

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 249 din 02.07.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC GP SRL, cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2010, inregistrata sub nr./.....2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de SC GP SRL nr./.....2010, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de2010.

SC GP SRL contesta diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale in suma de D lei, cu consecinta stabilirii TVA de plata in suma de P lei, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de M lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC GP SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC GP SRL, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2009, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./.....2009, nr./.....2009 si nr./.....2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei si la stabilirea TVA suplimentara ramasa de plata in suma de PT lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei.

II. Prin contestatia formulata, SC GP SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr. vvv/zz.zz.2010 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei si majorarile de intarziere aferente, fara a le individualiza, invocand urmatoarele:

1. Referitor la colectarea TVA suplimentara in suma de DC lei pentru punerea la dispozitie in mod gratuit a proprietatii:

Societatea nu detinea dreptul de folosinta si posesie asupra proprietatii, asa cum rezulta din contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. 0000/18.12.2006, intrepretarea organelor de inspectie fiscala fiind una abuziva si contradictorie. In realitate, conform contractului, vanzatoarea SC A SA, si-a retinut drepturile de posesie si folosinta a proprietatii (dreptul de uzufruct) si a transmis societatii doar nuda proprietate, astfel ca, nedobandind posesia si folosinta, nici nu le putea pune la dispozitia altei persoane in mod gratuit.

Astfel, conform art. 480 din Codul civil referitoare la attributele dreptului de proprietate - posesia, folosinta si dispozitia - doar atributul privind dispozitia este intotdeauna exercitat de proprietar, celelalte attribute putand fi exercitate de persoane diferite. Din dezmembrarea celor trei attribute ale proprietatii rezulta dezmembramintele dreptului de proprietate, care reprezinta drepturi reale ale unei persoane asupra bunului altuia, iar semnarea unui contract de vanzare-cumparare nu conduce in mod obligatoriu la transferul tuturor atributelor proprietatii catre noul proprietar.

Potrivit sectiunilor 2.1 si 2.2 din contract, societatea devenea proprietar definitiv al proprietatii doar in masura in care va putea constitui un proiect imobiliar cu destinatie mixta, astfel ca la momentul incheierii contractului societatea a dobandit doar nuda proprietate, partile agreand, din motive financiare, ca posesia si folosinta sa ramana la vanzator, constituindu-se astfel, in mod indirect, un drept de uzufruct asupra proprietatii in favoarea A.

Din acest motiv, sustinerile organelor de control fiscal privind exercitarea de catre proprietar a atributelor dreptului sau in putere deplina si exercitarea de catre alte persoane decat proprietarul a atributelor de posesie si folosinta in baza puterii transmise de proprietar si nicidecum in putere proprie, desi corecte la nivel de principiu, nu sunt aplicabile in speta deoarece cumparatorul nu a dobandit toate attributele dreptului de proprietate, ci doar nuda proprietate.

SC GP SRL considera ca organele de control nu au respectat prevederile art. 105 alin. (1) din Codul de procedura fiscala si nici cele ale art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, neluand in considerare faptul ca la stabilirea pretului de cumparare partile au luat in calcul si posesia si folosinta limitata a vanzatorului asupra proprietatii. In acest fel, posesia si folosinta proprietatii a fost deja negociata la stabilirea pretului de cumparare si a fost reflectata implicit in valoarea acestuia, fiind absurd si lipsit de orice ratiune sa se creada ca societatea ar fi renuntat in mod voluntar la niste venituri substantiale prin oferirea in mod gratuit a dreptului de utilizare.

In subsidiar, chiar si in situatia in care s-ar ajunge la concluzia ca societatea a pus in mod gratuit la dispozitia A proprietatea, societatea apreciaza ca baza de impozitare a fost stabilita in mod eronat intrucat:

- suma de E euro stabilita la sectiunea 7.7 din contract putea fi perceputa doar in situatia in care A nu elibera proprietatea in termenul de 3 luni de la data finalizarii si a fost utilizata de organele fiscale in mod abuziv, fara precizarea temeiului legal in decizia de impunere, contrar Instructiunilor aprobate prin Ordinul nr. 972/2006;

- aceasta suma nu a fost stabilita in conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. c) [respectiv lit. d)] din Codul fiscal, singurele cheltuieli efectuate de societate fiind acelea cu utilitatile, dar care au fost refacturate catre A;

- perioada avuta in vedere nu a fost restransa pana in luna martie 2008, intrucat A a predat dreptul de folosinta in favoarea societatii prin procesul-verbal incheiat in 19 martie 2008, in vederea obtinerii autorizatiilor de demolare a cladirilor;

- dupa aceasta data, nu se poate sustine ca societatea a pus la dispozitia A intreaga proprietate (X1 mp), ci doar partea aferenta cladirilor C15 si C16 (X2 mp), astfel ca suma de E euro/luna trebuia redusa la E_x euro/luna.

2. Referitor la neacceptarea la deducere a TVA in suma de DD lei aferenta cladirilor demolate:

Proprietatea a fost achizitionata in folosul operatiunilor taxabile, in vederea realizarii unui proiect imobiliar cu destinatie mixta, iar refuzarea dreptului de deducere a TVA

aferenta terenului si cladirilor adiacente care formeaza un tot unitar, nu ar avea la baza un temei legal. Astfel, pretul a fost stabilit in considerarea terenului, iar nu a cladirilor, care oricum urmau a fi demolate, nemaiastrand nicio valoare economica, A insasi avand intentia sa le demoleze, asa cum rezulta din certificatul de urbanism nr./135/F/..... din 24.10.2006.

Avand in vedere ca, odata cu aderarea Romaniei la Uniunea Europeana, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie face corp comun cu Directiva 112/2006 transpusa in legislatia nationala, relevanta este decizia din cazul C-461/08 Don Bosco, potrivit careia achizitia unui teren pe care se afla constructii dezafectate, ce urmau a fi demolate constituie o singura operatiune din punct de vedere economic, iar livrarea cladirii este accesorie livrarii principale de teren. Ca atare, si in cazul SC GP SRL obiectul tranzactiei il constituie livrarea terenului si nicidecum livrarea cladirilor adiacente care se intentionau a fi demolate.

Organele de control au procedat nelegal la neacceptarea dreptului de deducere a TVA in suma de DD lei in luna decembrie 2006, desi dreptul de deducere a luat nastere la momentul exigibilitatii si emiterii facturii, in conformitate cu art. 134 alin. (3), art. 145 alin. (1) si art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006. Societatea sustine ca, in luna decembrie 2006, nici nu era incheiat actul aditional prin care se atribuia o valoare distincta terenului si cladirilor adiacente, iar informatiile de care s-au folosit organele fiscale au fost disponibile abia in anul 2008.

De asemenea, societatea invoca si hotararea Curtii din cauza C-465/03 Kretztechnik, conform careia taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii legate de emiterea de actiuni (operatiune care nu este in scopul TVA) este deductibila, pe motiv ca cheltuielile reprezinta o componenta a costului livrarilor care dau drept de deducere, ceea ce, in cazul sau, presupune ca cheltuiala aferenta constructiilor demolate reprezinta o componenta a costului livrarilor viitoare.

In subsidiar, SC GP SRL sustine ca organele fiscale au dat dovada de aplicare inconsecventa a legislatiei privind TVA, retinand doua elemente care se exclud reciproc, respectiv, pe de o parte, nu au recunoscut deductibilitatea aferenta achizitiei cladirilor ulterior demolate, deoarece acestea nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, iar pe de alta parte, au considerat ca societatea trebuie sa colecteze TVA pentru punerea la dispozitie cu titlu gratuit a proprietatii, operatiune asimilata unei prestari de serviciu cu plata, deci o operatiune taxabila.

In aceasta abordare a organelor fiscale, devin evident ca societatea avea dreptul de deducere a taxei la momentul achizitiei, chiar daca ulterior a demolat cladirile.

Mai mult, avand in vedere prevederile referitoare la ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile de capital, asa cum sunt ele reglementate la art. 149 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2008, societatea nici nu era obligata sa-si ajusteze taxa la momentul demolarii cladirilor, intrucat ajustarea se efectueaza doar in cazurile in care nu se aplica regulile referitoare la livrarea sau prestarea catre sine, iar organele fiscale au asimilat punerea proprietatii la dispozitia gratuita a A unei prestari catre sine.

In sfarsit, obligatia implementarii acquis-ului comunitar si aplicarii sale directe, asa cum rezulta din hotararea data in cazul C-26/1962 NV Algemene Transport, implica si aplicarea prevederilor art. 185 alin. (2) din Directiva 112/2006, potrivit carora nu se efectueaza ajustari in cazul distrugerilor de bunuri, iar art. 187 din directiva nu contine nicio prevedere referitoare la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial in cazul in care un bun de capital isi inceteaza existenta.

Cu privire la majorarile de intarziere stabilite, deoarece obligatiile fiscale principale nu sunt fundamentate in fapt si in drept, odata cu anulara acestora se solicita si anulara obligatiilor fiscale accesorii.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC GP SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../1995, detine codul unic de inregistrare si este inregistrata in scopuri de TVA (platitoare de TVA) incepand cu data de1995.

Activitatea principala: inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate, cod CAEN 6820, activitate secundara: lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale, cod CAEN 4520.

Perioada verificata: 01.01.2004-31.12.2009.

Conform raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, in urma verificarii a fost stabilita o diferenta suplimentara de TVA in suma de DT lei, formata din:

- DD lei TVA neacceptata la deducere, aferenta achizitiei de bunuri (cladiri) de la SC AUTIOMATICA SA care au fost demolate si nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, cu drept de deducere, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal;

- (-) DE lei TVA inregistrata eronat drept TVA reportata din perioada fiscala precedenta pentru care nu s-a solicitat rambursare in decontul aferent trim. II 2009 (DE1 lei fata de suma corecta de DE2 lei) si pentru s-a emis dispozitie de masuri in vederea efectuarii corectiei;

- DP lei TVA de rambursat la sfarsitul trim. III 2003, care nu a fost solicitata in cadrul in cadrul termenului legal de presciere;

- DS lei TVA colectata suplimentar pentru servicii impozabile in Romania, prin taxare inversa, conform art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5, art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, pentru care societatea doar si-a dedus taxa, fara sa o colecteze;

- DC lei TVA colectata suplimentar pentru punerea la dispozitie cu titlu gratuit a proprietatii in favoarea SC A, operatiune asimilata unei prestari de servicii cu plata, in conformitate cu art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

In baza acestor constatari a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de DT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S lei si la stabilirea TVA suplimentara ramasa de plata in suma de PT lei si majorari de intarziere aferente in suma de M lei.

Din totalul diferentelor stabilite SC GP SRL contesta in parte decizia de impunere nr. vvv/zz.zz.2010, pentru neacceptarea la deducere a TVA in suma de DD lei si colectarea suplimentara a TVA in suma de DC lei, cu consecinta stabilirii TVA de plata in suma de P lei, precum si majorarile de intarziere in suma de M lei.

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de DC lei

Cauza supusa solutionarii este daca punerea la dispozitie gratuita a unui proprietati imobiliare, pentru care persoana impozabila si-a dedus taxa in momentul achizitiei este asimilata unei prestari de serviciu cu plata, baza impozabila constituind-o valoarea pe care insasi partile au inteles sa o dea utilizarii proprietatii respective.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de DC lei pentru punerea la dispozitia gratuita catre SC A a proprietatii imobiliare situate in, sector x, in suprafata de X3 mp formata din teren si cladiri adiacente.

Proprietatea a fost achizitionata de SC GP SRL de la vanzatoarea SC A in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. oooo/18.12.2006, prin care partile au transferat dreptul de proprietate deplin si exclusiv asupra proprietatii la data semnarii contractului. De la pct. 2.2 din contract reiese ca societatea cumparatoare va dobandi posesia si

folosinta asupra proprietatii in termen de 3 luni de la data finalizarii, respectiv de la data la care este incheiata intre parti notificarea prin care se confirma ca toate conditiile pentru finalizare au fost indeplinite.

Echipa de inspectie fiscala a precizat ca, desi prin contract vanzatoarea si-a rezervat dreptul de a utiliza proprietatea pana la data finalizarii, acest fapt nu influenteaza transferul dreptului de proprietate in integralitatea sa, cumparatoarea devenind proprietarul imobilului chiar din data semnarii contractului - 18 decembrie 2006.

Deoarece SC GP SRL, in calitate de proprietar, a pus la dispozitia vanzatoarei SC A intreaga proprietate imobiliara (teren si constructii), in vederea utilizarii gratuite a acesteia, operatiunea a fost asimilata unei prestari de servicii cu plata. Baza de impozitare a operatiunii a fost insasi intelegerea partilor din contract, conform careia, chiar si in situatia in care este depasita perioada de 3 luni de la data finalizarii, SC A va avea dreptul sa utilizeze proprietatea o perioada suplimentara de o luna, platind chirie de E euro excluzand TVA si utilitatile.

In drept, potrivit art. 128, art. 129 si art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 128. - (1) Prin livrare de bunuri se intelege **orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana**, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia".

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.

(3) **Se considera prestari de servicii cu plata:**

a) **utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri ce nu au legatura cu activitatea sa economica, sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial [...]**".

"Art. 130. - In cazul unei operatiuni care implica *o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata*".

De la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, incepand cu data de 1 ianuarie 2007, sunt aplicabile prevederi similare celor anterior citate, astfel cum au fost modificate si completate prin acte normative ulterioare.

Astfel, conform art. 128, art. 129 si art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri **transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar**".

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.

(4) **Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata** urmatoarele:

a) **utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial [...]**".

"Art. 130. - In cazul unei operatiuni care implica *o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata*".

Din textele legale anterior citate rezulta ca punerea la dispozitia altor persoane a unor bunuri si/sau servicii, pentru a fi utilizate cu titlu gratuit este considerata, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, ca o operatiune asimilata prestarilor de servicii cu plata, in masura in care pentru bunurile/serviciile in cauza taxa aferenta intrarilor a fost dedusa total sau partial.

Din contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. 0000/18.12.2006 rezulta urmatoarele:

- contractul este incheiat intre SC A in calitate de vanzatoare si SC GP SRL in calitate de cumparatoare si are ca obiect **proprietatea imobiliara** situata in Bucuresti,, sector x, **in suprafata de X3 mp, formata din teren si cladiri adiacente** (sectiunea A din contract);

- cumparatoarea este interesata sa cumpere intreaga proprietate, respectiv 100% din proprietate, pentru a dezvolta pe proprietate un proiect imobiliar cu destinatie mixta, cuprinzand zona comerciala, birouri si spatii rezidentiale (sectiunile C si D din contract);

- **vanzatoarea vinde si transfera cumparatoarei, iar cumparatoarea cumpara si primeste de la vanzatoare dreptul de proprietate deplin si exclusiv asupra proprietatii, in schimbul pretului de cumparare** (sectiunea 2.1 din contract);

- pretul de cumparare se ridica la suma de F euro (sectiunea 3.1 din contract);

- **cumparatoarea dobandeste posesia si folosinta asupra proprietatii in termen de 3 luni de la data finalizarii**, fara a fi necesara o alta formalitate pentru intrarea in posesie si utilizare (sectiunea 2.2 din contract);

- data finalizarii inseamna data la care notificarea de finalizare este incheiata de parti, respectiv notificarea prin care partile confirma ca toate conditiile pentru finalizare au fost indeplinite (sectiunea 1.1 din contract);

- conditiile in vederea finalizarii contractului sunt cele mentionate la sectiunea 4 din contract, respectiv finalizarea este conditionata de indeplinirea de catre vanzatoare a urmatoarelor conditii: obtinerea avizului de mediu, eliberarea autorizatiei de demolare, obtinerea PUZ/PUD si a Certificatului de urbanism ce atesta destinatia, semnarea de catre parti a notificarii de finalizare si absenta oricaror incalcarii a declaratiilor, garantiilor si anjamentelor asumate de vanzatoare;

- partile convin ca, daca vanzatoarea nu elibereaza proprietatea in termen de 3 luni de la data finalizarii, aceasta va avea dreptul sa utilizeze proprietatea pe o perioada suplimentara de o luna, platind o chirie in valoare de E euro excluzand TVA si utilitatile (sectiunile 7.6 si 7.7 din contract);

- data tinta a contractului inseamna 9 luni de la data semnarii lui (sectiunea 1.1 din contract);

- in situatia in care conditiile stipulate la sectiunea 4 nu sunt indeplinite inainte de data tinta si finalizarea nu are loc, cumparatoarea, la discretia sa, poate fie sa renunte la aceste conditii, fie sa acorde vanzatoarei o perioada de gratie, fie sa considera contractul rezolvit de drept in baza unui pact comisoriu de gradul 4 (sectiunea 9.1.1 din contract);

- in contract sunt prevazute si alte conditii privind incetarea si raspunderea contractuala (sectiunea 9 din contract).

In baza contractului de vanzare-cumparare, SC A a emis factura nr./18.12.2006 pentru vanzarea proprietatii imobiliare situate in, sector x, in suprafata de X3 mp pentru suma de LF lei (F euro) exclusiv TVA, pentru care cumparatoarea SC GP SRL si-a dedus TVA aferenta, prin metoda taxarii inverse, in suma de TI lei.

Prin actul additional autentificat sub nr. .../06.02.2007 partile au convenit ca pretul contractului de F euro a fost definit ca fiind format din suma de F1 euro reprezentand valoarea terenului in suprafata de X3 mp si suma de F2 euro reprezentand valoarea constructiilor aflate pe acest teren.

In sustinerea contestatiei societatea a prezentat un proces-verbal de predare-primire incheiat in data de 18 martie 2008, din care rezulta ca A a predat GP folosinta unei parti din imobilul situat in sector x, cu exceptia unor suprafete anume precizate (cladirile C15 si C16 si terenurile aferente), numai in scop de demolare. In acest sens, semnarea procesului-verbal nu va putea fi interpretata sau asimilata eliberarii proprietatii in conformitate cu art. 7.6 din contract, nu reprezinta, in niciun caz, notificarea de finalizare pentru a treia rata de pret sau notificarea de finalizare in intregime si A se obliga sa elibereze aceasta proprietate in termen de 3 luni de la data finalizarii in intregime, astfel cum este definita in contract.

Prin contestatia formulata SC GP SRL sustine, in esenta, ca nu putea pune proprietatea la dispozitia gratuita a A intrucat prin contractul de vanzare-cumparare nu a dobandit decat nuda proprietate, iar uzufructul - posesia si folosinta - a fost retinut de catre vanzatoarea A. In subsidiar, contestatoarea sustine ca posesia si folosinta proprietatii a fost negociata la stabilirea pretului de cumparare si a fost reflectata implicit in valoarea acestuia, iar baza de impozitare a fost stabilita in mod eronat.

Aceste sustineri, ca si celelalte, asa cum sunt dezvoltate in motivarea contestatiei, sunt nefondate pentru motivele ce succed:

3.1.1. In primul rand, asa cum rezulta din contractul de vanzare-cumparare nr. 0000/18.12.2006, vanzatoarea SC A a vandut si transferat cumparatoarei, iar SC GP SRL a cumparat si primit de la vanzatoare **dreptul de proprietate deplin si exclusiv asupra proprietatii** in schimbul unui pret, respectiv in schimbul pretului de cumparare in suma de F euro.

In conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, in intelesul taxei pe valoarea adaugata a avut loc o livrare de bunuri, intrucat partile s-au inteles sa transfere dreptul de proprietate deplin si exclusiv asupra proprietatii imobiliare, **caracterul de "deplin si exclusiv" semnificand ca societatea cumparatoare a dobandit proprietatea cu titlu de "plena potestas", adica a dobandit dreptul de proprietate cu toate cele trei atribute - posesia, folosinta si dispozitia - in deplinatatea lor.**

Ca atare, motivatiile organelor de inspectie fiscala privind exercitarea de catre proprietar a atributelor dreptului sau in putere deplina si exercitarea de catre alte persoane decat proprietarul a atributelor de posesie si folosinta in baza puterii transmise de proprietar si nicidecum in putere proprie, pe langa faptul ca sunt corecte la nivel de principiu, asa cum recunoaste si contestatoarea, sunt pe deplin aplicabile si in speta analizata.

Astfel ca, in mod corect, organele de inspectie fiscala au stabilit ca rezervarea, prin insusi contractul de instrainare a proprietatii, a dreptului A de a o utiliza inca o perioada de timp nu poate influenta transferul dreptului de proprietate, care a fost primit de GP de la A cu caracter "**deplin si exclusiv**".

3.1.2. Faptul ca societatea cumparatoare nu a dobandit doar "nuda proprietate" prin tranzactia realizata in baza contractului de vanzare-cumparare nr. 0000/18.12.2006 rezulta neindoielnic si din aceea ca **pretul de cumparare convenit, de F euro, reflecta pretul transferului dreptului de proprietate in integralitatea lui, adica pentru toate cele trei atribute - posesie, folosinta si dispozitie -, cata vreme partile nu au convenit prin contract ca pretul de cumparare acopera doar nuda proprietate, iar posesia si folosinta urmeaza a fi transferate in schimbul unei plati/unor plati ulterioare.** De altfel, chiar societatea contestatoare recunoaste, chiar daca nu o face in mod explicit, ca pretul de cumparare convenit acopera transmiterea dreptului de proprietate cu atributele lui integrale atunci cand sustine ca "**posesia si folosinta proprietatii <<de catre vanzatoare>> a fost deja negociata la stabilirea pretului de cumparare (...), fiind absurd sa se creada ca societatea ar fi renuntat in mod voluntar la niste venituri substantiale prin oferirea in mod gratuit a dreptului de utilizare**".

De altfel, aplicarea acestui rationament al contestatoarei ar implica, *mutatis mutandis*, si faptul ca nici vanzatoarea n-ar fi renuntat la niste venituri substantiale la momentul cedarii celorlalte doua dezmembraminte ale dreptului de proprietate, in conditiile in care doar pentru transmiterea "nudei proprietati" a obtinut un pret de F euro, ceea ce nu este cazul in speta, devenind evidenta lipsa de suport logic a sustinerilor contestatoarei privind achizitionarea prin contractul din 18 decembrie 2006 doar a "nudei proprietati".

Rezulta ca, in fapt, in schimbul pretului de cumparare de F euro cumparatoarea SC GP SRL a dobandit toate cele trei atribute ale dreptului de proprietate asupra imobilului situat in sector x, **iar intrarea ulterioara in posesia si folosinta imobilului respectiv**

nu reprezinta altceva decat o modalitate - atipica - de constituire, prin acelasi contract si cu titlu gratuit, a dreptului de uzufruct in favoarea fostului proprietar SC A, rezultat in urma dezmembrarii atributelor dreptului de proprietate cumparat.

3.1.3. Chiar si in situatia in care s-ar accepta sustinerea contestatoarei privind transmiterea, din punct de vedere juridic, doar a nudei proprietati, urmand ca dezmembramintele dreptului de proprietate reunite sub forma de uzufruct sa fie transmise ulterior (la trei luni de la data finalizarii) se retine ca, in conformitate cu art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel legislativ, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Or, independent de explicatiile de natura teroretica privind atributetele si dezmembramintele dreptului de proprietate si luand in considerare chiar dispozitiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 105 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au analizat tranzactia din punct de vedere economic si, **dand substanta principiului prevalentei economicului asupra juridicului, au constatat ca, in fapt, in schimbul pretului de F euro, societatea contestatoare a achizitionat toate atributetele dreptului de proprietate asupra imobilului in discutie.**

Prin urmare, sustinerea contestatoarei privind asa-zisa nerespectare a prevederilor legale anterior invocate de catre organele de inspectie fiscala apare ca vadit nefondata, in conditiile in care tranzactia a fost analizata din punct de vedere economic si fiscal si nu din punct de vedere strict juridic.

Mai mult, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin livrare de bunuri se intelege **"orice transfer al dreptului de proprietate"**, legislatia fiscala in materie nedistingand cu privire la transmiterea "integrala" sau "ulterioara" a atributelor dreptului de proprietate.

De asemenea, in conformitate cu prevederile art. 134 alin. (3) si (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data realizarii tranzactiei, faptul generator in materia taxei pe valoarea adaugata intervine la data livrarii bunurilor, dar exigibilitatea taxei poate fi anticipata faptului generator si intervine **"la data la care este emisa o factura fiscala, inaintea livrarii de bunuri sau a prestarii de servicii"**.

Reiese ca, transmiterea proprietatii asupra bunurilor din punct de vedere al legislatiei fiscale in materia taxei pe valoarea adaugata nu este echivalenta cu transmiterea proprietatii asupra bunurilor din punct de vedere strict juridic. In acest sens sunt si dispozitiile art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, astfel cum au fost ele modificate dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, fiind suficient transferul dreptului de a dispune de bunuri **"ca si un proprietar"** pentru a considera tranzactia drept livrare de bunuri in intelesul taxei pe valoarea adaugata, **legiutorul nefolosind sintagma "ca proprietar"**.

In acest sens, faptul ca GP a dispus de proprietate "ca si un proprietar" reiese si din incheierea ulterioara a contractelor cu furnizorii de utilitati in nume propriu si refacturarea cheltuielilor catre A, obtinerea autorizatiei de demolare a unei parti a constructiilor si demolarea acestora in nume propriu etc. Aceasta interpretare este intarita si de faptul ca, desi partile au stabilit ca societatea cumparatoare intra in posesia si folosinta proprietatii, intr-un termen de trei

luni de la data finalizării, stabilită, la rândul ei, prin raportare la îndeplinirea anumitor condiții de către societatea vânzătoare înainte de o dată țintă prestabilită, tot partile au convenit *ca societatea cumpărătoare, la discreția sa, poate să opteze pentru renunțarea la aceste condiții, cu alte cuvinte poate să intre în posesia și folosința proprietății oricând dorește*, bineînțeles, sub condiția îndeplinirii propriilor obligații către vânzătoare (plata ratelor de pret și semnarea notificărilor de finalizare a fiecărei rate de pret sau notificării de finalizare în întregime).

3.1.4. SC GP SRL *mai invocă* și ca "posesia și folosința proprietății <<de către vânzătoare>> a fost deja negociată la stabilirea pretului de cumpărare", cu alte cuvinte *ca dreptul de utilizare a proprietății de către A nu a fost gratuit*, de vreme ce "ar fi fost absurd să se creadă că societatea ar fi renunțat în mod voluntar la aceste venituri substanțiale prin oferirea în mod gratuit a dreptului de utilizare".

Pe lângă faptul că această susținere contrazice motivația referitoare la transmiterea doar a atributului de "dispoziție" din dezmembramintele dreptului de proprietate în momentul încheierii contractului, așa cum s-a arătat anterior, ea nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere **dispozițiile exprese ale art. 130 din Codul fiscal**, atât înainte de aderare, cât și după această dată, **în temeiul cărora nu este admisă compensarea operațiunilor (principiul necompensării în materie de TVA)**, astfel ca fiecare persoană impozabilă se consideră că efectuează separat o livrare de bunuri/prestare de servicii, chiar și în situația în care operațiunea realizată implică un schimb reciproc de bunuri și/sau prestări de servicii.

Aplicând aceste prevederi la speta analizată, reiese că, **din perspectiva TVA, au avut loc două tranzacții impozabile, fiecare cu propria bază impozabilă**, respectiv:

- pe de o parte, GP a cumpărat de la A un bun, o proprietate imobiliară, pretul de cumpărare acoperind transferul dreptului de proprietate, deplin și exclusiv, asupra proprietății respective;

- pe de altă parte, GP a pus la dispoziția A proprietatea, pentru a fi utilizată cu titlu gratuit o perioadă de timp, convenită contractual.

O asemenea punere la dispoziție cu titlu gratuit a proprietății **nu reprezintă o reducere de pret** primită de GP de la A în momentul achiziției proprietății, așa cum susține contestatoarea, chiar dacă operațiunea este consemnată într-un singur contract și este posibil să fie influențat negocierea dintre cele două părți. Astfel, în materie de TVA, conform art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal și pct. 22 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în vigoare la data tranzacției, *reducerile de pret "care nu se cuprind în baza de impozitare trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, să fie în beneficiul clientului și sa nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare"*. Or, în speta, eventuala reducere de pret de care ar fi beneficiat cumpărătoarea GP de la vânzătoarea A nu se putea cuprinde în baza de impozitare și reflecta în pretul mai scăzut al tranzacției, întrucât ar fi constituit, în fapt, remunerarea serviciului făcut de GP prin lăsarea la dispoziție gratuită a proprietății, situație ce contravine, în mod evident, reglementărilor în materia taxei pe valoarea adăugată.

Concluzionând pe baza celor prezentate anterior, se reține că, **din momentul primirii dreptului de proprietate deplin și exclusiv** asupra unei proprietăți imobiliare în schimbul sumei de F euro **și deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă**, SC GP SRL a **pus la dispoziție proprietatea, în vederea utilizării gratuite**, altei persoane (fostul proprietar SC A), **situație asimilată de legislația fiscală unei prestări de servicii cu plată, taxabilă cu cota normală de TVA**, după cum prevede expres art. 129 alin. (3) [respectiv alin. (4)] lit. a) din Codul fiscal.

3.1.5. Referitor la determinarea incorectă a marimii bazei de impozitare, invocată în subsidiar de societatea contestatoare, se reține că, potrivit art. 137 alin. (1) lit. c) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din "c) suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru executarea prestarilor de servicii pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (3)".

Ulterior, incepand cu data de 1 ianuarie 2007, dispozitiile art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost ele modificate si completate prevad urmatoarele:

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

b) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensatia aferenta;

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) si (5), pentru transferul prevazut la art. 128 alin. (10) si pentru achizitiile intracomunitare considerate ca fiind cu plata si prevazute la art. 130¹ alin. (2) si (3), pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrarii. In cazul in care bunurile reprezinta active corporale fixe, baza de impozitare se stabileste conform procedurii stabilite prin norme;

d) **pentru operatiunile prevazute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii;**

e) in cazul schimbului prevazut la art. 130 si, **in general**, atunci cand plata se face partial ori integral in natura sau **atunci cand valoarea platii pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera ca fiind valoarea normala pentru respectiva livrare/prestare.** Este considerata ca valoare normala a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumparator, care se afla in stadiul de comercializare unde este efectuata operatiunea, trebuie sa plateasca unui furnizor/prestator independent in interiorul tarii, in momentul in care se realizeaza operatiunea, in conditii de concurenta, pentru a obtine acelasi bun/serviciu".

In baza dispozitiilor legale precitate, organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare a operatiunii pe baza valorii de E euro/luna, **considerata ca fiind o valoare normala pentru punerea la dispozitie in mod gratuit a proprietatii in suprafata de X3 mp, din moment ce insasi partile au evaluat utilizarea proprietatii la suma de E euro lunar excluzand TVA si utilitatile** (sectiunea 7.7 din contract). Numai in situatia in care proprietatea nu era eliberata in termen de o luna, suma de E euro majorata succesiv cu 50% in fiecare luna (adica E^X euro, E^{XX} euro etc.) nu mai era echivalentul unei "valori normale" pentru utilizarea proprietatii, ci capata un caracter prohibitiv si sanctionatoriu pentru eliberarea cu intarziere a proprietatii.

Din acest motiv, apar ca vadit nefondate sustinerile contestatoarei privind utilizarea abuziva a sumei de E euro drept baza de impozitare si nestabilirea acesteia in conformitate cu art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pe baza cheltuielilor cu utilitatile (oricum refacturate cu TVA). De asemenea, neindicarea expresa in decizia de impunere a temeiului legal pentru stabilirea bazei de impozitare nu afecteaza validitatea obligatiilor fiscale stabilite in sarcina contestatoarei, in conditiile in care aceasta "nu a fost vatamata prin imposibilitatea formularii apararii" datorita necunoasterii temeiului legal aplicabil spetei, de vreme ce il invoca in sustinerea contestatiei.

3.1.6. In ceea ce priveste stabilirea incorecta a perioadei si, implicit, a bazei de impozitare pentru punerea la dispozitie gratuita a folosintei proprietatii, SC GP SRL invoca procesul-verbal incheiat in 19 martie 2008, prin care SC A a predat o parte din proprietate, in vederea obtinerii autorizatiilor de demolare a cladirilor. In acest sens, contestatoarea solicita reducerea bazei de impozitare la E_x euro/luna, considerand ca, dupa aceasta data, a pus la dispozitia A doar partea aferenta cladirilor C15 si C16, nedemolabile.

Nici aceasta sustinere nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, fiind combatuta de insasi intelegerea partilor, asa cum rezulta ea din documentele prezentate de insasi societatea contestatoare, si anume:

- **proprietatea lasata la dispozitia A** are intelesul atribuit de parti in expunerea de motive (sectiunea A si sectiunea 1.1 din contract) **si anume o proprietate imobiliara situata in Bucuresti, sector x, Romania, in suprafata de X3 mp, formata din teren si constructii;**

- cumparatoarea GP reintra in posesia si folosinta proprietatii in termen de 3 luni de la data finalizarii, definita ca data la care notificarea de finalizare este incheiata de parti si prin care partile confirma ca toate conditiile pentru finalizare au fost indeplinite;

- prin procesul-verbal de predare-primire incheiat in data de 18 martie 2008 A a predat GP folosinta partiala a proprietatii (cu exceptia partii aferente cladirilor C15 si C16) numai in scop de demolare;

- **partile au convenit expres ca semnarea procesului-verbal nu va putea fi interpretata sau asimilata eliberarii proprietatii in conformitate cu art. 7.6 din contract**, nu reprezinta, in niciun caz, notificarea de finalizare pentru a treia rata de pret sau notificarea de finalizare in intregime si, mai mult, **A se obliga**, *expressis verbis*, **sa elibereze aceasta proprietate in termen de 3 luni de la data finalizarii in intregime, astfel cum este definita in contract.**

Din cele aratate anterior, reiese neindoielnic faptul ca **posesia si folosinta vizeaza intreaga proprietate imobiliara in suprafata de X3 mp, indiferent ca este sau nu ocupata de constructii**, ea urmand a fi eliberata de cea care o utilizeaza - A - in termenul de 3 luni de la data finalizarii, asa cum s-a prevazut in contract. Partile in seile au convenit ca predarea unei suprafete din proprietate s-a facut doar in scopul demolarii constructiilor situate pe acea suprafata, iar aceasta situatie nu poate fi interpretata sau asimilata cu eliberarea proprietatii, **cu alte cuvinte A are in continuare drept de utilizare gratuita si a suprafatei din proprietate eliberata de constructii.**

Prin urmare, pana la finalizarea in intregime a contractului, in intelesul atribuit de parti, SC A **are drept de utilizare gratuita pentru intreaga proprietate imobiliara, indiferent daca este sau nu ocupata de constructii, iar valoarea de E euro/luna este valoarea normala a acestei utilizari**, partile stabilind-o cu titlu de valoare de referinta in considerarea perioadei de utilizare de dupa expirarea termenului de 3 luni de la data finalizarii in intregime a contractului.

Fata de cele anterior prezentate, contestatia SC GP SRL cu privire la nedatorarea TVA in suma de DC lei pentru punerea la dispozitia gratuita a proprietatii imobiliare achizitionate este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de DD lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea cumparatoare poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor cladiri, in conditiile in care acestea nu au fost achizitionate in scopul utilizarii lor in folosul unor operatiuni taxabile viitoare, ci cu scopul declarat de a fi demolate, pe considerentul ca terenul astfel obtinut urmeaza a fi utilizat pentru dezvoltarea unui proiect imobiliar.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de DD lei aferenta cladirilor achizitionate de SC GP SRL in baza contractului de vanzare-cumparare nr. 0000/18.12.2006 incheiat cu SC A, intrucat intentia cumparatorului a fost de a demola cladirile, fara sa le utilizeze in cadrul activitatii sale economice pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Din contractul de vanzare-cumparare rezulta ca societatea a achizitionat proprietatea imobiliara situata in Bucuresti, C....., sector x, in suprafata de X3 mp, formata din teren si cladiri adiacente, pentru pretul de F euro, iar actul aditional autentificat

sub nr./06.02.2007 partile au convenit ca pretul este format din suma de F1 euro reprezentand valoarea terenului in suprafata de X3 mp si suma de F2 euro reprezentand valoarea constructiilor aflate pe acest teren.

Taxa pe valoarea adaugata nedeductibila a fost stabilita tinand cont de valoarea pe care partile au inteles sa o dea constructiilor, inregistrate in contabilitate in contul 212 "Constructii" cu valoarea de LF2 lei si TVA aferenta in suma de DLF2 lei, iar TVA aferenta cladirilor demolate este in suma de DD lei.

In drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data efectuarii operatiunilor:

"Art. 145. - (3) **Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile**, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate.

(6) *In conditiile stabilite prin norme, se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii destinate realizarii operatiunilor prevazute la alin. (3)-(5), efectuate de persoane impozabile inainte de inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, care nu aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152.*

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila *trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:*

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, *cu factura fiscala*, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoană impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. [...]"

Aceste dispozitii se regasesc in formulari similare la art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o *factura* care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

Totodata, conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in

decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Rezulta ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de imobile sau altor bunuri si servicii este conditionat de folosirea acestora in scopul unor operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, in functie de scopul economic urmarit de contribuabil, ca o expresie a principiului prevalentei economicului asupra juridicului consacrat de art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza** sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta **incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

In speta este indubitabil faptul ca SC GP SRL nu a intentionat niciodata sa foloseasca cladirile existente pe terenul achizitionat, ci sa le demoleze, asa cum rezulta din nota explicativa a imputernicitului administratorului societatii din 19.02.2010 si din celelalte documente existente la dosar, respectiv:

- societatea nu a intentionat sa utilizeze cladirile, ci sa le demoleze, in vederea dezvoltarii unui proiect imobiliar mixt, incluzand cladiri de birouri, rezidentiale si galerii comerciale;

- societatea a obtinut autorizatiile de desfiintare nr.05/F/...../.....2007 si nr.16/F/...../.....2008 pentru cladirile existente pe teren, mai putin cladirile de patrimoniu (cladire administrativa cu destinatia de birouri si o hala de productie, care fac parte din);

- lucrarile de demolare au fost contractate de societate cu societati specializate - SC RG SRL si SC EC SRL -, iar in urma demolarilor reziduurile au fost vandute de societate cu factura nr. .../.....2008.

Contestatoarea nu contesta aceasta situatie, dar sustine ca refuzul acordarii deductibilitatii TVA aferenta cladirilor demolate nu are temei legal, tinand cont de jurisprudenta comunitara in materie si de prevederile Directivei 112/2006, ca pretul a fost stabilit in considerarea terenului, cladirile neavand nicio valoare economica si, oricum, legislatia a fost aplicata inconsecvent, deoarece punerea la dispozitie a cladirilor a fost tratata drept operatiune asimilata prestarii de servicii cu plata, taxabila.

Aceste sustineri nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele:

3.2.1. In primul rand, **tranzactia analizata a avut loc** in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. 0000/18.12.2006 si a facturii nr./18.12.2006, **anterior aderarii Romaniei la Uniunea Europeana**, astfel ca **solicitarea privind aplicarea directa a acquis-ului comunitar, prin inlaturarea prevederilor legislatiei fiscale interne, nu are niciun temei legal**. Din acest motiv, eventuala neconcordanta a prevederilor art. 149 din Codul fiscal, astfel cum este el in vigoare dupa data de 1 ianuarie 2007 cu cele ale art. 185 si 187 din Directiva 112/2006 si inlaturarea ei in baza hotararii date de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-26/1962 NV Algemene Transport, invocate in sustinerea cauzei, nu au nicio relevanta in solutionarea cauzei.

In subsidiar, caracterul accesoriu al livrarii cladirilor in raport cu livrarea terenului si considerarea operatiunii ca fiind o operatiune unica de livrare a unui teren pe care se afla constructii dezafectate, invocate in baza interpretarii date de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-461/08 Don Bosco nu sunt aplicabile spetei, asa cum rezulta din analiza hotararii respective.

Astfel, litigiul analizat de Curte a pornit de la prevederea din legislatia fiscala olandeza, potrivit careia operatiunile de livrari de bunuri imobile supuse TVA sunt scutite de taxele de transfer percepute pentru impozitarea operatiunilor juridice. In baza acestei prevederi, cumparatorul Don Bosco a contestat decizia administratiei fiscale de percepere a taxelor de transfer pe motiv ca operatiunea nu este supusa TVA, invocand faptul ca platise TVA la achizitia unui parcele de teren pe care se aflau doua cladiri deteriorate si pe care intentiona sa le demoleze, iar acesta operatiune constituie o livrare de bunuri supusa TVA.

Din hotararea Curtii reiese ca aceasta a fost investita sa se pronunte cu privire la scutirea sau nu de TVA pentru o operatiune constand in livrarea unui teren pe care se afla o cladire ce trebuie demolata, pentru ridicarea unei noi constructii pe teren si a carei demolare a inceput deja inainte de livrare.

Rezulta ca **instanta comunitara s-a pronuntat doar cu privire la tratamentul fiscal aplicat operatiunii de livrare de terenuri si constructii** [in sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal si pct. 37 din Normele metodologice din legislatia fiscala din Romania], nu si asupra dreptului de deducere implicat de tranzactia analizata, dovada fiind si solutia adoptata de Curte, potrivit careia **operatiunile de livrare si demolare**, constand in livrarea unui teren pe care se afla o cladire deteriorata **si a carei demolare a inceput inainte de livrare si este asumata de vanzator**, constituie o operatiune unica din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, avand ca obiect livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat constructii.

Mai mult, pentru a pronunta aceasta hotarare, Curtea a luat in considerare prestatiile suplimentare furnizate de vanzatorul bunului imobil (pct. 38 din Hotarare), respectiv faptul ca vanzatorul si-a asumat fata de cumparatorul Don Bosco, obtinerea autorizatiei de demolare si incheierea, pe cheltuiala sa, a contractului cu o intreprindere care a realizat efectiv lucrarile de demolare a cladirilor, cu refacturarea cheltuielilor catre cumparator, mai putin a celor

privind inlaturarea azbestului, care trebuiau adaugate la pretul de cumparare initial (pct. 32, 39 si 40 din Hotarare).

In speta, SC GP SRL a achizitionat de la SC A o proprietate imobiliara formata din teren si cladiri adiacente, care la data realizarii transferului dreptului de proprietate erau inca in stare de functionare (dovada fiind si existenta unor chiriasi la momentul incheierii contractului - anexa privind lista contractelor de inchieriere), chiar daca vanzatoarea intentiona demolarea lor, asa cum rezulta din certificatul de urbanism nr./135/F/...../.....2006.

Din modul de derulare a operatiunilor, *spre deosebire de cauza Don Bosco, unde vanzatorul era cel care s-a ocupat de demolarea cladirilor, incheind un contract in nume propriu cu o intreprindere specializata si a refacturat ulterior cheltuielile de demolare (mai putin cheltuielile cu inlaturarea azbestului, care au ramas in sarcina sa), in cazul GP cumparatorul este cel care s-a ocupat cu demolarea cladirilor, prin obtinerea autorizatiilor de demolare de la Primaria pe numele sau, in calitate de proprietar al cladirilor, incheierea contractelor in nume propriu cu intreprinderile specializate in demolari, primirea facturilor pentru lucrarile de demolare pe numele sau si valorificarea deseurilor rezultate in urma demolarii.*

Ca atare, *nici chiar din perspectiva aplicarii TVA pentru operatiunea de livrare de terenuri si constructii, in speta nu poate fi vorba de o operatiune unica de livrare si de demolare, al carei scop este livrarea de terenuri libere de constructii, in conditiile in care obiectul contractului l-a constituit transmiterea proprietatii asupra unor terenuri si cladiri, individualizate distinct in cadrul tranzactiei* (chiar daca prin act aditional ulterior), *iar vanzatorul nu si-a asumat demolarea cladirilor existente pe teren la momentul incheierii contractului, ceea ce diferentiaza net cazul GP de situatia factuala avuta in vedere de Curtea Europeana de Justitie la pronuntarea hotararii in cazul C-461/08 Don Bosco.*

De asemenea, hotararea Curtii din cauza C-465/03 Kretztechnik nu are relevanta in speta deoarece se refera la deductibilitatea achizitiilor aferente unei emisiuni de actiuni prin care persoana isi majora capitalul in beneficiul activitatii sale economice si nu viza deductibilitatea achizitiilor aferente unor bunuri care nu se utilizeaza in folosul unor operatiuni taxabile.

3.2.2. In al doilea rand, invocarea "lipsei de valoare economica a cladirilor" nu este suficienta pentru justificarea dreptului de deducere intrucat utilizarea economica a cladirilor nu poate fi data doar prin prisma destinatiei terenului de sub cladire, in conditiile in care "valoarea economica" a oricarei achizitii este data doar de intentia cumparatorului, de scopul pe care acesta doreste sa-l atribuie achizitiei sale.

Astfel, in cazul in care terenul si cladirile achizitionate in discutie ar fi facut obiectul unei alte tranzactii, era posibil ca prezumtivul nou cumparator sa intentioneze sa le utilizeze in scopul unor operatiuni taxabile, cum ar fi, spre exemplu, inchirierea spatiilor sau revinderea lor (cu optiune de taxare) ori utilizarea in scopuri administrative, fara a proceda la demolarea constructiilor existente. Or, *contestatoarea insasi a fost cea care a decis sa nu mai utilizeze constructiile in folosul unor operatiuni taxabile viitoare* (exploatare, revanzare etc.), ci a ales sa le desfiinteze prin demolare, fara posibilitatea utilizarii cladirilor in cadrul unei activitati economice generatoare de operatiuni taxabile.

De asemenea, asa cum rezulta din contractul de vanzare-cumparare nr. 0000/18.12.2006, precum si din actul aditional din data de .../06.02.2007, partile au convenit sa atribuie o "valoarea economica" pentru cladirile existente pe teren, defalcand pretul de cumparare de F euro ca fiind format din suma de F1 euro reprezentand valoarea terenului in suprafata de X3 mp si suma de F2 euro reprezentand valoarea constructiilor aflate pe acest teren. Or, legislatia fiscala prevede ca *este obligatia persoanei impozabile care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea*

deducerii, cu alte cuvinte ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia alocarii integrale a achizitiilor pentru care solicita deducerea in folosul unor operatiuni taxabile, ceea ce nu este cazul in speta.

Mai mult, lipsa oricarei valori economice a cladirilor este contrazisa de faptul ca pe teren exista cladiri de patrimoniu, care nu pot fi demolate si sunt inca la dispozitia vanzatoarei SC A si care figureaza ca valori patrimoniale in evidentele contabile ale societatii.

3.2.3. SC GP SRL invoca si aplicarea inconsecventa a legislatiei fiscale si solicita recunoasterea deductibilitatii TVA aferenta achizitiei cladirilor pe motiv ca au fost folosite pentru punerea la dispozitie cu titlu gratuit a proprietatii, operatiune asimilata unei prestari de serviciu cu plata, taxabila, chiar daca ulterior cladirile au fost demolate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca obiectul punerii la dispozitia gratuita a SC A **il constituie proprietatea imobiliara in intregul ei si nicidecum cladirile existente pe teren, dovada concludenta fiind faptul ca demolarea cladirilor nu a condus la eliberarea proprietatii respective.**

Asa cum s-a retinut si la subpct. 3.1.6 din prezenta decizie, prin procesul-verbal de predare-primire incheiat in data de 18 martie 2008 partile au convenit expres ca semnarea acestuia nu va putea fi interpretata sau asimilata eliberarii proprietatii in conformitate cu art. 7.6 din contract, nu reprezinta, in niciun caz, notificarea de finalizare pentru a treia rata de pret sau notificarea de finalizare in intregime si, mai mult, A se obliga, *expressis verbis*, sa elibereze aceasta proprietate in termen de 3 luni de la data finalizarii in intregime, astfel cum este definita in contract.

Or, in conditiile in care **posesia si folosinta vizeaza intreaga proprietate imobiliara in suprafata de X3 mp, indiferent ca este sau nu ocupata de constructii, iar demolarea constructiilor nu a influentat in niciun fel aceasta situatie, A avand in continuare drept de utilizarea gratuita a proprietatii in intregul ei pana in momentul predarii, nu se poate sustine ca respectivele cladiri au fost folosite in scopul unor operatiuni taxabile.**

In consecinta, avand in vedere ca din analiza sustinerilor invocate de contestatoare nu au rezultat alte aspecte care sa demonstreze ca au fost realizate operatiuni taxabile prin utilizarea cladirilor, contestatia SC GP SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru capatul de cerere privind TVA in suma de DD lei.

3.3. Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de M lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorarile de intarziere aferente TVA, in conditiile in care in conditiile in care in sarcina contribuabilei s-a retinut ca fiind datorat debitul principal stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010 organele fiscale au stabilit majorari de intarziere in suma de M lei, accesorii aferente diferentei suplimentare de TVA in suma de PT lei.

Prin contestatia formulata SC GP SRL contesta integral cuantumul majorarilor de intarziere stabilite de organele de inspectie fiscala.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta** si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 - 3.2 din prezenta decizie potrivit carora contestatoarea datoreaza TVA stabilita ca diferenta de plata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente in suma de M lei, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Mai mult, societatea a contestat majorarile de intarziere, fara sa le cuantifice, in conditiile in care nu a contestat decat partial debitul stabilit in urma inspectiei fiscale.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) si alin. (4) [fost alin. (3)] lit. a), art. 130, art. 137 alin. (1) lit. e), art. 145 alin. (2) [fost alin. (3)] lit. a) si alin. (4) [fost alin. (6)], art. 146 alin. (1) lit. a) [fost art. 145 alin. (8) lit. a)] si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 105 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC GP SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y, pentru diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale in suma de **D lei**, cu consecinta stabilirii TVA de plata in suma de **P lei**, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de **M lei**.

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