de compensare din ...2009), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

Baza de impozitare în cadrul schimbului se consideră ca fiind valoarea normală a bunurilor, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiu de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor independent în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

Astfel trebuie reținut și faptul că între părți va avea valoare tranzacția încheiată, chiar dacă s-a constatat că valoarea imobilului este mai mare decât cea a creanței, întrucât este de natura tranzacției ca fiecare parte să renunțe la ceva.

Prin urmare, părțile au fost libere să intituleze cum au vrut actul juridic pe care l-au încheiat, însă din punct de vedere fiscal speței i se aplică dispozițiile art.130 din Legea nr.571/2003, întrucât în fapt a avut loc un schimb de bunuri – creanța în schimbul imobilului, normele prevăzute de Legea nr.571/2003 fiind de drept public, părțile neputând prin convenția lor să treacă peste dispozițiile imperative ale legii.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, în decizia nr. 3166/21.06.2012, în care se reține faptul că: *Un particular nu poate opune însă convenția încheiată cu un alt particular în scopul obținerii unor efecte contrare dispozițiilor legale.*

Același lucru s-a întâmplat și cu taxele notariale și taxele pentru serviciul de publicitate imobiliară, acestea fiind stabilite la valoarea reală a imobilului, pentru care s-a luat în calcul valoarea terenului la prețul de ... euro, stabilită conform normelor legale în baza raportului de evaluare globală întocmit de Camera Notarilor Publici ..., respectiv suma de X lei calculată la cursul BNR din data de ...2009, respectiv ... lei/euro, așa cum reiese din actul de dare în plată, autentificat sub nr..../...2009.

În baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală, în mod legal și corect, au determinat baza impozabilă la TVA pentru cele ... terenuri pentru care s-a realizat transferul dreptului de proprietate de la SC X SRL la asociații săi, și au stabilit ca bază de impozitare la valoarea de piață, valoarea reală a bunurilor în sumă de X lei.

E. În ceea ce privește susținerea petentei, cu privire la aplicarea art.11 Cod fiscal, referitor la calificarea dării în plată ca “tranzacție artificială”:

- darea în plată nu are un scop economic în sensul unor activități comerciale a societății, potrivit argumentelor de la pct.A- B, ci scopul de a stinge o datorie a societății față de asociații săi, astfel că dispozițiile art.11 Cod fiscal, nu au aplicabilitate în această situație;

- operațiunea juridică aleasă -darea în plată-, îmbracă forma normală și uzuală (reglementată de dispozițiile legale din Codul civil), premisă și nu interzisă de lege, astfel că nu poate fi calificată ca fiind “artificială”,

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

- potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:
“*La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”;

- în speță, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de O.G. nr. 92/24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„*ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. în analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“*ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatari proprii.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din O.G. nr. 92/ 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

- din analiza tranzacțiilor care au avut loc în data de ...2009, respectiv darea în plată a celor ... terenuri de către SC X SRL către asociații societății SC X SRL și vânzarea imediată a patru parcele de teren către persoanele fizice terțe ..., ..., ... și ..., organele de inspecție fiscală, în mod legal, în baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal, au reîncadrat forma juridică a actului de dare în plată în schimbul compensării datoriilor, autentificat cu nr. .../ ...2009, astfel încât să reflecte conținutul economic respectiv vânzarea cu titlu oneros a terenurilor menționate anterior, la valoarea de piață de X lei, stabilită pe baza valorilor de expertiză utilizată pentru circulația proprietăților imobiliare;

- astfel, organele de inspecție fiscale au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată, deoarece schimbul de bunuri sau servicii, respectiv când se primește proprietatea unui imobil, fără a se face plata efectivă, intră în sfera de aplicare a art. 130 din Codul Fiscal. Baza de impozitare în cazul schimbului prevăzut, se consideră ca fiind valoarea normală a acestuia, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiu de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu. Chiar dacă între părți sunt incidente prevederile art.969 Cod civil în vigoare la data tranzacției:

“ART. 969

Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.

Ele se pot revoca prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege. (Cod civil 970 și urm.)” ,

având valoare convenția încheiată, din punct de vedere fiscal, se aplică art.130 din Codul fiscal, baza de impozitare fiind valoarea reală a bunului, așa cum a fost de altfel stabilită prin cele două rapoarte de evaluare.

- de altfel, chiar plata taxelor notariale și a taxelor pentru serviciul de publicitate imobiliară au fost stabilite tot la valoarea reală a terenurilor având relevanță în cauză prețul de piață, care aici e cel stabilit de notar.

- e clar că disproporția vădită între prețul stabilit de părți și prețul de piață, estimat prin raportare la probe e un argument suficient în sensul menținerii

constatărilor organelor de inspecție fiscale, iar actul autentificat sub nr. .../ ...2009 nu poate fi invocat de petentă în cazul obținerii unor efecte contrare dispozițiilor legale, chiar dacă părțile convenției și-au construit artificial o situație juridică, aceasta are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele nu și în raport cu statul, normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public, organele fiscale, în mod legal, au apreciat în concret relevanța stărilor fiscale.

- cu atât mai mult, nu a fost încălcată libertatea contractuală, între părți se aplică principiul forței obligatorii a convenției, însă așa cum s-a reținut și mai sus, normele prevăzute de Codul fiscal sunt de drept public, iar părțile nu pot prin convenția lor să treacă peste dispozițiile imperative ale legii.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Decizia nr. 3166/21.06.2012.

Față de cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au determinat o baza impozabilă de X lei, constituită din contravaloarea livrării de terenuri construibile, așa cum prevede art.137 alin.(1) lit.a), art.11 și art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, stabilind un TVA suplimentar în sumă de ... lei TVA, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile, conform art.140 din Codul fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA de plată în sumă totală de ... lei, menționând faptul că situația determinării TVA este prezentată în anexa nr.8 la RIF.

De asemenea referitor la modul de calculul pentru TVA de plată în sumă totală de ... lei, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la modul de calcul pentru TVA, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la modul de calcul a TVA.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare din documentele depuse la contestație în susținerea propriei cauze, nu a prezentat niciun document de natură să combată susținerile și constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit un TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ”,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar de plată.

III.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au inclus în baza de impozitare pentru calculul impozit pe venitul microîntreprinderilor, veniturile din cedarea dreptului de proprietate al contestatoarei asupra unor terenuri, efectuate prin darea în plată, pentru stingerea unor datorii către asociații societății, în condițiile în care petenta nu invoca motive de fapt și de drept referitoare la impozitul pe venitul microîntreprinderilor, reinvocând cele susținute referitor la TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la înființare, societatea s-a declarat ca și plătitoare de impozit pe profit și că în perioada 01.10.2008 - 31.12.2009, SC X SRL declară la organul fiscal prin declarații fiscale formular 100 impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Din verificările efectuate în perioada supusă controlului, echipa de inspecție fiscală constată că la data de ...2009, urmare a Hotărârii Adunării

Generale a Asociațiilor ai SC X SRL, se încheie în forma autentică actul de transmisiune a dreptului de proprietate, cu titlu de dare în plată, prin care cele cinci imobile situate în ..., înscrise în CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ..., CF. ... se transferă din proprietate SC X SRL în proprietatea comună indiviză a asociațiilor L în cotă de ...%, B în cotă de ...%, I în cotă de ...% și D în cotă de ...%, în schimbul compensării datoriei de Y lei pe care SC X SRL o avea față de asociați săi.

Valoarea de piață a terenurilor la momentul dării în plată către asociați era de X lei, așa cum rezultă și din actul autentic de dare în plată.

Pentru această operațiune, ce constituie o livrare de bunuri din proprietatea persoanei juridice în schimbul compensării unei datorii, indiferent cine sunt clienții săi, persoana juridică SC X SRL avea obligația să întocmească factură și să înregistreze veniturile din vânzarea activelor în contul 7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital" la valoare de vânzare de X lei, reprezentând valoarea de piață a terenurilor transferate, stabilită prin expertizele camerei notarilor publici pentru anul 2009, așa cum rezultă și actul autentic nr. .../...2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL pentru livrarea terenurilor respective realizate prin actul autentic de dare în plată nr..../...2009, nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din cedarea activelor în valoare de X lei (valoare de piață), conform pct.214 din OMFP nr.1752/2005 și nu a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor totale realizate în trimestrul III 2009.

Față de impozitul pe venit declarat în trimestrul III 2009 în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei, venitul realizat în trimestrul III 2009 fiind în sumă de X lei, menționând faptul că situația determinării impozitului pe venitul microîntreprinderilor este prezentată în anexa nr.9 la RIF.

În drept, conform art.108 alin.(1) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003, republicată, privind Codul fiscal, care prevede:

„ART. 108 Baza impozabilă

(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă...”

coroborat cu art.107, care arată:

„ART. 107 Cota de impozitare

Cota de impozit pe veniturile microîntreprinderilor este de 3% .”

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței

economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Mai mult, trebuie avute în vedere și prevederile art.67 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Estimarea bazei de impunere [...]”

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”,

coroborate cu prevederile pct.65.2 din Normele metodologice de aplicare a art.67 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG 1050/2004, care precizează:

“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Astfel, organul fiscal are posibilitatea de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Ținând cont de faptul că cumpărătorul nu face o plată efectivă, ci un schimb/compensare, respectiv în contul împrumuturilor acordate de asociații petentei, și primește proprietatea unui imobil, reprezentat de teren constructibil, operațiunea intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform art.130 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.137 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale, darea în plată reprezintă operațiunea juridică prin care debitorul execută către creditorul său o altă prestație decât aceea la care s-a obligat la încheierea raportului juridic obligațional, fiind o modalitate de stingere a obligațiilor care duc la realizarea creanței creditorului.

În ceea ce privește efectele pe care le produce, darea în plată stinge datoria întocmai ca și plata. Pentru ca să se producă efectul extinctiv al dării în plată se cere ca, atunci când noua prestație constă în a da un bun individual

determinat, cum a fost cazul în speță, cel care făcea darea în plată, trebuia să fie proprietarul lucrului care înlocuiește vechea prestație, iar tranzacția să se efectueze la valoarea normală a unui bun/serviciu, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impunere a TVA aferentă tranzacției privind transferul dreptului de proprietate al contestatoarei asupra unor terenuri, efectuate prin darea în plată, pentru stingerea unor împrumuturi acordate de asociații petentei, în mod corect la valoarea de piață, respectiv la valoarea normală a acestuia, respectiv tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu, valoare care a fost folosită chiar la calcularea onorariului notarului public și a taxei pentru serviciul de publicitate imobiliară, valoare stabilită conform raportului de evaluare globală întocmit de Camera Notarilor Publici

De asemenea Conform OMFP nr.1752/2005, cu aplicare în anul 2009, pct.255 și capitolului IV Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor prin utilizarea conturilor din Planul de conturi general Clasa 7 “Conturi de venituri” contul 7583 “Venituri din vanzarea activelor și alte operațiuni de capital” și nu prin utilizarea contului 2111.

În conformitate cu prevederile 214 din OMFP nr. 1752/2005 cu aplicare în anul 2009:

“(1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrărilor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;*
- c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”*

Potrivit principiului contabil general al necompensării prevăzut de OMFP 1752/2005:

“orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Eventualele compensări între creanțe și

datorii ale entității față de același agent economic pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.”

Conform prevederilor Normelor metodologice de aplicare a capitolului IV – Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor - baza impozabilă asupra căreia se aplică cota de 3% este formată din totalul veniturilor trimestriale înregistrate în conturile din casa a 7-a “Conturi de Venituri” .

Prin această modalitate de înregistrare, respectiv prin înregistrarea incorectă a operațiunii prin contul 2111 și nu prin 7583 SC X SRL s-a sustras de la plata obligațiilor fiscale privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, nefiind impozitate veniturile în sumă de X lei.

Pentru a completa perspectiva contabilă, exemplificăm și înregistrările contabile:

- Darea în plată a terenului:

461 “Debitori diverși” = %

7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”

4427 “TVA colectată (terenul este construibil)”

- Scăderea din gestiune a terenului:

6583 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” = 2111 “Terenuri”

- Compensarea prin darea în plată:

4551 “ Acționari/asociați – conturi curente” = 461 “Debitori diverși”

“sau alt cont în care este înregistrată datoria”

Conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”,

reținându-se și faptul că pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”,

coroborate cu pct.49 din Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP nr. 1752 din 17 noiembrie 2005, care precizează: „49. - *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile prevăzute la pct.3 alin.(1) la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, iar entitățile prevăzute la pct.3 alin.(2), numai la întocmirea situațiilor financiare consolidate.”

Astfel că la înstrăinarea celor ... terenuri către asociații săi, societatea a avut obligația să înregistreze în evidența contabilă creanță față de asociați în sumă de X lei (valoarea de piață) în contul 461 concomitent cu înregistrarea veniturilor în contul 7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” pentru activele cedate la valoarea integrală de X lei și ulterior se putea efectua compensarea creanțelor cu datoriile pe care le avea SC X SRL față de asociații, până la concurența celei mai mici sume și scăderea din gestiune a terenurilor livrate.

Față de cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că SC X SRL pentru livrarea terenurilor respective realizate prin actul autentic de dare în plată nr.../...2009, nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile din cedarea activelor în valoare de X lei (valoare de piață), conform pct.214 din OMFP nr.1752/2005 și nu a calculat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei de 3% asupra veniturilor totale realizate în trimestrul III 2009.

În consecință, față de impozitul pe venit declarat în trimestrul III 2009 în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei, venitul realizat în trimestrul III 2009 fiind în sumă de X lei, menționând faptul că situația determinării impozitului pe venitul microîntreprinderilor este prezentată în anexa nr.9 la RIF.

Trebuie reținut și aspectul că referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderii, petenta invocă organului de soluționare a contestație, aceleași motive de netemeinicie și nelegalitate și față de suma stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderii, tot motivele de fapt și temeiurile de drept indicate la **I.1.** și **I.2.**, fără a face trimitere la alte motive de fapt și temeiuri de drept aplicabile impozitului pe veniturile microîntreprinderii.

Ori motivele de fapt și temeiurile de drept indicate la **I.1.** și **I.2.** fost analizate la **pct. III.1.** și nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea referitor la modul de calculul pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei, prin contestația formulată, SC X SRL nu arată alte motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare impozitul pe venitul microîntreprinderilor, astfel organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la modul de calcul a impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare din documentele depuse la contestație în susținerea propriei cauze, nu a prezentat niciun document de natură să combată susținerile și constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit un impozit pe venitul microîntreprinderilor în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ”,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru în sumă de ... lei reprezentând impozit pe venitul microîntreprinderilor.

III.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petiționara nu prezintă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a diferenței de TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au calculat majorări/dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale în sumă totală de ... lei, din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, respectiv ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, pentru nevirarea la termen a diferenței suplimentare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, au calculat majorări/dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, accesorii fiscale în sumă totală de ... lei, din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor, respectiv ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Prin contestația formulată, SC X SRL nu invocă niciun fel motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente TVA și impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază contestația”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că: “2.5. *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală,

reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr. 2906/ 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, în baza referatului nr. ... / ...2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., în baza raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar de plată.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., în baza raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe venit microîntreprindere.

3. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr.../...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., în baza raportului de inspecție fiscală nr.../...2014, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit microîntreprindere.

4. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...