



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr.
privind soluționarea contestației depusă de W

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului X-Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr...cu privire la contestația formulată de W cu sediul în ..., înmatriculată la registrul comerțului sub nr..., având cod unic de înregistrare ..., împotriva Deciziei de impunere nr..., încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice X-Activitatea de inspecție fiscală, prin care s-a stabilit de plată suma totală de ...lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ...lei,
- majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Societatea solicită și anularea Deciziei nr...privind nemodificarea bazei de impunere și a Deciziei de impunere nr...

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.501, respectiv ..., și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului X, respectiv ..., așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. W. contestă Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ..., Decizia de impunere nr..., Decizia de impunere nr...și Decizia nr...privind nemodificarea bazei de impunere, emise de organele de

inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice X –Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

Societatea solicită admiterea contestației și anularea totală a Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de ..., Deciziei de impunere nr...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, Decizia nr...privind nemodificarea bazei de impunere și a Decizia nr...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise de Direcția generală a finanțelor publice X–Activitatea de inspecție fiscală.

Totodată societatea invocă nulitatea absolută a Deciziei de impunere nr...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Deciziei nr...privind nemodificarea bazei de impunere „*în raport de prevederile art.48 din Codul de procedură fiscală, care prevede numai posibilitatea îndreptării erorilor materiale din cuprinsul actului administrativ*”, întrucât „*organul fiscal a emis cele două decizii de mai sus, invocând prevederile art.48 din Codul de procedură fiscală, dar în fapt a ignorat total elementele din Raportul de inspecție fiscală, prevăzute la cap.III și IV din respectivul raport, referitoare la acceptarea la compensare a sumei de ...lei.*”

Societatea consideră că în această situație „*cauza de nulitate absolută este fraudarea legii, organul de control acționând peste prevederile legii, care permite numai corectarea erorilor materiale și nu modificarea pe fond a raportului de inspecție fiscală*” și faptul că „*prin cele două decizii s-a încercat în mod nelegal stabilirea unei obligații de plată suplimentare în sarcina contribuabilului, obligații de plată care nu reflectă conținutul raportului de inspecție fiscală.*”

Societatea precizează că urmare a unei tranzacții din data de 31.12.2008, încheiată cu constructorul B, au stabilit de comun acord rezilierea amiabilă a contractului de execuție a Ansamblului Imobiliar Central din X nr..., W. fiind obligată la plata sumei de ...Euro, din care penalități contractuale în sumă de ...Euro și ...Euro, cu titlu de daune interese, din care ...de euro TVA.

Societatea menționează faptul că „*obligația de ...Euro a fost stinsă, nu în mod direct prin mijlocul juridic al plății, ci în mod indirect, prin intermediul operațiunii juridice a dării în plată, prin actul de dare în plată autentificat sub nr... Prin acest act, W. se obliga să transfere dreptul de proprietate asupra clădirilor aflate în ansamblul rezidențial Central în stadiu de execuție existent împreună cu terenul aferent în suprafață totală de 3.006 mp, acestea fiind evaluate în mod convențional la suma de ...de euro plus TVA, în scopul stingerii creanței.*”

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au „*susținut că respectivul cost de achiziție total al bunurilor înstrăinate este de ...lei, astfel încât există o disproporție vădită între acesta și prețul transferului*

de ...lei, respectiv că prețul de transfer este de circa 14 ori mai mic. Din acest fapt, a rezultat că societatea datorează TVA colectată în valoare de ...lei și majorări de întârziere pentru perioada 26.04.2009-09.07.2009 în sumă de ...lei, ca urmare a acestei disproporții.”

Societatea menționează că „a încheiat această convenție întrucât suma datorată către constructor pentru finalizarea lucrărilor devenise prea oneroasă”, iar „rațiunea încheierii actului de dare în plată și a evaluării convenționale a terenului la suma de ...de euro a fost aceea că stoparea lucrărilor ar fi însemnat o pierdere mai mare pentru societate, pierdere care se putea materializa prin imposibilitatea vânzării acestui ansamblu de locuințe în stadiu respectiv de lucrări sau cel puțin la vânzarea acestuia pentru o sumă derizorie” și consideră că „singura alternativă în vederea ieșirii din respectivul impas a fost aceea a negocierii cu reclamantul, încheierii unui contract de tranzacție cu acesta și a dării în plată a singurului imobil aflat în proprietatea societății, operațiune juridică perfect legală.”

Societatea consideră că „stingerea raporturilor conflictuale dintre părți prin intermediul tranzacției încheiate și a operațiunii juridice de dare în plată nu are ca obiect plata unei sume de bani și nu poate reflecta valoarea de piață a imobilului.”

Societatea precizează că tranzacția încheiată a avut „un scop economic, tinzând la evitarea unor pierderi comerciale intervenite ca urmare a:

- lipsei de lichidități a societății,*
- evitării cheltuielilor legate de litigiul cu constructorul B,*
- lipsei de creditare pe piața bancară care ar fi dus după finalizarea construcției la lipsa clienților pentru apartamentele construite,*
- necesitatea achitării cheltuielilor de întreținere, pază, etc. a imobilului după suspendarea sau finalizarea construcției respective.”*

Societatea consideră că „în condițiile în care organul fiscal a apreciat asupra nivelului tranzacției efectuate, reconsiderând tranzacția respectivă în raport de niște criterii absolut aleatorii”, „s-a contravenit în mod flagrant prevederilor din Constituția României”.

Societatea consideră că „au fost încălcate și prevederile art.1 din Protocolul adițional nr.1 la Convenția pentru apărarea dreptului omului și a libertăților fundamentale din 04.11.1950”, „direct aplicabile în România” respectiv art.1 care stipulează că „orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale.

În susținerea cauzei, societatea invocă decizii emise la Strasbourg de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, respectiv:

- petiția nr.48553/99, Sovtransavto Holding împotriva Ucrainei,*
- decizia nr.11189/84, Societatea S. și T. împotriva Suediei,*
- petiția nr.36677/97, S.A. Dangeville împotriva Franței,*
- dosar nr.38/1994/485/567, Pressos Compania Naviera S.A.*

Societatea solicită „admiterea contestației și anularea totală a Deciziei de impunere nr...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, Deciziei nr...privind nemodificarea bazei de impunere, Deciziei de impunere nr...privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de ...de către organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice X, Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane juridice 3, în temeiul prevederilor art.205 și următoarele din Codul de procedură fiscală, cu consecința anulării măsurii privind achitarea obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA trimestrial în sumă de ...lei și majorări de întârziere pentru perioada 26.04.2009-09.07.2009 în sumă de ...lei.”

De asemenea, societatea solicită „acordarea sumei de ...lei reprezentând soldul sumei negative a TVA la sfârșitul perioadei de raportare, respectiv luna decembrie 2008, conform decontului de TVA nr...din data de ...”

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...și înregistrat sub nr...care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..., organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice X–Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ..., au fost verificate două perioade fiscale:

- perioada octombrie 2008 – decembrie 2008, respectiv trimestrul IV 2008, iar obiectivul inspecției fiscale a fost soluționarea adresei Administrației finanțelor publice X- compartimentul de analiză și risc nr..., prin care s-a solicitat efectuarea inspecției fiscale anticipate a soldului sumei negative a TVA, solicitat la rambursare prin decontul de taxă pe valoarea adăugată înregistrat sub nr...

- perioada ianuarie 2009- martie 2009, respectiv trimestrul I 2009, inspecție parțială privind TVA, din inițiativa organului de inspecție fiscală, în baza avizului de inspecție fiscală nr..., semnat și stampilat de societatea W.

Organele de inspecție fiscală au constatat că W. în baza Autorizației de construire nr...a început construcția unui „Complex rezidențial de locuințe S+P+5/6E și Împrejmuire teren” (Ansamblul Central). Pentru executarea construcției s-a încheiat contractul nr... cu B.

Conform evidențelor contabile, la data de 31.12.2008, valoarea terenului pe care se realizează proiectul era de ...lei, iar valoarea imobilizărilor în curs pentru acest proiect de ...lei, din care suma de ...lei, reprezintă lucrări de construcții facturate de B, pentru care W. și-a dedus TVA aferentă în sumă totală de ...lei.

În data de 31.12.2008, societatea a încheiat o „Tranzacție” cu B, din care rezultă că părțile sunt de acord cu rezilierea amiabilă a contractului

de execuție a Ansamblului Central, cu condiția plății de către W. a sumei de ...Euro.

Prin „Actul adițional la Tranzacția din data de 31.12.2008”, încheiat în aceeași zi, suma stabilită pentru rezilierea pe cale amiabilă a contractului de construcție se modifică la ...Euro, din care:

- ...Euro, penalități contractuale,
- ...Euro + TVA ...Euro, daune interese.

Organele de inspecție fiscală au constatat că părțile care au încheiat „Actul adițional la Tranzacția din data de 31.12.2008”, nu justifică în ce constau diferențele între „daune interese” și „penalități contractuale”, și nu prezintă un mod de calcul al penalităților contractuale, având în vedere faptul că la această dată, W. nu înregistrează niciun fel de plăți restante către B. pentru lucrările executate.

Suma de ...Euro reprezentând „penalități contractuale” a fost achitată integral prin OP...

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stingerea datoriei de ...Euro, reprezentând daune-interese, părțile au convenit prin „Actul adițional la Tranzacția din data de 31.12.2008”, să se facă prin darea în plată a Ansamblului Central, reprezentând *„clădirile aflate în ansamblul rezidențial central în stadiul de execuție existent, certificat de părți prin situațiile de lucrări, împreună cu terenul aferent în suprafață totală de 3.006 mp.”*

Formalitățile pentru darea în plată s-au efectuat prin actul notarial nr..., urmarea căreia W. a emis către B. factura nr..., prin care a consemnat operațiunea de transfer a dreptului de proprietate a terenului și construcției în valoare totală de ...Euro, respectiv ...lei, din care:

- teren: ...Euro/...lei + ...lei /TVA
- imobilizare în curs: ...Euro/...lei + ...lei /TVA.

La aceeași dată, B. a emis factura către W. seria ...nr...cu mențiunea „daune interese conform contract/...=...eur*...lei”, în valoare de ...lei + TVA ...=...lei.

Părțile au procedat la compensarea obligațiilor reciproce rezultate din cele două facturi la nivelul sumei de ...lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările facturate/vândute de B. la valoarea de ...lei, sunt răscumpărate de B, la valoarea de ...lei, respectiv la un preț de circa 15 ori mai mic, astfel că ori valoarea acestora nu este cea reală, ori prețul vânzării este nesincer/neserios.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de vânzare, respectiv ...lei, fără TVA, reprezintă 6.97% din valoarea contabilă/de achiziție a acestor bunuri, respectiv ...lei, prețul vânzării fiind derizoriu, existând o disproporție vădită între acesta și valoarea lucrului vândut, de circa 14 ori mai mică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul vânzării, respectiv ...lei, fără TVA, stabilit „în mod convențional de părți” este 9.16% din valoarea de piață stabilită de expertul evaluator independent, G respectiv ...lei, prin urmare de 11 ori mai mic decât acesta.

În baza valorii stabilite conform „Raportului de evaluare globală” notarul a calculat onorariu și tariful ANCPI. În timpul inspecției fiscale, nu a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, expertiza efectuată de expertul evaluator G.

Organele de inspecție fiscală au constatat că urmare acestei tranzacții, societatea W. nu mai desfășoară activitate, iar rezultatul exercițiului la 31.03.2009 este o pierdere contabilă de ...lei.

Având în vedere prevederile art.67, alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prevederile pct.65.2 din Normele metodologice de aplicare a art.67 alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG.1050/2004, în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere reale a tranzacției privind dreptul de proprietate asupra Ansamblului Central și a obligației fiscale corelative privind TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță sunt aplicabile prevederile art.67 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal. În consecință, baza de impozitare pentru această “tranzacție” au stabilit-o la valoarea costurilor de achiziție efectuate până la data transferului de proprietate, din care au scăzut sumele constituite ca bază de impozitare conform facturii nr..., respectiv:

-teren: ...lei - ...lei = ... lei

-imobilizări în curs: ... lei - ...lei = ... lei

Total: ... lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ...lei, calculată astfel: ...lei*19%=...lei, și majorări de întârziere pentru perioada 26.04.2009-09.07.2009 în sumă de ...lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1). Referitor la solicitarea societății privind anularea Deciziei de impunere nr..., se reține că potrivit art.1 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, se reține că:

“Ordinul ministrului finanțelor publice nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 528 din 19 iunie 2006, se modifică după cum urmează:

- Anexele nr.1 și 2 se modifică și se înlocuiesc cu anexele nr.1 și 2 la prezentul ordin.”

Totodată, în Instrucțiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", se precizează următoarele:

a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiuni de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.[...]

Punctul 2.2.1: acest tabel se completează în cazul în care inspecția fiscală se efectuează pentru soluționarea decontului/deconturilor de taxă pe valoare adăugată cu sumă negativă cu opțiuni de rambursare cu control anticipat și numai dacă s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată."

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiuni de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

De asemenea, se reține că punctul 2.2.1 din "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se completează în cazul în care inspecția fiscală se efectuează pentru soluționarea decontului/deconturilor de taxă pe valoare adăugată cu sumă negativă cu opțiuni de rambursare cu control anticipat și numai dacă s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată."

Din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...și înregistrat sub nr..., paginile 8-9, se reține că soldul sumei negative a TVA solicitat la rambursare este același cu soldul sumei negative a TVA care întrunește condițiile pentru rambursare, respectiv ...lei, astfel că pentru perioada

01.10.2008–31.12.2008, s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr..., potrivit Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, coroborat cu punctul c) din Instrucțiunile de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" - Anexa 2 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, respectiv a Ordinului nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", în care se precizează:

“c) În cazul în care nu se constată diferențe de impozite, taxe sau contribuții suplimentare, precum și accesorii aferente acestora, nu se va întocmi "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală".

Potrivit prevederilor pct.5.4, Cap.2 – „Procedura de soluționare a solicitărilor de rambursare” din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare,

“5.4. În cazul în care cu ocazia inspecției fiscale nu sunt stabilite diferențe față de suma solicitată la rambursare, se întocmește decizia privind nemodificarea bazei de impunere, iar decizia de rambursare a TVA se emite de către compartimentul de specialitate.”

Potrivit acestor dispoziții legale, inspecția fiscală anticipată, efectuată în vederea soluționării solicitărilor de rambursare prin decontul de TVA de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal, **se finalizează fie printr-o decizie de impunere care are și rol de decizie de rambursare a TVA, în situația în care se stabilesc diferențe care influențează suma solicitată la rambursare, fie printr-o decizie de nemodificare a bazei impozabile, în situație contrară.**

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că Decizia de impunere nr...a fost eronat completată la punctul 2.2.1 din "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", întrucât în acest caz, ca urmare a inspecției fiscale efectuate pentru soluționarea decontului de taxă pe valoare adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare cu control anticipat, organele de inspecție fiscală nu au **stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.10.2008–31.12.2008.**

Ținând cont de prevederile invocate, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală prin adresa nr...precizează că în temeiul dispozițiilor art.48 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la îndreptarea erorilor materiale, „Decizia de impunere nr...și Decizia privind nemodificarea bazei de

impunere nr..., înlocuiește” Decizia de impunere nr..., iar corecțiile materiale efectuate vizează forma actului administrativ, fără a se modifica cuantumul creanței fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de ...”, se reține că solicitarea societății de anulare a Deciziei de impunere nr...este întemeiată, fapt pentru care urmează a se anula Decizia de impunere nr...emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului X-Activitatea de inspecție fiscală, urmând ca Direcția generală de soluționare a contestațiilor să se investească cu soluționarea contestației pe fond împotriva Deciziei de impunere nr...

În ceea ce privește solicitarea societății privind nulitatea Deciziei de impunere nr...și a Deciziei nr...privind nemodificarea bazei de impunere, emise de Direcția generală a finanțelor publice a județului X-Activitatea de inspecție fiscală, se reține că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, nulitatea actelor administrative fiscale poate fi atrasă de lipsa următoarelor elemente: numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3).

Astfel, se reține că nulitatea actelor administrative fiscale nu poate fi atrasă de faptul că organele de inspecție fiscală au corectat decizia de impunere inițială, respectiv Decizia de impunere nr...prin emiterea Deciziei de impunere nr...și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..., **întrucât s-a considerat necesară abordarea distinctă a decontului cu opțiune de rambursare.**

Referitor la argumentul societății că în această situație „cauza de nulitate absolută este fraudarea legii, organul de control acționând peste prevederile legii, care permite numai corectarea erorilor materiale și nu modificarea pe fond a raportului de inspecție fiscală”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că obligațiile de plată din Decizia de impunere nr...reflectă conținutul raportului de inspecție fiscală, astfel:

- la cap.VI „Sinteza constatărilor inspecției fiscale” din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...și înregistrat sub nr..., pagina 9, se rețin următoarele:

- TVA stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2009 – 31.03.2009, suma de ...lei,
- obligații fiscale accesorii pentru perioada 26.04.2009–09.07.2009, majorări de întârziere în sumă de ...lei,
- prin Decizia de impunere nr...s-a stabilit TVA suplimentară pentru perioada 01.01.2009–31.03.2009, în sumă de ...lei și majorări de întârziere pentru perioada 26.04.2009–09.07.2009, în sumă de ...lei, astfel că obligațiile de plată sunt aceleași.

Mai mult, argumentul societății că organele de inspecție fiscală „*au ignorat total elementele din Raportul de inspecție fiscală, prevăzute la cap.III și IV din respectivul raport, referitoare la acceptarea la compensare a sumei de ...lei*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din Decizia de impunere nr...se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere suma acceptată la rambursare la calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată recalculată la 31.03.2009, respectiv au calculat majorări de întârziere la suma de ...lei, stabilită ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în trimestrul I 2009, respectiv ...lei, suma negativă a taxei pe valoarea adăugată aferentă trimestrului IV 2008, respectiv ...lei și suma negativă a taxei pe valoarea adăugată aferentă trimestrului I 2009, respectiv ...lei.

În consecință, invocarea nulității actelor administrative fiscale de către societate este neîntemeiată pentru Decizia de impunere nr...și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr...emise de Direcția generală a finanțelor publice a județului X-Activitatea de inspecție fiscală, fapt pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea contestației pe fond împotriva Deciziei de impunere nr...

2). Referitor la suma totală de ...lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ...lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de...lei, **Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste sume, 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 unui teren și construcției aferente aflate în curs de execuție, efectuate prin darea în plată, pentru stingerea unor daune interese, la valoarea înregistrată în contabilitate și nu la valoarea de piață.**

În fapt, W. are ca obiect de activitate „Dezvoltarea (promovarea) imobiliară”.

În baza Autorizației de construire nr...a început construcția unui „Complex rezidențial de locuințe S+P+5/6E și Împrejmuire teren” (Ansamblul

Central), format din 89 apartamente. Pentru executarea construcției s-a încheiat contractul nr...cu B.

Conform evidențelor contabile, la data de 31.12.2008, valoarea terenului pe care se realizează proiectul era de ...lei, iar valoarea imobilizărilor în curs pentru acest proiect de ...lei, din care suma de ...lei, reprezintă lucrări de construcții facturate de B, pentru care W. și-a dedus TVA aferentă în sumă totală de ...lei.

În data de 31.12.2008, societatea a încheiat o „Tranzacție” și „Actul adițional la Tranzacția din data de 31.12.2008”, cu B, din care rezultă că părțile sunt de acord cu rezilierea amiabilă a contractului de execuție a Ansamblului Central, cu condiția plății de către W. a sumei de ...Euro, din care:

- ...Euro, penalități contractuale, care a fost plătită integral prin ordin de plată nr....

- ...Euro + TVA ...Euro, daune interese, pentru stingerea căreia s-a convenit prin „Actul adițional la Tranzacția din data de 31.12.2008”, să se facă prin darea în plată a Ansamblului Central, reprezentând *„clădirile aflate în ansamblul rezidențial central în stadiul de execuție existent, certificat de părți prin situațiile de lucrări, împreună cu terenul aferent în suprafață totală de 3.006 mp.”*

Formalitățile pentru darea în plată s-au efectuat prin actul notarial nr..., urmarea căreia W. a emis către B factura nr..., prin care a consemnat operațiunea de transfer a dreptului de proprietate a terenului și construcției în valoare totală de ...Euro, respectiv ...lei, din care:

- teren: ...Euro/...lei+...lei /TVA

- imobilizare în curs: ...Euro/...lei+...lei /TVA.

La aceeași dată, B. a emis factura către W. seria ...nr...cu mențiunea „daune interese conform contract/...=...eur*...lei”, în valoare de ...lei+TVA ...=...lei.

Părțile au procedat la compensarea obligațiilor reciproce rezultate din cele două facturi la nivelul sumei de ...lei.

Având în vedere prevederile art.67, alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prevederile pct.65.2 din Normele metodologice de aplicare a art.67 alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin HG.1050/2004, în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere reale a tranzacției privind dreptul de proprietate asupra Ansamblului Central și a obligației fiscale corelative privind TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță sunt aplicabile prevederile art.67 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.137 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal. În consecință, baza de impozitare pentru această “tranzacție” au stabilit-o la valoarea costurilor de achiziție efectuate până la data transferului de proprietate, din care au scăzut sumele constituite ca bază de impozitare conform facturii nr..., respectiv:

-teren: ... lei - ...lei = ...lei
-imobilizări în curs: ...lei - ...lei = ... lei

Total: ...lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de ...lei, calculată astfel: ...lei*19% = ...lei, și majorări de întârziere 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, precizează:

“(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.”

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".

Astfel, 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.

Art.67 alin.(2) din O.G. 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 O.G.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. 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- operațiunea de transfer a dreptului de proprietate a terenului și construcției, prin dare în plată efectuată prin actul notarial nr..., la valoarea de ...**lei**+TVA ...lei, stingând astfel datoria de ...Euro, respectiv suma de ...**lei**, reprezentând daune-interese, a avut loc la valoarea totală de ...Euro, respectiv ...lei, la cursul de ...lei, din care:

- teren: ...Euro+TVA, echivalentul a ...lei + ...lei TVA,

- imobilizare în curs: ...Euro+TVA, echivalentul a ...lei + ...lei, TVA.

- valoarea totală conform Raportului de evaluare globală întocmit de expertul evaluator G, este de ...Euro, echivalent a ...**lei**, la cursul de ...lei/euro, din care valoarea terenului de ...Euro/mp, adică ...Euro și valoarea construcțiilor în curs de execuție de ...Euro.

- valoarea totală contabilă/de achiziție la 31.12.2008 era de ...**lei**, din care: teren...lei și imobilizare în curs...lei.

Se reține că invocarea de către societate a deciziilor emise la Strasbourg de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, respectiv:

- petiția nr.48553/99, Sovtransavto Holding împotriva Ucrainei,
- decizia nr.11189/84, Societatea S. și T. împotriva Suediei,
- petiția nr.36677/97, S.A. Dangeville împotriva Franței,
- dosar nr.38/1994/485/567, Pressos Compania Naviera S.A., nu au legătură cu speța.

Având în vedere faptul că cumpărătorul nu face o plată efectivă, ci un schimb/compensare, respectiv în contul „daune-interese”, facturate în plus față de „penalități contractuale”, pentru rezilierea contractului de execuție a lucrărilor de construcție, primește proprietatea unui imobil, reprezentat de teren și clădiri aflate în curs de execuție, 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.

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 întrucât în timpul inspecției fiscale, nu a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală, expertiza efectuată de expert evaluator G, organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere a TVA aferentă tranzacției privind transferul dreptului de proprietate al contestatoarei asupra unui teren și construcției aferente aflate în curs de execuție, efectuate prin darea în plată, pentru stingerea unor daune interese, la valoarea înregistrată în contabilitate și nu 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.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze la stabilirea bazei de impunere a tranzacției la valoarea din contabilitate, ci trebuia să identifice acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, la momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu, 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 trebuia să aibă în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Prin urmare, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr...prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de...**lei**, cu consecința reverificării, de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă, în conformitate cu prevederile art.130 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.137 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, la stabilirea bazei de impunere a tranzacției, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile pct.23 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere prevederile legale aplicabile speței, cât și reținerile din prezenta decizie.

Referitor la majorările de întârziere în valoare de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât urmează să se desființeze Decizia de impunere nr...prin care s-a stabilit TVA suplimentară în valoare de ...lei, se va desființa Decizia de impunere nr...și pentru acest capăt de cerere conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art.130, art.137 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.23 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.67 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 65.2 din Normele metodologice de aplicare a art.67 alin.(2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.1 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, și art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1). Desființarea Deciziei de impunere nr..., referitoare la suma totală de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, majorările de întârziere aferente TVA în sumă de ...lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2). Admiterea contestației formulată de W, privind anularea Deciziei de impunere nr...

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării.