

DECIZIE nr. 259/27.02.2017

privind contestația formulată de X S.A.
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. /24.08.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin cu adresa nr. /18.08.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. /24.08.2016, asupra contestației formulate de

X S.A.,
jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr. /08.08.2016, la Activitatea de Inspecție Fiscală Caraș-Severin sub nr. /09.08.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. /24.08.2016.

Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS /05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS /05.07.2016 emise de A.J.F.P. Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând admiterea contestației, și pe cale de consecință anularea în totalitate a actelor contestate.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta X S.A., împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS /05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de **xxxxxxlei** reprezentând:

- impozit pe profit in suma de xxxxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit in suma de xxxxxx lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit in suma de xxxxxx lei;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxxxxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA in suma de xxxxxx lei;
- penalități de întârziere aferente TVA in suma de xxxxxxxx lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, D-na D.A, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta prin reprezentantul său legal contestă Decizia de impunere nr. F-CS/05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS/05.07.2016 de către Activitatea de Inspecție Fiscală Caraș-Severin, solicitând admiterea contestației, și pe cale de consecință anularea în totalitate a actelor contestate, pentru următoarele motive:

La punctual 1 petenta face o prezentare succintă a constatărilor organelor de inspecție fiscală cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate urmată de prezentarea detaliată pe fiecare capat de cerere a motivelor de nelegalitate a actelor fiscale contestate după cum urmează:

A. În ceea ce privește impozitul pe profit:

A.1. Cu privire la momentul recunoașterii veniturilor din vânzarea imobilelor:

Prezintă analiza întreprinsă de către echipa de inspecție fiscală și concluzia acestora asupra situației întocmită de petentă, indicând în cuprinsul acestui capat de cerere motivele de nelegalitate a acesteia și anume

La sediul materiei petenta invocă prevederile pct. 258 alin. (2) și (3) din OMFP nr. 3055/2009 și pct. 441 și 442 din OMFP nr. 1802/2014, făcând referire la principiile generale de drept *specialia generalibus derogant* și *generalia specialibus non derogant*, precizând că „dispozițiile speciale ale art. 258 alin. (3) sunt aplicabile cu prioritate în cazul particular al promisiunilor de vânzare – cumpărare și este inadmisibil ca norma generală (din art. 258 alin. (1) și (2)) să fie extrapolată în acest caz particular, al promisiunilor de vânzare, pentru care există o dispoziție specială derogatorie de la regula generală.”

Analizând condițiile generale prevăzute la alin. (2) al art. 258 din OMFP nr. 3055/2009, petenta concluzionează că în situația particulară a promisiunilor de vânzare – cumpărare nu se impunea nici chiar înregistrarea contabilă și fiscală a veniturilor la momentul predării imobilelor către promitenții – cumpărători, pentru următoarele motivele enumerate în contestație.

Pe de altă parte, petenta subliniază faptul că veniturile decurgând dintr-o livrare de bunuri nu pot fi înregistrate în contabilitate decât odată cu descărcarea bunului vândut din gestiunea vânzătorului, astfel că prin raportare la art. 19 alin.

1 din Codul fiscal (pct. 12 din Norme) „pe perioada de executare a unei simple promisiuni de vânzare – cumpărare este juridic și contabil imposibil ca bunul imobil să iasă din gestiunea dezvoltatorului în virtutea dispozițiilor Titlului IX din Codul fiscal privind impozitele și taxele locale”.

Astfel, în opinia petentei, atâta timp cât imobilul nu este radiat din rolul său fiscal la Direcția Venituri a Primăriei (radiere operată prin prezentarea contractului autentic de vânzare), dezvoltatorul are „obligația legală de a menține bunul respectiv în gestiunea sa internă și nu există nicio dispoziție legală care să îi permită descărcarea anticipată din gestiune.”

Nu în ultimul rând, în contextul devansării momentului recunoașterii veniturilor, în opinia petentei, echipa de inspecție fiscală concluzionează eronat ca predarea apartamentelor către clienți ar fi avut loc la data când clienții au început să suporte costuri de utilități aferente apartamentelor (și nu la datele de predare consemnate în procesele-verbale de predare și contractele de vânzare), considerând irelevant faptul că promitentul cumpărător a avut acces în imobil și are permisiunea de a efectua lucrări diferite de amenajare, suplimentare contractului, conform bunului sau plac; aspecte care, în opinia sa, pun în lumină doar dreptul de folosință a bunului respectiv, atribut care nu reprezintă un „avantaj semnificativ al dreptului de proprietate” așa cum cer prevederile contabile în vederea recunoașterii veniturilor.

Consideră că, cele de mai sus reprezintă argumente substanțiale în susținerea faptului că la momentul promisiunii nu se transfera promitentului - cumpărător riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunului, considerând inaplicabilă prevederea legală invocată de organele de control ca răspuns la punctul său de vedere cu privire la acest aspect, “dacă o entitate pastrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute”.

În concluzie, având în vedere toate argumentele legale expuse și mai ales în virtutea dispozițiilor speciale ale 258 alin.(2) din Ordinul MFP nr.3055/2000, derogatorii și care se aplică cu prioritate față de criteriile cu caracter general prevăzute de art.258 alin.(2) din același Ordin, petenta consideră că nu este corectă abordarea echipei de inspecție fiscală cu privire la momentul recunoașterii veniturilor, nefiind susținută, în opinia sa, de prevederi legale concluzia organelor de control potrivit căreia recunoașterea veniturilor trebuie exercitată la momentul apariției cheltuielilor cu utilitățile.

Cat privește împrejurarea că au fost identificate situații în care recunoașterea veniturilor s-a realizat, totuși, la predarea apartamentelor către promitentii cumpărători, petenta afirmă că, acest fapt se explică prin aceea că anterior anului 2008 petenta a avut un litigiu cu autoritatea fiscală cu privire la problema momentului recunoașterii fiscale a veniturilor din vânzarea de bunuri, litigiu în care s-a stabilit că în raport de legislația anterioară anului 2008 veniturile trebuiau recunoscute la predare, litigiu care a vizat o perioadă fiscală anterioară anului 2009 și s-a soluționat în raport de legislația în vigoare în

perioada respectiva, care nu conținea dispoziția speciala nou introdusa prin art. 258 alin.3 din OMFP 3055/2000 conform careia “ *o promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.* ”

Prin urmare, în opinia sa, odata cu apariția OMFP 3055/2009 nu mai exista obligativitatea recunoașterii veniturilor în momentul predării bunului în baza unei promisiuni de vânzare, fiind astfel irelevant ca în anumite situații, fara a mai avea o obligație în acest sens, petenta a recunoscut veniturile la predare.

În ceea ce privește recalcularea cheltuielilor, petenta consideră ca, au fost încălcate prevederile art. 6 din Legea 82/1991 a contabilității, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au ajustat valoarea operațiunilor economice, în speța a cheltuielilor, adaptandu-le matematic la valoarea recalculata a veniturilor luând în calcul valori care nu sunt fundamentate de documentele justificative așa cum sunt ele primite și înregistrate de petentă. Totodata, sustine că, este irelevant cursul EUR în vigoare la data predării apartamentului ca justificare pentru ajustarea costurilor atata vreme cât în scopul ajustării s-a urmărit pastrarea marjei inițiale pe baza principiului matematic (Costurile ajustate = Venituri ajustate - Marja inițială) și nu principiul economic conform caruia Marja ajustată = Venituri ajustate – Costuri reale, marja urmând să difere, funcție de momentul recunoașterii venitului. Costurile ocazionate trebuie să ramana nemodificate, acestea fiind costuri reale/ocazionate de societate în derularea afacerii, indiferent de cât va ajunge valoarea marjei ca urmare a ajustării venitului.

În opinia petentei, prin procedura de ajustare a costurilor s-au încălcat și prevederile Codului de Procedura Fiscala cu privire la Obiectul și funcțiile inspecției fiscale. Invocând normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aferente, petenta arata ca „*Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferentelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală se face pe baza evidentelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidente relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedura fiscală*”, astfel că, metoda estimării costurilor aferente realizării veniturilor impozabile în situația în care evidentele contabile și documentele justificative aferente s-au aflat la dispoziția echipei de inspecție fiscală nu este corectă.

Pentru motivele expuse, petenta solicită constatarea unei erori de judecată a organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea momentului de recunoaștere a venitului și anularea consecințelor ajustării veniturilor și a cheltuielilor aferente apartamentelor efectuate de organele de inspecție fiscală.

A.2. Cu privire la deductibilitatea dobânzii aferenta imprumutului contractat de petentă cu scopul achiziționării pachetului majoritar de acțiuni al unei societăți

Arată că, în urma susținerii punctului de vedere, organele de inspecție fiscală și-au reconsiderat poziția în sensul în care au admis aplicabilitatea

prevederilor articolului 20 din Codul Fiscal in forma existenta la data tranzactiei de vanzare a acțiunilor (2010) si nu in forma introdusa de Ordonanța de Urgenta nr. 8/2014.

Invocând prevederile art. 20 din Codul Fiscal in forma valabila in 2010, petenta susține că acestea nu fac nicio referire la veniturile obținute din cesiunea titlurilor de participare; se fac referiri la tratamentul fiscal aplicabil diferentelor favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a incorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum si diferentele favorabile de valoare rezultate din evaluarea titlurilor de participare. Concluzionează că, in lipsa oricăror prevederi specifice cu privire la tratamentul fiscal aplicabil veniturilor rezultate din cesiunea titlurilor de participare, acesta, adica venitul, este unul impozabil din perspectiva impozitului pe profit.

Astfel, considera că la data tranzacției (2010) veniturile obținute din vanzarea acțiunilor reprezintă venituri impozabile din perspectiva impozitului pe profit regasindu-se in sfera prevederilor art. 21 din Codul Fiscal, prevederi generale de deductibilitate conform carora sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli ocazionate pentru obținerea veniturilor impozabile. In acest sens, subliniază faptul că prevederea legala enuntata nu face nicio referire la o eventuala ponderare a cheltuielilor funcție de dimensiunea veniturilor impozabile obținute, așa cum ca ar fi de exemplu cheltuieli deductibile doar acea parte din totalul lor care a contribuit la obținerea venitului impozabil, restul fiind nedeductibile fiscal.

Pornind de la opinia organelor de inspecție fiscala că, sunt cheltuieli deductibile (dobânzile si diferentele de curs valutar) doar parte din totalul acestora ce corespunde venitului obtinut din vanzarea celor 1.962 de acțiuni, petenta prezintă două exemple care intaresc, în opinia sa, sensul art. 21 din Codul fiscal adică necesitatea unui venit taxabil pentru acordarea deductibilității costului fără a impune vreo limitare la deductibilitate a acestuia, si anume:

- conform principiului prezentat de organele de inspectie fiscală ar trebui amanata deducerea tuturor costurilor unui imprumut contractat pentru achiziția de materii prime de exemplu, daca materiile prime respective nu au fost integral transformate in produse finite si integral valorificate.

- in cazul unei casari de mijloace fixe efectuata in conformitate cu prevederile Codului Fiscal referitoare la casare, legiuitorul acorda deductibilitatea valorii ramase neamortizate atata vreme cat din casarea mijlocului fix _dezmembrare si valorificare_ se obțin venituri impozabile în considerarea art. 21 din Codul Fiscal si prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2004. Veniturile obținute din casarea unui mijloc fix sunt insignifiante fata de valoarea ramasa neamortizata a respectivului mijloc fix dar cu toate acestea sensul art. 21 din Codul Fiscal este menținut, adica se acorda deductibilitatea valorii ramase neamortizate daca se obțin venituri taxabile ca urmare a casarii.

Mai mult, susține că, principiul invocat de legiuitor este acela de a recunoaște deductibilitatea unui cost dacă prin efectuarea acestuia s-au obținut venituri taxabile; nu se face nicio referire în cuprinsul legii la cât ar trebui să fie venitul astfel încât să se recunoască integral deductibilitatea. Prin urmare acțiunea organelor de inspecție fiscală de ponderare a deducerii costurilor cu dobânzile și a diferentelor de curs valutar la nivelul veniturilor realizate de petentă din vânzarea parțială a numărului de acțiuni pentru a căror achiziție s-a contractat împrumutul reprezintă o adăugare la lege, în totală discordanță cu voința legiuitorului și a sensului legii.

Având în vedere cele mai sus prezentate, petenta consideră că este nefundamentată și nelegală poziția organelor fiscale de a limita deductibilitatea dobânzilor și a diferentelor de curs valutar aferente împrumutului deoarece, în opinia sa, aceasta se bazează pe o interpretare greșită a legislației fiscale rezultată prin adăugare la lege.

A.3 Cu privire la lucrările de finisaje facturate de BL SRL

Petenta consideră că, în condițiile în care, lucrările decontate de B.L sunt aferente fazelor legate de finisarea apartamentelor construite de petentă, iar faptul că decontarea acestora se realizează abia în anul 2014 existând posibilitatea ca parte din aceste lucrări să fie aferente unor apartamente deja vândute (în sensul recunoașterii venitului și nu neapărat a transferului dreptului de proprietate) nu ar trebui, în opinia sa, să împietze deductibilitatea acestor costuri la calculul profitului impozabil, chiar și în situația în care sunt aferente unor imobile deja instrăinate.

Mai mult, petenta subliniază că este vorba despre o situație în care s-a întârziat timp de câțiva ani facturarea unor costuri reale aferente apartamentelor vândute, corespunzătoare unor servicii prestate sau lucrări executate în exercițiile financiare anterioare, însă nu există niciun temei legal de a se considera că simpla întârziere în facturarea lor atrage nedeductibilitatea cheltuielilor.

Exemplificând câteva tipuri de lucrări prestate, petenta consideră că simpla denumire a acestora justifică faptul că au fost prestate și sunt aferente unor venituri impozabile sau care vor deveni impozabile, fiind dotări fără de care veniturile nu puteau fi/nu pot fi realizate.

În concluzie petenta consideră că decizia de neacceptare a deductibilității costurilor celor trei facturi de la BL nu este corectă cu atât mai mult cu cât parte din suma totală a acestora a afectat pozitiv contul de profit și pierdere, iar parte se găsește în soldul debitor al lucrărilor în curs.

A. 4. Cu privire la nerecunoșterea reducerii de preț aferentă unui imobil vândut

Petenta consideră că decizia organelor de control de neconsiderare a reducerii de preț la calculul profitului impozabil reprezintă o interferare

nejustificata a acestora in deciziile sale de afaceri. Mai mult, subliniază ca practica aceasta este una comuna, petenta aflandu-se si in alte cazuri in situația de a renegocia prețul in funcție de anumite condiții, una dintre acestea fiind plata prețului într-un termen mai scurt decât cel agreat in majoritatea cazurilor. Afirmă că, un astfel de scenariu incadreaza tranzacția in prevederile aliniatului 6 al punctului 51 din OMFP 3055/2009 cu privire la reducerile financiare : *“Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate ”*.

Facand trimitere la clauzele promisiunii de vanzare-cumparare dar si la fisa de cont a clientului O.A, petenta arata faptul ca acest client a achitat diferența de preț anticipat fata de termenul limita prevăzut in promisiune si prin urmare, acordarea acestei reduceri de preț din rațiuni comerciale nu reprezintă o practica in afara prevederilor legii si in consecința nu ar trebui descalificata nici din rațiuni fiscale.

B. In ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata:

B. 1. Cu privire la lucrările de finisaje facturate de B.L SRL.

Invocând aceleași argumente ca si in cazul impozitului pe profit, petenta subliniază ca decontarea cu intarziere a unor lucrări prestate nu ar trebui sa impiețeze asupra deductibilității TVA ului.

Mai mult, facand trimitere inclusiv la legislația Comunității Europene si jurisprudenta Curții Europene de Justiție, petenta considera ca, in condițiile in care nu exista dubii ca lucrările ar fi fost prestate, nu ar trebui sa existe impedimente in recunoașterea deductibilității TVA -ului.

B.2. Cu privire la TVA colectata aferenta vânzărilor de apartamente impreuna cu locuri de parcare/garaje

Petenta susține faptul ca in mod eronat organele de inspecție fiscala au considerat ca locurile de parcare/garajele ar constitui un accesoriu al apartamentelor, respectiv ca impreuna cu apartamentul ar constitui un tot unitar, un singur imobil.

Facand trimitere la definiția data imobilului de către Codul Civil, petenta subliniază faptul ca toate locurile de parcare/garajele sunt identificate prin Extrase de Carte Funciara separate si au numere cadastrale proprii, distincte si diferite de numărul cadastral al apartamentului. In acest sens, petenta anexeaza la contestatie (Anexa 5 pag 73-92) extrasele de carte funciara aferente celor 8 apartamente in discuție, dar si extrasele aferente locurilor de parcare/garajelor aferente acestora.

Mai mult, stabilind ca este vorba de bunuri imobile distincte iar locurile de parcare/garajele nu indeplinesc condițiile prevăzute de art.546 din Codul Civil si nu sunt bunuri accesorii apartamentelor, petenta considera ca vanzarea pur conjunctuala a apartamentelor in același timp si impreuna cu un alt imobil

(loc parcare/garaj) nu poate duce la concluzia ca ar fi vorba de o tranzacție unică, având ca obiect un imobil unic, deoarece:

„ (i) Orice client/beneficiar are libertatea evidentă de a alege, în funcție de bugetul de care dispune:

- să nu cumpere niciun loc de parcare / niciun garaj;

- să cumpere unul, două sau mai multe locuri de parcare / garaje

(ii). Nu există obligativitatea ca la fiecare apartament vândut de Societatea noastră, să fim obligați să vindem clientului în cauză și un loc de parcare sau garaj;

(iii). Chiar și un tert (ex. un chirieș care locuiește în unul din apartamentele respective, sau un locuitor din zonă, sau oricine altcineva care este interesat) poate să achiziționeze, **DISTINCT**, un loc de parcare sau un garaj.

(iv). Mai mult, pot exista situații în care un client/beneficiar să achiziționeze, la momentul *t₀*, un apartament, sau două, sau mai multe, și ulterior, dacă își achiziționează și o mașină, să dorească să achiziționeze și un loc de parcare sau garaj.”

De asemenea, petenta consideră drept eronată încadrarea locurilor de parcare/garajelor în categoria anexelor gospodărești, astfel cum sunt definite de Legea 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor în construcții, în sprijinul acestor afirmații arătând că:

Din punct de vedere tehnic, petenta prezintă definiția de garaj ca fiind o clădire sau încăpere (special amenajată) pentru adăpostirea (și întreținerea ori repararea) autovehiculelor. Definiția de boxă/garaj este despărțitură, compartiment de dimensiuni reduse, în interiorul unui local, al unei încăperi, al unei case. Mai mult, petenta subliniază că nici boxele/garajele nici locurile de parcare, care pot fi sub/supraterane nu se regăsesc explicit în definiția anexelor gospodărești din Legea nr. 50/1991. În cazul autorizării construcțiilor de locuințe tip bloc, la subsolul clădirii se amenajează atât boxele cât și locurile de parcare care au numere cadastrale diferite și au prețuri separate, fiind bunuri imobile distincte.

Având în vedere aceste aspecte, petenta concluzionează că:

- anexele gospodărești trebuie să fie amplasate în vecinătatea locuinței, și să alcatuiască împreună cu aceasta o unitate funcțională distinctă;

- anexele gospodărești sunt întâlnite de regulă în mediul rural, sau mai general spus, la casa.

De asemenea, petenta consideră că jurisprudența Curții Europene de Justiție (Cauza C-349/1996 Card Protection Plan) invocată de inspectorii fiscali nu este relevantă deoarece în cazul său un garaj și o boxă se identifică cadastral cu numere diferite, dar se vând și separat și de regulă, cumpărătorul nu este obligat să cumpere locurile de parcare sau boxele.

Concluzia intermediară de la punctul 30 din Hotărârea CJUE în Cauza C-349/1996 Card Protection Plan este aceea că un serviciu trebuie considerat a fi

auxiliar unui serviciu principal daca acest serviciu auxiliar nu constituie un scop in sine, ci un mijloc pentru cumpărător de a se bucura mai bine de serviciul principal.

Translatand aceste considerente petenta susține ca, in cazul ei achiziționarea unui garaj/loc de parcare, poate fi considerata a fi *auxiliara achiziției unui apartament*, daca achiziția garajului/locului de parcare NU CONSTITUIE UN SCOP IN SINE. In acest sens, petenta susține ca exista situații, si nu puține, când chiar si un tert (ex. un chiriaș care locuiește in unul din apartamentele respective, sau un locuitor din zona, sau oricine altcineva care este interesat) poate sa achiziționeze, DISTINCT, un loc de parcare sau un garaj, urmărind așaadar un scop in sine din achiziționarea locului de parcare/garajului.

Comparand cazul invocat de echipa de control, petenta susține ca acesta refera la achiziția la pachet a unor servicii, impreuna cu un card de credit (fiind strâns legate in sensul in care nu puteai sa achiziționezi serviciile adiționale de asigurare, fara sa fii client pentru cardul de credit), dar in situația sa lucrurile sunt diferite.

Astfel, petenta subliniază ca in situația sa, pot exista doar clienți pentru locuri de parcare/garaje sau pot exista clienți doar pentru apartamente, fara a achiziționa neaparat si un loc de parcare sau garaj si „ rezulta in mod indubitabil ca nu exista acea legătură stransa intre cele doua bunuri imobile distincte (apartament si loc de par care/garaj), precum probabil erau acele servicii in Cauza C-349/1996 Card Protection Plan ”

În opinia petentei, CJUE consideră că ne aflăm în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului, privit ca un consumator mediu, de către persoana impozabilă, sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea caracter artificial.

Ori afirmă că, în speță, in condițiile in care pot exista doar clienți pentru locurile de parcare/garaje, sau ca pot exista clienți doar pentru apartamente, fara a achiziționa neaparat si un loc de parcare sau garaj, nu poate fi vorba despre existenta acelei legaturi strânse „ *intre cele doua bunuri imobile distincte (apartament si loc de parcare/garaj), motiv pentru care achiziționarea concomitenta a acestor doua bunuri distincte, nu poate fi calificata a avea caracter artificial.* ”

Mai mult, prevalandu-se de prevederile Codului de Procedura Fiscala aplicabil in 2016, petenta invoca si principiul *in dubio contra fiscum*, conform caruia prevederile legale neclare se vor interpreta in favoarea contribuabilului.

B.3. In ceea ce privește TVA colectata rezultata din calificarea drept artificiala a lucrărilor de apartamentare a unor apartamente cu suprafețe mari

În motivarea acestui capat de cerere, petenta arată că decizia de sub-apartamentare a fost luată în condițiile manifestării efectelor crizei economice instalate în România după anul 2009 în urma prăbușirii piețelor financiare globale de la sfârșitul anului 2008.

În susținerea realității sub-apartamentării, petenta anexează la dosarul cauzei fotocopiile extraselor de Carte Funciara pentru apartamentele aflate în această situație, dar și referatele de admitere emise de ANCPI în baza cărora au fost aprobate sub-apartamentările.

Petenta considera că, în condițiile în care, Oficiul de Cadastru a admis, avizat și recepționat lucrările de subapartamentare, înseamnă că cele 3 apartamente inițiale constituiau bunuri divizibile, iar apartamentele rezultate în urma operațiunilor de subapartamentare sunt unități locative distincte, cadastrale și funcționale, actele emise în acest sens de autoritatea publică competentă bucurându-se de o prezumție legală de valabilitate și fiind obligatorii și opozabile față de autoritatea fiscală.

Cu alte cuvinte, afirmă că, atâta timp cât aceste subapartamentări au fost aprobate de autoritatea publică competentă prin acte valabile emise și care se bucură de o prezumție de legalitate, în opinia sa, în niciun caz nu se poate face abstracție de aceste acte în sensul de a se considera că subapartamentările nu au avut loc.

Având numere cadastrale diferite, petenta considera că fiecare dintre cele 6 apartamente rezultate în urma compartimentării reprezintă bunuri imobiliare DISTINCTE, iar analiza încadrării la cota redusă de TVA, de 5%, trebuie realizată pe fiecare în parte.

În susținerea punctului său de vedere, petenta subliniază și faptul că fiecare din aceste 6 apartamente rezultate în urma lucrărilor de sub-apartamentare, au fost vândute unor beneficiari diferiți/familii diferite. În acest sens, petenta a anexat la dosarul cauzei fotocopiile ale contractelor de vânzare către beneficiarii apartamentelor.

Facând trimitere la afirmația organelor de control cu privire la faptul că „în urma divizării apartamentelor, au rezultat compartimentări ce nu satisfac cerințele de locuit ale unei persoane/familii, petenta afirmă că nu s-au precizat care anume prevederi ar fi fost încălcate, respectiv care anume din cerințele minimale de locuit nu ar fi îndeplinite atâta timp cât chiar și contractele de vânzare-cumpărare semnate la notarul public confirmă că la data livrării fiecărui apartament, acesta satisface cerințele de locuit, putând fi locuit ca atare astfel încât sunt respectate prevederile legale pentru aplicarea cotei reduse de TVA.

B.4. În ceea ce privește TVA colectată stabilită în urma calificării drept artificială a unei reduceri de preț acordată unui client

Pornind de la definiția datei bazei de impozitare prin art.137, alin.(1), lit.a) și alin. (3), lit.a) din Codul fiscal, petenta considera că, reducerea de preț acordată către dl OA, cu ocazia perfectării vânzării (a încheierii contractului de

vanzare cumpărare la notar), nu poate sa intre in baza de impozitare TVA, aceasta cu atat mai mult cu cat, reducerea de preț nu reprezintă o suma care sa fi fost pastrata de către petentă.

Astfel, petenta subliniază ca baza de impozitare a TVA este, prețul efectiv platit/de plătit de către dl OA, cu ocazia perfectării vanzarii (a incheierii contractului de vanzare cumpărare la notar), si anume prețul de xxxxx lei, asa cum se poate observa atat din Contractul de Vanzare Cumpărare autentificat sub nr/26.02.2013 cat si din factura intocmita in acest sens. In aceste condiții prețul final al tranzacției fiind de xxxxx lei, cota aplicabila de TVA trebuie sa fie cea de 5%, in conformitate cu prevederile art 140 alin (2¹)‘ din Codul Fiscal si nu se justifica invocarea de către organele de control a art. 11 din Codul fiscal si reanadrarea tranzacției.

B.5. In ceea ce privește TVA colectata suplimentar de la 19% la 24%

În legătură cu acest capăt de cerere petenta arată că, deși organele de control au stabilit aceasta deficianta pentru tranzacțiile cu un număr de 3 beneficiari, are obiectiuni doar in ceea ce privește relația cu I SA (persoana afiliata).

Petenta prezintă modul de derulare a tranzacției cu I SA, aratând ca, în anul 2009 a facturat si incasat un avans in suma de xxxxxx lei (echivalentul a xxxx EUR) din care TVA in cota de 19% in vigoare la acea data de xxxxx lei.

Având in vedere ca prețul integral al tranzacției (astfel cum rezulta din promisiunea de vanzare cumpărare nr...../01.06.2009) era de xxxxxx EUR in data de 31.08.2010, petenta a emis factura finala (nr/31.08.2010) pentru apartamentele ce au făcut obiectul Promisiunii de Vanzare-Cumparare nr/01.06.2009, facturând practic DIFERENȚA DE PREȚ de xxxxx EUR, de la prețul facturat inițial prin factura de avans, si prețul final din Promisiunea de Vanzare-Cumparare mai sus amintita.

Facand trimitere la prevederile legale ce reglementează cotele de TVA si exigibilitatea taxei, petenta considera ca factura de avans, unde a fost utilizata cota de TVA de 19%, este corect intocmita, si conform art 140 alin (3), coroborat cu art 134² alin.(2) din Codul Fiscal aplicabil atunci, cota de 19% TVA trebuie sa se mențină pentru acest avans facturat in perioada in care cota de TVA era cea de 19%.

Analizând aceasta situație, petenta admite totuși ca pentru diferența de preț facturata conform facturii nr .../31.08.2010, respectiv baza impozabila de xxxx lei, trebuia sa aplice cota de TVA din momentul facturării acestei diferente de preț, si anume cota de 24%, fata de 19% cat a fost considerat la acel moment.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-CS .../05.07.2016 încheiate la X S.A. Arad, organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina petentei, următoarele obligații fiscale suplimentare:

- xxxxxx lei -diferența impozit profit;
- xxxxxxlei -dobanzi/majorari impozit profit;
- xxxx lei -penalitati de intarziere impozit profit;
- xxxxxx lei -diferența TVA ;
- xxxxxxxx lei -dobanzi/majorari TVA ;
- xxxxxx lei -penalitati de intarziere la TVA.

1.1 În ceea ce privește modul de evidențiere a veniturilor din vânzarea de locuințe s-au constatat următoarele:

In perioada verificată 01.01.2010 – 31.12.2014, petenta a obținut venituri din vânzarea de imobile proprii (apartamente, parcări).

Analizând reflectarea în contabilitate a derulării promisiunilor sinalagmatice de vânzare - cumpărare și a contractelor încheiate cu beneficiarii persoane fizice pentru apartamentele vândute, conform situației prezentată de către petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că, în general, data înregistrării veniturilor rezultate din vânzarea imobilelor coincide cu data predării apartamentelor conform proceselor verbale de predare - primire fiind respectate prevederile punctului 258 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și ulterior ale pct. 441 din Ordinul nr.1802/2014.

Totuși, urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au identificat și situații în care înregistrarea veniturilor rezultate din vânzarea imobilelor s-a făcut cu întârziere deși apartamentele au fost predate beneficiarilor. La baza acestei constatări a stat faptul că, în unele cazuri, în opinia organelor de inspecție fiscală, facturarea utilităților către beneficiari (fie de către societatea petentă fie de către asociațiile de proprietari) confirmă predarea apartamentelor către aceștia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în situația vânzării apartamentelor prezentate în Anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală petenta a întârziat momentul înregistrării profitului aferent vânzării acestor apartamente dar și momentul colectării TVA aferent acestora, în condițiile în care predarea apartamentelor către beneficiari s-a efectuat la o data anterioara încheierii proceselor verbale de predare – primire, respectiv în momentul facturării utilităților către aceștia.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au considerat ca, încă de la momentul facturării utilităților către potențialii clienți, petenta avea obligația înregistrării veniturilor și descărcării din gestiune, procedând astfel la recalcularea veniturilor și cheltuielilor pentru fiecare perioada fiscală, la baza recalculării avându-se în vedere că:

- momentul recunoașterii veniturilor și cheltuielilor a fost stabilit estimativ funcție de situațiile consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către

asociațiile de proprietari în luna ianuarie a fiecărui an supus verificării (luna ianuarie a fost stabilită de către organele de control ca reper al estimării)

- veniturile au fost recalculate pentru fiecare apartament în parte în funcție de cursul BNR al EUR în vigoare la momentul la care s-a estimat predarea apartamentului – de regulă ultima zi a anului pentru care în luna ianuarie se stabileau consumurile de utilități

- cheltuielile au fost recalculate pentru fiecare apartament în parte funcție de marja de profit aplicată de societatea petentă la momentul recunoașterii veniturilor.

Astfel, în anexa nr.3 la RIF organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile și cheltuielile aferente apartamentelor pentru care au fost identificate aceste deficiențe pentru fiecare perioada.

1.2. Cu privire la deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil al dobânzii și diferentelor de curs valutar aferenta împrumutului contractat de petenta în scopul achiziționării pachetului majoritar de acțiuni al unei alte societăți

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că, pierderea financiară înregistrată de către petentă în special în cursul exercițiului 2010, se datorează în principal cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor bancare angajate de aceasta.

Analizând oportunitatea acestor credite și măsura în care acestea sunt aferente obținerii de venituri impozabile, s-au constatat următoarele deficiente :

În perioada supusa controlului petenta avea în derulare contractul de credit nr...../12.10.2007 încheiat cu Banca Transilvania pentru un împrumut în suma de xxxxx EUR angajat în scopul achiziției pachetului majoritar de acțiuni la SC T SA Brașov. În baza actului adițional nr...../27.05.2008 valoarea creditului se majorează la nivelul sumei de xxxxx EUR, scadența rămânând neschimbată, respectiv 10.10.2012.

Asa cum rezulta din fișa contului 1682.9 pusă la dispoziție de către petentă, până la data de 31.12.2010 dobânzile generate de acest credit au fost contabilizate în contul 471 « cheltuieli în avans » iar ulterior, au fost contabilizate pe cheltuieli curente.

La începutul anului 2010, respectiv în luna martie, s-a procedat la trecerea pe cheltuieli curente a sumei de xxxxx lei (întregul sold al contului 471 la acel moment) fără însă a exista un corespondent pe venituri a acestor cheltuieli astfel încât să poată fi justificată deductibilitatea fiscală.

De asemenea, dobânzile acumulate ulterior prin același cont 471, au fost descărcate pe cheltuieli în totalitate (xxxxxlei) în data de 31.12.2010, după aceasta data dobânzile fiind contabilizate direct pe cheltuieli curente.

În scopul justificării deductibilității la calculul masei profitului impozabil a acestor cheltuieli, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală situația părților sociale deținute la SC T SA devenită ulterior SC B R SA, constatându-

se că, din totalul de xxxx acțiuni nominative deținute, în luna martie 2010 au fost cesionate un număr de xxxx, iar în luna noiembrie 2015 (perioada ce nu face obiectul inspecției fiscale) au fost vândute un număr de xxxxx.

Analizând această situație și raportând-o la prevederile legale în vigoare, organele de inspecție au constatat faptul că în decursul perioadei supuse inspecției fiscale petenta a realizat venituri din vânzarea de acțiuni în anul 2010 (când aceste venituri erau impozabile), motiv pentru care tratamentul fiscal al cheltuielilor asociate trebuie să aibă în vedere prevederile art.20 din Codul Fiscal de la data realizării venitului, adică cele din 2010.

Prin urmare în lipsa oricăror prevederi specifice cu privire la tratamentul fiscal aplicabil veniturilor rezultate din cesiunea titlurilor de participare, rezulta că la nivelul anului 2010, când petenta a realizat efectiv venituri din vânzarea de acțiuni, aceste venituri erau venituri impozabile din perspectiva impozitului pe profit.

Astfel, în condițiile în care în cursul anului 2010 au fost obținute venituri impozabile (potrivit legislației în vigoare în 2010) din vânzarea unui număr de xxxx de acțiuni (2,82% din pachetul achiziționat), organele de control au considerat că este nejustificată înregistrarea concomitentă la cheltuieli deductibile cu consecința diminuării profitului imozabil a tuturor dobânzilor generate de creditul utilizat pentru achiziția numărului total de acțiuni (xxxx).

Din analiza documentelor prezentate cu ocazia controlului s-a constatat că, până în luna în luna martie 2010, toate dobânzile aferente creditului contractat pentru achiziția acțiunilor au fost contabilizate în contul 471 ” cheltuieli în avans ” și concomitent cu vânzarea celor xxxxacțiuni, petenta a procedat la înregistrarea la cheltuieli deductibile a întregului sold al contului 471, respectiv a sumei de 1.728.296 lei generată de creditul destinat pachetului majoritar de xxxxx acțiuni.

Totodată, s-a constatat că până în luna noiembrie 2015 (perioada ce nu face obiectul inspecției fiscale) achiziția pachetului de acțiuni nu a generat pentru societate niciun beneficiu. Astfel, în intervalul 01.04.2010-31.10.2015 petenta nu a obținut nici venituri din dividende (neimpozabile potrivit legislației în vigoare) și nici venituri din vânzarea titlurilor de participare (neimpozabile începând cu anul 2014).

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au considerat că 97,18% din cheltuielile înregistrate de petentă în legătură cu creditul anagajat nu justifică participarea la obținerea de venituri impozabile, încalcându-se prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2013 privind Codul Fiscal. Prin urmare în anexa nr.4 la RIF s-a prezentat situația cheltuielilor cu dobânzile înregistrate de petentă în legătură cu acest credit, stabilindu-se cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului imozabil în suma de xxxxxx lei, reprezentând 97,18% din suma totală înregistrată de petentă, respectiv xxxx lei.

În legătură cu diferențele de curs valutar organele de control au identificat atât diferențe negative de curs (contabilizate în general în contul 471 ,, cheltuieli

in avans ,,) cat si diferente pozitive de curs (contabilizate în general in contul 472 ,, venituri in avans ,,). Deși cea mai mare parte a diferentelor de curs nu s-au regăsit pe costuri, respectiv pe venituri curente ci sub forma celor inregistrate in avans, la fiecare perioada fiscala petenta a procedat la influențarea rezultatului impozabil cu sumele astfel contabilizate (sub forma elementelor de natura veniturilor sau cheltuielilor).

In baza aceluiași prevederi legale indicate in situația dobânzilor aferente creditului contractat pentru achiziția pachetului majoritar, s-a analizat si caracterul nedeductibil la calculul masei profitului impozabil al diferentelor negative de curs, diferente regăsite fie pe cheltuieli curente, fie sub forma cheltuielilor in avans.

Astfel, pentru sumele reprezentând diferent negative de curs s-a stabilit caracterul nedeductibil fiscal la calculul masei profitului impozabil al acestora, implicit situația diferentelor pozitive a generat caracterul neimpozabil al acestora.

Astfel, cheltuielile (cont 665) si elementele de natura cheltuielilor (cont 471) au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate art.21, alin.(4), lit.i) din Codul Fiscal, iar in același timp, veniturile (cont 765) si elementele de natura veniturilor (cont 472) sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil conform art.20, lit.c) din Codul Fiscal.

În anexa nr.4 la RIF s-a prezentat situația cheltuielilor de natura diferentelor negative de curs valutar inregistrate in legătură cu creditul destinat achiziției pachetului de acțiuni, dar si situația veniturilor de natura diferentelor pozitive de curs valutar, urmare verificărilor efectuate fiind stabilite cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma totala de xxxxxx lei dar si venituri neimpozabile în suma totala de xxxxxx lei.

1.3. Cu privire la lucrările de finisaje facturate de BL SRL

In urma verificării organele de control au constatat ca în luna decembrie 2014, petenta a înregistrat cheltuieli în suma totala de xxxx lei reprezentând lucrări de construcții de genul „ *finisaje apartamente* ” in baza facturilor emise de BL SRL (persoana afiliata) și anume:

- FF/27.05.2014 - in valoare totala de xxxxx lei, din care TVA in suma de xxxxx lei;

- FF/27.05.2014 - in valoare totala de xxxxxx lei, din care TVA in suma de xxxx lei;

- FF27.05.2014 - in valoare totala de xxxxx lei, din care TVA in suma de xxxx lei;

Analizând operațiunile consemnate în aceste facturi organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost emise pentru lucrări de finisaje apartamente fără a fi indicată perioada la care se refera si nici nu au fost prezentate alte indicii despre eventuale situații de lucrări sau contracte ce au stat la baza acestor servicii. Ulterior petenta a prezentat organelor de inspecție

fiscală pentru fiecare factura în parte o situație de lucrări din conținutul careia rezulta ca se refera la “ lucrări executate pana la decembrie 2012 si nedecontate”, atât facturile cat si situațiile de lucrări ce au făcut obiectul facturării fiind prezentate in anexa nr.5 la RIF.

Urmare analizei situațiilor de lucrări prezentate, organele de control au constatat ca prestatorul B SRL ar fi executat in anul 2012 lucrări de finisaje apartamente din obiectivele : Ambient 4 si 5, dar si din Residence 1 si 2 și că aceste lucrări ar fi fost executate inca din 2012, dar furnizorul (persoana afiliata) a omis decontarea si facturarea acestora pana in luna mai 2014 când a emis facturile supuse analizei.

Urmare comunicării in timpul inspecției a punctului de vedere al organelor de control cu privire la aceste aspecte, in data de 13.06.2016 petenta a transmis in format electronic situații detaliate ale lucrărilor pentru fiecare bloc in parte. Analizand aceste situații, echipa de inspecție fiscala a constatat faptul ca lucrările ar fi fost executate si in intervalul 2009 - 2011 și că exista necorelatii intre valorile inscrise in aceste noi situații si valorile inscrise in situațiile atașate inițial facturilor de achiziție ale serviciilor.

Concluzia organelor de inspecție a fost că aceste noi situații vin in sprijinul constatărilor cu privire la faptul ca, în fapt, prin inregistrarea acestor facturi se decontau cheltuieli cu servicii care ar fi fost executate ulterior predării sau chiar vanzarii apartamentelor in cauza, către beneficiari.

In condițiile in care obiectivele pentru care au fost înregistrate aceste cheltuieli au fost recepționate din anul 2008, iar apartamentele la care s-au facut trimitere au fost date în folosința beneficiarilor sau chiar vândute inca din anul 2009, organele de inspecție fiscală au considerat nejustificate lucrările executate în intervalul 2009 - 2012 și in conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, au stabilit că petenta nu poate beneficia de diminuarea masei profitului impozabil cu aceste cheltuieli in suma totala de xxxxx lei aferenta acestor servicii.

Avand in vedere aceasta stare de fapt, organele de inspecție fiscala au considerat ca, în condițiile în care obiectivele la care fac trimitere toate aceste servicii fiind deja recepționate si date in folosința (acceptate de beneficiar), orice investiții ulterioare trebuiau cel puțin refacturate pentru a fi acceptata ca si cheltuieli deductibile ulterioare si implicit a TVA aferenta.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile in baza carora au fost inregistrate cheltuielile, nu conțin informațiile impuse de art. 155, alin. (19), lit.c) din Legea 571/2003, în cazul de fata, inregistrarea acestor informații era cu atat mai mult importanta cu cat, petenta a susținut si incercat sa probeze prin prezentarea unor situații de lucrări, ca aceste facturi demonstrează realitatea serviciilor prestate intr-o perioada anterioara celei pentru care au fost emise facturile.

In aceste condiții, s-a apreciat ca facturile in baza carora au fost inregistrate cheltuielile nu au calitatea de documente justificative, si prin urmare

le sunt aplicabile și prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit carora:

1.4. Cu privire la nerecunoșterea reducerii de preț aferenta unui imobil vândut

Urmare verificării modului de derulare și reflectare în contabilitate a promisiunilor și contractelor încheiate cu beneficiarii apartamentelor, în cazul apartamentului xx a blocului 1 contractat cu persoana fizică O.A.S, în baza Promisiunii de vânzare-cumpărare nr...../18.08.2011 au fost constatate următoarele aspecte :

- cu ocazia încheierii promisiunii de vânzare – cumpărare a fost stabilit un preț de vânzare de xxxx EURO fara TVA, iar ratele facturate au fost raportate la acesta valoare. Întregul preț stabilit prin promisiune a fost încasat de către petenta până la data de 12.12.2012.

- ulterior facturării și încasării sub forma de avans a prețului de xxxx EURO + TVA (în cota de 5%), petenta a procedat la emiterea în luna februarie 2013 a facturii finale ca urmare a încheierii contractului de vânzare autentificat sub nr...../26.02.2013.

- cu această ocazie petenta a procedat la acordarea unei reduceri de preț în suma de xxxxx lei fara TVA și restituirea în același quantum a banilor încasați.

- urmare acestor operațiuni vânzarea apartamentului a fost perfectată la prețul de xxxxx EUR fara TVA, respectiv xxxx lei fara TVA.

Totodată, s-a constatat că, așa cum rezulta din conținutul contractului de vânzare autentificat sub nr...../26.02.2013 (anexa nr.6 la RIF) petenta a vândut nuda proprietate cumpărătorului O.A.S iar dreptul de uzufruct viager cumpărătorilor O.O și O.A.D cu mențiunea ca în 12.2012 petenta a vândut către O.O și O.A.D un alt apartament pentru care a aplicat cota redusă de TVA.

Având în vedere situația de fapt organele de inspecție fiscală au stabilit ca reducerea de preț acordată concomitent cu perfectarea vânzării a fost efectuată în scopul aplicării cotei reduse de TVA și prin urmare, în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la reanadrarea acestei tranzacții și aplicarea cotei standard de TVA ca urmare a nerespectării condițiilor prevăzute de art.140, alin. (2¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal dar și reantregirea veniturilor cu suma de xxxx lei precum și recalcularea profitului impozabil al perioadei potrivit prevederilor art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Neplata la termenele legal stabilite a diferentelor suplimentare de plată reprezentând impozitul pe profit, în suma de xxxx0 lei, atrage după sine plata de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de xxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxx lei, potrivit prevederilor legale în vigoare, accesorii calculate de la data scadentei fiecărui exercițiu fiscal recalculat până la data de 15.06.2016.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, perioada verificată este 01.01.2010 – 30.09.2015

2.1 Cu privire la TVA aferenta lucrărilor de finisaje facturate de B.L SRL.

In urma verificării organele de control au constatat ca în luna decembrie 2014, petenta a înregistrat cheltuieli in suma totala de xxxx lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxlei in baza unor facturi emise de SC B.L SRL (persoana afiliata) reprezentând lucrări de construcții “*finisaje apartamente*” după cum urmează:

- FF nr...../27.05.2014 - in valoare totala de xxxxxx lei, din care TVA in suma de xxxxxx lei;

- FF nr./27.05.2014 - in valoare totala de xxxxxx lei, din care TVA in suma de xxxxxx lei;

- FF nr./27.05.2014- in valoare totala de xxxxxx lei, din care TVA in suma de xxxx lei;

Din documentele prezentate de petenta a rezultat că aceasta a achiziționat lucrări de construcții conform situațiilor de lucrări prezentate pentru obiectivele: 4 si 5 dar si 1 si 2

In condițiile in care din documentele prezentate a rezultat că obiectivele pentru care au fost înregistrate aceste cheltuieli au fost recepționate din anul 2008, iar apartamentele la care s-a facut trimitere au fost date în folosința beneficiarilor sau chiar vândute inca din anul 2009, organele de inspecție fiscală au considerat nejustificate lucrările executate in anul 2012 și in conformitate cu prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, au stabilit că petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma totală de 103.036 lei aferentă acestor servicii.

Avand in vedere aceasta stare de fapt, organele de inspecție fiscală au considerat ca, în condițiile în care obiectivele la care fac trimitere toate aceste servicii fiind deja recepționate si date in folosința (acceptate de beneficiar), orice investiții ulterioare trebuiau cel puțin refacturate pentru a fi acceptata deductibilitatea cheltuielilor ulterioare si implicit a TVA aferenta.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile in baza carora petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere, nu conțin informațiile impuse de art. 155, alin. (19), lit.c) din Legea 571/2003, în cazul de fata, înregistrarea acestor informații era cu atat mai importanta cu cat, petenta a susținut si incearcă sa probeze prin prezentarea unor situații de lucrări, ca aceste facturi demonstrează realitatea serviciilor prestate intr-o perioada anterioara celei pentru care au fost emise facturile.

In aceste condiții, s-a apreciat ca facturile in baza carora petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA nu îndeplinesc calitatea de documente justificative si prin urmare au fost încălcate și prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

2.2. Cu privire la TVA colectata aferenta vânzărilor de apartamente impreuna cu locurile de parcare/garaje

Din verificarea modului de constituire a bazei de impozitare pentru operațiunile taxabile realizate de către petenta organele de control au constatat ca o buna parte a beneficiarilor apartamentelor au contractat si achiziția unor garaje sau locuri de parcare. Deși de regula decizia beneficiarului - persoana fizica de a achiziționa apartamentul si garajul/locul de parcare face obiectul aceleiași promisiuni de vanzare-cumparare, petenta a procedat la divizarea tranzacției aplicând cota redusa de TVA pentru apartament si respectiv cota standard de TVA pentru garaj/loc de parcare.

Ca urmare divizării acestor tranzacții, au fost constatate situații in care aplicarea cotei reduse de TVA s-a efectuat eronat deoarece valoarea tranzacțiilor in cauza nu s-a încadrat in limita maxima de 380.000 lei prevăzută de legislație pentru aplicarea acestei facilități.

Fiind indeplinite condițiile pentru care toate aceste apartamente împreună cu garaj/loc parcare alcătuiesc o unitate funcționala distincta, organele de inspecție fiscală au considerat ca la stabilirea valorii locuințelor livrate cu cota redusa de TVA trebuie respectate condițiile de incadrare, ținând cont ca se include si valoarea garajelor/locurilor de parcare aflate in subsolul sau imediata vecinătate a imobilului, achiziționate impreuna cu apartamentul situat la etajele aceluiasi imobil, chiar daca acestea au fost inregistrate cu numere cadastrale diferite, livrarea garajelor/parcarilor avand caracter accesoriu in raport cu livrarea apartamentului si constituind o operațiune unica ce trebuie sa beneficieze de același tratament fiscal in intelesul jurisprudentei comunitare in materie de TVA.

Astfel, pe baza datelor prezentate de către petenta au fost identificate situațiile in care, ca urmare a divizării tranzacțiilor, asupra valorii apartamentelor a fost aplicata cota redusa de TVA de 5%, contatându-se ca pentru un număr de 8 cazuri fie valoarea apartamentului, fie valoarea acestuia cumulata cu cea a anexelor (garaj/loc de parcare) depășește limita de 380.000 lei impusa de legislația in vigoare pentru a beneficia de facilitatea aplicării cotei reduse de TVA.

Având in vedere ca urmare a divizării tranzacției cota de 5% a fost aplicata doar pentru apartamente, organele de control au procedat la recalcularea obligației de plata a TVA funcție de valoarea acestora, modul de calcul al diferentelor de TVA rezultate in urma aplicării cotei standard regasindu-se în anexa nr.8 la RIF. La baza acestui calcul au stat fisele de cont prezentate de petentă pentru fiecare client in parte si astfel organele de control au procedat la recalcularea TVA pornind de la fiecare perioada fiscala in care au fost emise facturile de avans si/sau de dobânzi, pana la perioada fiscala in care au fost regularizate avansurile fiind emisa factura finala cu privire la livrare.

La recalcularea TVA organele de inspecție fiscală au avut în vedere inclusiv sumele facturate cu titlu de dobânzi percepute conform clauzelor contractuale și pentru care petenta a aplicat cota redusă, având același regim ca și livrarea (în conformitate cu prevederile art.137, alin (2), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și a pct.18, alin.(8) din normele de aplicare a acestuia.

2.3. Cu privire la TVA colectată rezultată din calificarea drept artificială a lucrărilor de apartamentare a unor apartamente cu suprafețe mari

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 3 apartamente pentru care petenta a procedat la divizare în sensul compartimentării acestora, astfel încât pentru fiecare parte constituită să poată fi aplicată cota redusă de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat nerespectarea prevederilor Legii nr.114/1996 - legea locuinței, în sensul în care, în urma divizărilor efectuate au rezultat compartimentări ce nu satisfac cerințele de locuit ale unei persoane sau familii, astfel cum se menționează la art.(2), lit.a) din Legea nr.114/1996. Mai mult, art.17 din aceeași lege definește familia ca fiind formată din sot, soție, copii precum și părinții soților ce locuiesc și gospodăresc împreună și astfel, divizarea apartamentelor și vânzarea unei părți către părinții soților a fost o operațiune artificială efectuată în scopul aplicării cotei reduse de TVA.

Urmare a celor prezentate, pentru stabilirea obligației de plată a TVA aferentă vânzării de locuințe către persoane fizice, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au procedat la reancladrarea acestor tranzacții și aplicarea cotei standard de TVA ca urmare a nerespectării condițiilor prevăzute de art. 140, alin. (2¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, în anexa nr.8 la RIF fiind prezentat modul de calcul al diferențelor de TVA rezultate în urma aplicării cotei standard. În susținerea acestei abordări, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și concluziile Curții Europene de Justiție în cazul C-349/1996, Card Protection Plan. Conform argumentelor Curții expuse în cuprinsul deciziei date în cazul amintit, au concluzionat că o operațiune unică din punct de vedere economic nu ar trebui divizată artificial pentru a nu afecta funcționarea taxei pe valoare adăugată.

2.4. Cu privire la TVA colectată stabilită în urma calificării drept artificială a unei reduceri de preț acordată unui client

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că în cazul apartamentului xx din blocul R 1 contractat cu O.A.S, în baza Promisiunii de vânzare-cumpărare nr..../18.08.2011 au fost semnalate următoarele aspecte :

- cu ocazia încheierii promisiunii a fost stabilit un preț de vânzare de xxxx EURO fără TVA, iar ratele facturate au fost raportate la acesta valoare.

Mai mult, intregul preț stabilit prin promisiune a fost incasat de către petenta pana la data de 12.12.2012.

- ulterior facturării si incasarii sub forma de avans a prețului de 88.000 EURO+ TVA (in cota de 5%), petenta a procedat la emiterea in luna februarie 2013 a facturii finale ca urmare a incheierii contractului de vanzare autentificat sub nr...../26.02.2013.

- cu aceasta ocazie petenta a procedat la acordarea unei reduceri de preț in suma de xxxx lei fara TVA si restituirea in același quantum a banilor incasati.

- urmare acestor operațiuni vanzarea apartamentului a fost perfectata la prețul de xxxxx EUR fara TVA, respectiv xxxxx lei fara TVA.

Avand in vedere situația de fapt organele de inspecție fiscla au apreciat ca reducerea de preț acordata concomitent cu perfectarea vanzarii a fost efectuata in scopul aplicării cotei reduce de TVA și prin urmare, in conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la reancadrarea acestei tranzacții și aplicarea cotei standard de TVA ca urmare a nerespectarii condițiilor prevăzute de art.140, alin. (2¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

2.5. Cu privire la TVA colectata suplimentar de la 19% la 24%

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 3 (trei) cazuri pentru care pana in 31.12.2009 au fost întocmite promisiuni de vânzare-cumpărare si care, așa cum rezulta din baza de date pusa la dispoziție de către petentă, au fost predate clienților - persoane juridice înainte de 01.01.2010.

Având in vedere schimbarea in cursul anului 2010 a cotei de TVA de la 19% la 24%, echipa de inspecție fiscală a constatat ca petenta prevalându-se de prevederile art.134¹, alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil in 2010 si considerând ca la data de 31.12.2009 a predat aceste apartamente către beneficiarii persoane juridice, a procedat la facturarea contravalorii acestora si aplicarea cotei de 19% in vigoare la data predării.

În legătură cu acest capăt de cerere petenta arată că, deși organele de control au stabilit aceasta deficianta pentru tranzacțiile cu un număr de 3 beneficiari, are obiectiuni doar in ceea ce privește relația cu I SA (persoana afiliata).

Astfel, în relația cu I SA (persoana afiliata), organele de inspecție au considerat ca factura nr...../08.2010 emisa către I SA a fost intocmita eronat, în condițiile în care asa cum rezulta din conținutul facturii dar si din situația apartamentelor ce au făcut obiectul facturării, petenta se regăsea in situația reglementata de art. 134², alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil in anul 2010 si astfel, in conformitate cu prevederile art.140, alin.(3) si (4) din aceeași lege aceasta avea obligația aplicării unui TVA in cota

de 24% cota in vigoare la data emiterii facturii inainte de a interveni faptul generator.

Prin urmare, pentru baza impozabila in suma de xxxx lei, in opinia organelor de inspectie fiscala, petenta avea obligatia colectarii unui TVA in suma de xxxxx lei, cu xxxx lei mai mare decât cea facturată.

Neplata la termenele legal stabilite a diferentelor suplimentare de plata reprezentând TVA, in suma de xxxx lei, atrage după sine plata de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere potrivit prevederilor legale in vigoare.

Pentru diferența suplimentară de plată reprezentând TVA în sumă totală de xxxx lei, organele de inspectie fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de xxxxx95 lei și penalități de întârziere în sumă de 202.454 lei.

III. X S.R.L. cu sediul în Mun. Arad, este înregistrată la O.R.C. sub nr./2004, are cod unic de înregistrare, cod CAEN 6810 - „Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține următoarele:

1. Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar urmare reconsiderării momentului recunoașterii veniturilor și recalculării cheltuielilor derivate din vânzarea de locuințe, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată 01.01.2010 – 31.12.2014, petenta a obținut venituri din vânzarea de imobile proprii (apartamente, parcări).

Ca și modalitate de contractare a apartamentelor de către X SA între societatea petentă și potențialii clienți au fost inițial încheiate antecontracte/promisiuni de vânzare – cumpărare pentru apartamente și eventual garajele aferente acestora, ulterior părțile urmând a încheia contracte de vânzare – cumpărare definitive, în formă autentică în condițiile și în termenii stipulați în aceste antecontracte/promisiuni.

Astfel conform acestor antecontracte/promisiuni de vânzare - cumpărare, din prețul total al imobilului se achită o parte ca avans, iar pentru diferență se stabilesc tranșe și termene de plată, transferul dreptului de proprietate fiind de regulă condiționat de plata integrală a prețului.

Spre exemplificare a fost anexată la raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, promisiunea de vânzare – cumpărare nr./11.10.2011 încheiată cu persoana fizica NP.

Conform *pct.4.1* din această promisiune data transferului dreptului de proprietate este condiționată de plata integrală a prețului stipulat ocazie cu care se va încheia contractual de vânzare – cumpărare definitiv în formă autentică, iar conform *pct. 4.4* este stipulată posibilitatea predării anticipate cu acordul părților „ *caz în care promitentul – cumpărător se obligă să achite în prealabil și integral cota de TVA aferentă prețului total aplicabila conform Codului fiscal la data predării*”

Totodată conform *pct. 5.2.4.1* „ *promitentul – cumpărător se obligă să plătească începând cu data de 01.11.2011 toate cheltuielile comune datorate către Asociația de proprietari cu privire la apartamentul antecontractat, iar începând cu data finalizării lucrărilor de finisaje a apartamentului, acesta va plăti și cheltuielile privind consumul de utilități. Cheltuielile comune și cele privind consumul de utilități sunt cele stabilite de Asociația de proprietari și afișate prin grija administratorului la avizier*”

Analizând reflectarea în contabilitate a derulării promisiunilor sinalagmatice de vânzare - cumpărare și a contractelor încheiate cu beneficiarii persoane fizice pentru apartamentele vândute, conform situației prezentată de către petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că, în general, data înregistrării veniturilor rezultate din vânzarea imobilelor coincide cu data predării apartamentelor conform proceselor verbale de predare - primire fiind respectate prevederile punctului 258 din Ordinul 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și ulterior ale pct. 441 din Ordinul nr.1802/2014.

Totuși, organele de inspecție fiscală au identificat și situații în care înregistrarea veniturilor rezultate din vânzarea imobilelor s-a făcut cu întârziere deși apartamentele au fost predate beneficiarilor. La baza acestei constatări a stat faptul că, în unele cazuri, în opinia organelor de inspecție fiscală, facturarea utilităților către beneficiari (fie de către societatea petentă fie de către asociațiile de proprietari) confirmă predarea apartamentelor către aceștia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în situația vânzării apartamentelor prezentate în Anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală petenta a întârziat momentul înregistrării profitului aferent vânzării acestor apartamente dar și momentul colectării TVA aferent acestora, în condițiile în care predarea apartamentelor către beneficiari s-a efectuat la o data anterioară încheierii proceselor verbale de predare – primire, respectiv în momentul facturării utilităților către aceștia.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au considerat ca, încă de la momentul facturării utilităților către potențialii clienți, petenta avea obligația înregistrării veniturilor și descărcării din gestiune, procedând astfel la recalcularea veniturilor și cheltuielilor pentru fiecare perioada fiscală, la baza recalculării avându-se în vedere că:

- momentul recunoașterii veniturilor și cheltuielilor a fost stabilit estimativ funcție de situațiile consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către

asociațiile de proprietari în luna ianuarie a fiecărui an supus verificării (luna ianuarie a fost stabilită de către organele de control ca reper al estimării)

- veniturile au fost recalulate pentru fiecare apartament în parte în funcție de cursul BNR al EUR în vigoare la momentul la care s-a estimat predarea apartamentului – de regulă ultima zi a anului pentru care în luna ianuarie se stabileau consumurile de utilități

- cheltuielile au fost recalulate pentru fiecare apartament în parte funcție de marja de profit aplicată de societatea petentă la momentul recunoașterii veniturilor.

Având în vedere faptul că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice punctul de vedere în scopul soluționării pe fond a contestației formulată de X S.R.L. în legătură cu acest capăt de cerere, în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare al contestației formulate de petentă s-a prelungit conform art. 77 alin. (2) din Noul Cod de procedură fiscală.

În condițiile în care până la data prezentei, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice nu a comunicat răspunsul său, în considerarea dispozițiilor consacrate de art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, ratificată prin Legea nr. 30/1994, în legătură cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea contestației în legătură cu acest capăt de cerere în condițiile legii.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile pct. 258 alin. (1) și pct. 46 alin. (1) din Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabil până la data de 31.12.2014:

„Venituri din vânzări de bunuri

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

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.”

De asemenea și prevederile pct. 441 alin. (1) și pct. 57 alin. (1) din Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare de la data de 01.01.2015:

„441. - (1) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

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

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

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”

„57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.”

Potrivit art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilitatii, republicata:

„ART. 6

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

Art. 19 și art.21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a stării de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, coroborat cu prevederile legale aplicabile speței se constată următoarele:

Potrivit pct. 12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile care se iau în calcul la stabilirea impozitului pe profit sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.258 alin. (1) din OMFP 3055/2009 privind reglementările contabile armonizate cu directivele europene, veniturile din vanzarea bunurilor se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza de facturi sau în alte condiții prevăzute de contract, care să ateste transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către client.

Condițiile pentru recunoașterea veniturilor din vanzarea bunurilor, precizate la alin.(2) al art. 258, sunt:

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

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

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate ;

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil .

Astfel, se constată îndeplinirea condițiilor de recunoaștere a veniturilor din vanzarea apartamentelor la momentul predării efective a acestora către cumpărători.

Mai mult, potrivit Ordinului MFP nr. 1802/2014, în legătură cu momentul recunoașterii veniturilor, la art.441 alin.(2) al OMFP 1802/2014 se prevăd următoarele:

“(2) Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute.”

Conform principiului prevalenței economicului în fața juridicului, principiu consacrat și de art.46 al OMFP 3055/2009, pentru respectarea acestuia, entitatea are obligația înregistrării în contabilitate și prezentării fidele a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

De asemenea, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Din *punct de vedere contabil*, potrivit pct. 256 alin. (1) lit. a) din reglementările contabile, veniturile din exploatare cuprind veniturile din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe.

La pct. 258 alin. (21) din reglementările contabile se menționează că *"... în alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute."*

În aceste condiții și potrivit principiului contabilității de angajamente prevăzut la pct. 36 alin. (1) din reglementările contabile, veniturile se recunosc atunci când se produc tranzacțiile de vânzare-cumpărare, și nu la încasarea contravalorii apartamentelor vândute.

Conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut la pct. 46 alin. (2) și (4) din reglementările contabile, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.

Din punct de vedere fiscal, potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

În conformitate cu prevederile pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Prin urmare, potrivit reglementărilor contabile prezentate, la determinarea profitului impozabil sunt luate în calcul ***veniturile care se înregistrează atunci când se produc tranzacțiile de vânzare-cumpărare***, și nu la încasarea contravalorii apartamentelor vândute, precum și cheltuielile aferente acestora, utilizând metodologia de calcul a profitului impozabil, prevăzută la titlul II Impozitul pe profit, din Codul fiscal.

Raportat la starea reală de fapt dedusă judecății coroborată cu prevederile legale mai sus citate, examinând punctul de vedere și văzând o opinie a Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, organul investit cu soluționarea contestației constata concluzia organelor de inspecție fiscală că, predarea apartamentelor către beneficiari s-a efectuat la o dată anterioară încheierii proceselor verbale de predare - primire respectiv în momentul facturării utilităților către beneficiari și că petenta avea obligația înregistrării în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor și colectării TVA la momentul facturării utilităților către beneficiari în baza situațiilor consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către asociațiile de proprietari, nejustificată, deoarece în contabilitate se evidențiază tranzacții economice efectuate în baza documentelor justificative și a contractelor încheiate, situațiile consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către asociațiile de proprietari nefiind documente justificative de înregistrare în contabilitate a tranzacțiilor economice efectuate de petentă.

Prin urmare, stabilirea prin estimare de către organele de inspecție fiscală a momentului recunoașterii veniturilor și cheltuielilor funcție de situațiile consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către asociațiile de proprietari și recalcularea veniturilor și cheltuielilor pentru fiecare apartament de la momentul la care s-a estimat predarea apartamentului – de regulă ultima zi a anului pentru care în luna ianuarie se stabileau consumurile de utilități, se nu este fundamentată sub aspect legal, în condițiile în care, în cauză sunt incidente dispozițiile legale precitate, respectiv în cazul de față promisiunile de vânzare -

cumpărare și procesele verbale de predare - primire reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate ca urmare a predării bunurilor imobile spre folosință către cumpărător la data predării acestora, respectiv de a colecta TVA aferentă și nu la o data anterioară stabilită prin estimare în funcție de situațiile consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către asociațiile de proprietari.

Pe cale de consecință, se reține că organele de inspecție fiscală procedând la reîncadrarea momentului recunoașterii veniturilor și recalcularea cheltuielilor la o data anterioară încheierii proceselor verbale de predare - primire respectiv în momentul facturării utilităților către beneficiari, data stabilită prin estimare în funcție de situațiile consumurilor de utilități întocmite spre decontare de către asociațiile de proprietari, au ignorat faptul că, promisiunile de vânzare-cumpărare și notele de recepție reprezintă operațiuni economico-financiare în baza cărora petenta avea obligația de a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate ca urmare a predării bunurilor imobile spre folosință către cumpărător la data predării acestora.

Pentru toate aceste motive, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv se va desființa Decizia de impunere nr. F-CS 148/05.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice în legătură cu impozitul pe profit stabilit suplimentar rezultat urmare reîncadrării momentului recunoașterii veniturilor și recalcularea cheltuielilor derivate din vânzarea de locuințe, urmând ca organele de inspecție fiscală să clarifice starea de fapt a petentei cu privire la momentul recunoașterii veniturilor și a recalculării cheltuielilor, cu consecința recalculării masei impozabile a profitului, reanalizarea stării de fapt fiscale urmând a fi efectuată în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu cele reținute în prezenta decizie, prin reanalizarea tuturor documentelor relevante și a argumentelor prezentate în cauza.

De asemenea, în considerarea faptului că, în speță, în legătură cu momentul recunoașterii veniturilor, s-a solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, însă până la data prezentei nu s-a primit raspuns, la refacerea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală vor reanaliza starea de fapt fiscală a petentei ținând cont și de acest punct de vedere ce urmează a fi emis în condițiile legii.

2. Cu privire la capătul de cerere privind posibilitatea legală a diminuării masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor reprezentând dobânzi și diferențele de curs valutar aferente împrumutului contractat de petenta în scopul achiziționării pachetului majoritar de acțiuni al unei alte societăți

În fapt, în perioada verificată petenta a avut în derulare contractul de credit nr...../12.10.2007 încheiat cu Banca Transilvania pentru un împrumut în suma de xxxxxEUR angajat în scopul achiziției pachetului majoritar de acțiuni la T SA Brașov. În baza actului adițional nr...../27.05.2008 valoarea creditului s-a majorat la nivelul sumei de xxxxxx EUR, scadența rămânând neschimbată, respectiv 10.10.2012.

Astfel, în perioada 2010 – 2014, petenta a înregistrat cheltuieli deductibile, la determinarea masei profitului, cu dobânzile aferente împrumutului contractat de la Banca Transilvania precum și diferențe de curs valutar aferente respectivului împrumut după cum urmează:

- în luna martie 2010 a procedat la înregistrarea cheltuieli deductibile curente, a sumei de xxxxxx lei (întregul sold al contului 471 la acel moment) fără însă a exista un corespondent pe venituri a acestor cheltuieli astfel încât să poată fi justificată deductibilitatea fiscală.

- dobânzile acumulate ulterior prin același cont 471, au fost descărcate pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil, în totalitate, (în suma de xxxxxlei) în data de 31.12.2010, ulterior dobânzile fiind contabilizate direct pe cheltuieli curente.

În scopul justificării diminuării masei profitului impozabil cu aceste cheltuieli, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală situația părților sociale deținute la T SA devenită ulterior B.R.E SA, constatându-se că, din totalul de xxx acțiuni nominative deținute, în luna **martie 2010 au fost cesionate un număr de xxxxx acțiuni**, iar în **luna noiembrie 2015** (perioada ce nu face obiectul inspecției fiscale) **au fost vândute un număr de xxxxacțiuni**.

De asemenea, în legătură cu diferențele de curs valutar organele de control au identificat atât diferențe negative de curs (contabilizate în general în contul 471 „cheltuieli în avans „) cât și diferențe pozitive de curs (contabilizate în general în contul 472 „venituri în avans „). Deși cea mai mare parte a diferențelor de curs nu s-au regăsit pe costuri, respectiv pe venituri curente ci sub forma celor înregistrate în avans, la fiecare perioadă fiscală petenta a procedat la influențarea rezultatului impozabil cu sumele astfel contabilizate (sub forma elementelor de natură veniturilor sau cheltuielilor).

În baza aceluiași prevederi legale indicate în situația dobânzilor aferente creditului contractat pentru achiziția pachetului majoritar, s-a analizat și caracterul nedeductibil la calculul masei profitului impozabil al diferențelor negative de curs, diferențe regăsite fie pe cheltuieli curente, fie sub forma cheltuielilor în avans.

În anexa nr.4 la RIF s-a prezentat situația cheltuielilor de natură diferențelor negative de curs valutar înregistrate în legătură cu creditul destinat achiziției pachetului de acțiuni, dar și situația veniturilor de natură diferențelor pozitive de curs valutar, urmând verificărilor efectuate fiind stabilite cheltuieli

nedeductibile la calculul profitului impozabil in suma totala de xxxx lei dar si venituri neimpozabile în suma totala de xxxxxx lei.

În drept, art. 19 și art.21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare

(...)

H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale precitate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

De asemenea, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constata că, pana in luna in luna martie 2010, toate dobânzile aferente creditului contractat pentru achiziția acțiunilor au fost contabilizate in contul 471 ” cheltuieli in avans ” și

concomitent cu vanzarea celor xxxx acțiuni, petenta a procedat la înregistrarea la cheltuieli deductibile a întregului sold al contului 471, respectiv a sumei de xxxxx lei generata de creditul destinat pachetului majoritar de xxxx acțiuni.

Totodată, se constata ca pana in luna noiembrie 2015 (perioada ce nu a facut obiectul inspecției fiscale) achiziția pachetului de acțiuni nu a generat pentru petenta niciun beneficiu. Astfel, in intervalul 01.04.2010-31.10.2015 petenta nu a obtinut nici venituri din dividende (neimpozabile potrivit legislației in vigoare) si nici venituri din vanzarea titlurilor de participare (neimpozabile incepand cu anul 2014).

Pe cale de consecință, analizând situația de fapt si raportand-o la prevederile legale in vigoare, se reține că, în condițiile în care în cursul anului 2010 petenta a obținut venituri impozabile (potrivit legislației in vigoare in 2010) din vanzarea unui număr de xxxx de acțiuni (2,82% din pachetul achiziționat), în mod corect și legal organele de control au considerat ca este nejustificata trecerea concomitenta la cheltuieli deductibile a tuturor dobânzilor generate de creditul utilizat pentru achiziția numărului total de acțiuni (xxxxx).

In aceste condiții organele de inspecție fiscală in mod corect au considerat ca 97,18% din cheltuielile inregistrate de petentă in legătură cu creditul anagajat nu justifica participarea la obținerea de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2013 privind Codul Fiscal, stabilind în anexa nr.4 la RIF situația cheltuielilor cu dobânzile inregistrate de petentă in legătură cu acest credit, cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil in suma de xxxx lei, reprezentând 97,18% din suma totala inregistrata de petentă, respectiv xxxxx lei.

In legătură cu diferentele de curs valutar organele de control au identificat atat diferente negative de curs (contabilizate în general in contul 471 „, cheltuieli in avans „) cat si diferente pozitive de curs (contabilizate în general in contul 472 „, venituri in avans „). Deși cea mai mare parte a diferentelor de curs nu s-au regăsit pe costuri, respectiv pe venituri curente ci sub forma celor inregistrate in avans, la fiecare perioada fiscala petenta a procedat la influențarea rezultatului impozabil cu sumele astfel contabilizate (sub forma elementelor de natura veniturilor sau cheltuielilor).

In baza acelorasi prevederi legale indicate in situația dobânzilor aferente creditului contractat pentru achiziția pachetului majoritar, s-a analizat si caracterul nedeductibil la calculul masei profitului impozabil al diferentelor negative de curs, diferente regăsite fie pe cheltuieli curente, fie sub forma cheltuielilor in avans.

Astfel, pentru diferentele negative de curs s-a stabilit caracterul nedeductibil fiscal la calculul masei profitului impozabil, implicit situația diferentelor pozitive a generat caracterul neimpozabil al acestora.

Astfel, cheltuielile (cont 665) si elementele de natura cheltuielilor (cont 471) au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil în conformitate art.21, alin.(4), lit.i) din Codul Fiscal, iar in același timp, veniturile

(cont 765) si elementele de natura veniturilor (cont 472) sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil conform art.20, lit.c) din Codul Fiscal.

În anexa nr.4 la RIF s-a prezentat situația cheltuielilor de natura diferentelor negative de curs valutar inregistrate în legătură cu creditul destinat achiziției pachetului de acțiuni, dar și situația veniturilor de natura diferentelor pozitive de curs valutar, urmare verificărilor efectuate fiind stabilite cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în suma totală de xxxxxxx lei dar și venituri neimpozabile în suma totală de xxxxxx lei.

3. Cu privire la capetele de cerere privind cheltuielile aferente achitării contravalorii facturilor emise de BL S.R.L în sumă de xxxx lei, tratate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2014 și a dreptului de deducere a TVA în suma totală de xxxx lei aferentă, se rețin următoarele:

În fapt, în luna decembrie 2014, petenta a înregistrat cheltuieli în suma totală de xxxx lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxx lei în baza unor facturi emise de B.L SRL (persoana afiliată) reprezentând lucrări de construcții “*finisaje apartamente*” după cum urmează:

- FF nr...../27.05.2014 - în valoare totală de xxxx lei, din care TVA în suma de xxxxx lei;

- FF nr./27.05.2014 - în valoare totală de xxxx lei, din care TVA în suma de xxxxx lei;

- FF nr./27.05.2014- în valoare totală de xxxxxx lei, din care TVA în suma de xxxxx lei;

Urmare verificării s-a constatat că fiecare factură a fost emisă pentru lucrări de finisaje apartamente fără a fi indicată în cuprinsul acestora perioada la care se refera și fără să conțină alte indicii despre eventuale situații de lucrări sau contracte ce au stat la baza acestor servicii.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală pentru fiecare factura în parte o situație de lucrări din conținutul careia a rezultat ca acestea se refera la “lucrări executate până la decembrie 2012 și nedecontate”, atât facturile cât și situațiile de lucrări ce au făcut obiectul facturării fiind prezentate în anexa nr.5 la RIF.

În urma analizării situațiilor de lucrări prezentate, s-a constatat ca prestatorul BL SRL ar fi executat în anul 2012 lucrări de finisaje apartamente pentru obiectivele : A 4 și 5, dar și din R 1 și 2 și că aceste lucrări ar fi fost executate încă din 2012, dar furnizorul (persoana afiliată) a omis decontarea și facturarea acestora până în luna mai 2014 când ar fi emis facturile supuse analizei.

Prin urmare, organele de inspecție au stabilit că, prin înregistrarea acestor facturi s-au decontat, în fapt, cheltuieli cu servicii care ar fi fost executate ulterior predării sau chiar vânzării apartamentelor în cauza, către beneficiari.

În condițiile în care aceste obiective pentru care au fost înregistrate aceste cheltuieli au fost recepționate din anul 2008, iar apartamentele la care s-au făcut trimitere au fost date în folosința beneficiarilor sau chiar vândute încă din anul 2009, organele de inspecție fiscală au considerat nejustificate lucrările executate în intervalul 2009 - 2012 și în conformitate cu prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, au stabilit că petenta nu poate beneficia de deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil al cheltuielilor în suma totală de xxxxxx lei aferenta acestor servicii și în conformitate cu prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal au stabilit că petenta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxxx lei aferentă acestor servicii.

În drept, art. 19 și art.21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare

(...)

H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale precitate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

De asemenea, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

În ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată*, aplicabile cauzei sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele:

Petenta a înregistrat cheltuieli în suma totală de xxxx lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxxx lei în baza unor facturi emise de B.L SRL (persoana afiliată) reprezentând lucrări de construcții “*finisaje apartamente*” după cum urmează:

- FF nr...../27.05.2014 - în valoare totală de xxxxxx lei, din care TVA în suma de 38.623 lei;

- FF nr./27.05.2014 - în valoare totală de xxxxxx lei, din care TVA în suma de xxxxx lei;

- FF nr./27.05.2014- în valoare totală de xxxx lei, din care TVA în suma de xxxx lei;

Pentru cheltuielile în suma totală de xxxxxx lei înregistrate în baza facturilor emise de SC B.L SRL (persoana afiliată) reprezentând lucrări de construcții “*finisaje apartamente*” petenta a prezentat situații de lucrări din care rezultă că, prestatorul B.L SRL ar fi executat în anul 2012 aceste lucrări de finisaje apartamente pentru obiectivele: A 4 și 5, dar și din R 1 și 2 și că aceste lucrări ar fi fost executate încă din 2012, dar furnizorul (persoana afiliată) a omis decontarea și facturarea acestora până în luna mai 2014 când ar fi emis facturile supuse analizei.

Ulterior prezentării acestor situații de lucrari, în justificarea prestării serviciilor consemnate în facturile înregistrate în evidența contabilă a petentei, aceasta a transmis în format electronic noi situații detaliate a lucrărilor pentru fiecare bloc in parte, în urmare analizării acestora constatându-se că lucrările au fost executate si in intervalul 2009 - 2011 și că exista necorelatii între valorile înscrise in aceste noi situații si valorile înscrise in situațiile atașate inițial facturilor de achiziție ale serviciilor.

Din analiza tuturor acestor situații de lucrari se constată că aceste servicii achiziționate au fost efectuate la unele apartamente deja recepționate si date in folosința (acceptate de beneficiar), fapt recunoscut de petentă, însă prin înregistrarea în evidența contabilă a acestor servicii, petenta a denaturat rezultatul exercițiului fiscal, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului aferenta anului 2014, orice investiții ulterioare la obiective care deja au fost recepționate si date in folosința (acceptate de beneficiar) trebuind cel puțin refacturate pentru a fi acceptata deductibilitatea cheltuielilor ulterioare si implicit a TVA aferenta.

Pe cale de consecință, cheltuielile petentei consemnate în facturile emise de B.L SRL, în mod corect și legal, au fost tratate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014, potrivit prevederilor art. 21 din Legea nr. 571/2003. Posibilitatea legală a diminuării masei impozabile a profitului cu eventuale cheltuieli de natura investițiilor ulterioare - servicii achiziționate care fac trimitere la obiective deja recepționate si date in folosința (acceptate de beneficiar) – este condiționată de necesitatea refacturării acestor valori către beneficiari, ceea ce în situația petentei nu s-a constatat.

Ori, înregistrarea pe cheltuieli si contrabalansarea pe venituri a aceluiași sume face ca și caracterul nedeductibil al acestora sa aiba influenta doar in momentul descărcării gestiunii cu valoarea apartamentelor puse la dispoziția beneficiarilor in anul 2014, influențând costul/mp utilizat la calculul descărcării gestiunii pentru acest an, motiv pentru care motivațiile petentei din cuprinsul contestației formulate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, în lipsa indicării de către petentă a vreunui motiv legal care să le justifice.

Deși petenta susține în cuprinsul contestației formulate utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile a prestațiilor de servicii cuprinse in facturile emise de B.L SRL, pretinzând exercitarea dreptului de deducere al TVA în legătură cu acestea, pe motivul că îndeplinește toate condițiile de fond ale prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, și de formă conform art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, prevăzute de lege pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA, aceasta nu a depus dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba pretențiilor din contestația formulată.

Mai mult, invederăm că, deductibilitatea fiscală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor și a posibilității exercitării dreptului de

deducere al TVA este reglementată și de art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 21 Cheltuieli[...]

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

(f) *cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Totodată art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede că:

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

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

În raport cu aceste reglementări legale, rezultă că orice operațiune se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar cheltuielile sunt deductibile numai în baza unui documentului justificativ care trebuie să conțină elementele expres prevăzute de lege a fi completate.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de organelle fiscale în speță sunt incidente prevederile art. 145 și art.146 alin. 1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;”

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 155

Facturarea

[...]

(19) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

(...)

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”

Ori, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că, petenta a pretins diminuarea masei profitului impozabil cu aceste cheltuieli și posibilitatea exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferentă unor servicii, în baza unor facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv facturi care nu conțin informațiile obligatorii impuse de art. 155 alin.19 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că acestea nu conțin niciun fel de precizari în legătură cu data la care au fost prestate aceste servicii sau mențiuni cu privire la eventualele situații de lucrări sau contracte ce au stat la baza acestor servicii, cu atat mai mult cu cat s-a susținut și justificat efectuarea acestor prestari într-o perioada anterioară celei în care au fost emise facturile.

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă că în condițiile în care prestările de servicii care fac obiectul cauzei deduse judecății au fost efectuate la unele obiective deja recepționate și date în folosință (acceptate de beneficiar încă din anul 2012, petenta nu a demonstrat cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală necesitatea acestor noi achiziții în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și mai mult înregistrarea acestor cheltuieli în baza unor facturi fiscale care NU îndeplinesc calitatea de document justificativ în conformitate art. 145 și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal motiv pentru care, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata în suma de **xxxxx6 lei** aferentă facturilor emise de B.L S.R.L contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiata.

4. Cu privire la capetele de cerere privind impozitul pe profit și TVA colectata stabilită suplimentar în urma calificării drept artificială a unei reduceri de preț acordată unui client, se rețin următoarele:

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat ca in cazul apartamentului xx din blocul R 1 contractat cu O.A.S, în baza Promisiunii de vanzare-cumparare nr.450/18.08.2011 a apărut următoarea stare de fapt :

Cu ocazia incheierii promisiunii de vanzare – cumpărare a fost stabilit un preț de vanzare de xxxxx EURO fara TVA, iar ratele facturate au fost raportate la aceasta valoare, intregul preț stabilit prin promisiune fiind incasat de către petenta pana la data de 12.12.2012.

Ulterior facturării și încasării sub forma de avans a prețului de xxxx EURO + TVA (în cota de 5%), petenta a procedat la emiterea în luna februarie

2013 a facturii finale ca urmare a incheierii contractului de vanzare autentificat sub nr..../26.02.2013.

Cu această ocazie petenta a procedat la acordarea unei reduceri de preț în suma de xxxlei fara TVA si restituirea în același quantum a banilor incasati.

Urmare acestor operațiuni vanzarea apartamentului a fost perfectata la prețul de xxxx EUR, respectiv xxxxxx lei plus TVA în cota de 5 %.

In drept, cu privire la reincadrarea operatiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

La art.6 și art.7 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ ART. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii

ART. 7

(...)

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, 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.

Se retine ca, potrivit doctrinei, intentia legiuitorului este de a consacra principiul realitatii economice urmarind sa impiedice evitarea platii impozitelor prin incheierea de acte care invocand un scop economic aparent tintesc, ca scop principal, avantaje fiscale.

Astfel, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt cele mai îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, în baza informațiilor și documentelor prezentate de contribuabil sau furnizate de terte persoane la solicitarea acestora, prin identificarea circumstanțelor edificatoare fiecărui caz.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată că, petenta ulterior facturării și încasării sub formă de avans a prețului de xxx EURO + TVA (în cota de 5%), stabilit în baza promisiunii de vânzare – cumpărare nr...../18.08.2011 încheiată cu persoanele fizice Oarcea Adrian Sebastian în calitate de cumpărător, O.O și O.A.D în calitate de uzufructuari, a procedat la emiterea în luna februarie 2013 a facturii finale nr. din 25.02.2013, ca urmare a încheierii contractului de vânzare autentificat sub nr...../26.02.2013, ocazie cu care potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, s-a procedat la acordarea unei reduceri de preț în suma de xxxx lei fără TVA și restituirea în același quantum a banilor încasați.

Urmare acestor operațiuni vânzarea apartamentului a fost perfectată la prețul de xxxxx EUR, respectiv xxxxx lei la care s-a aplicat TVA în cota de 5 % în sumă de xxxxxx lei, petenta ajustând baza de impozitare a TVA ca urmare a reducerii de preț acordată cu această ocazie.

Se reține că discount-urile reprezintă reduceri de preț acordate clienților fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, fie pentru a le crea posibilitatea să obțină un profit din distribuirea unei mărfi cu preț fixat.

În literatura de specialitate și în practica afacerilor sunt întâlnite două categorii de reduceri de preț:

- reduceri de natură comercială (sau reduceri comerciale), care au o influență directă asupra mărimii nete a unei facturi;
- reduceri de natură financiară (sau reduceri financiare), care poartă denumirea de sconturi (numite și sconturi de decontare sau sconturi de casă).

A. În categoria **reducerilor comerciale** se includ: rabatul, remiza și risturnul.

Rabatul reprezintă reducerea practică, în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

Remiza este o reducere practică, în mod excepțional asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului. Remiza corespunde, în general, unui procent aplicat asupra prețului brut, procent prevăzut în oferta de prețuri a întreprinderii sau care rezultă din negociere între cei doi parteneri contractuali.

Risturnul reprezintă o reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate de același cumpărător pe o perioadă determinată. De regulă, reducerile comerciale se acordă sub forma unui procent din prețul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

B. În categoria reducerilor financiare este inclus **scontul de decontare**.

Scontul de decontare este reducerea financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Altfel spus, scontul de decontare reprezintă o bonificație acordată clientului de către furnizor pentru plata cu anticipație a unei sume datorată de client. Scontul de decontare este o cheltuială financiară pentru furnizor, care este beneficiarul plății (încasează o sumă înainte de scadență) și un venit financiar pentru client, care efectuează o plată înainte de scadență.

a. Referitor la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

Referitor la TVA aferenta discount-urilor la art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca:

“(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;

La pct.19 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“19. (1) În sensul art.137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. În acest scop în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade. Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

b. Referitor la ajustarea bazei de impozitare

Potrivit art.138 din Legea nr.571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...]

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

La pct.20 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca:

- rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata,
- sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării sau ulterior după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor situație în care se ajustează baza de impunere,
- **nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări,**
- trebuie să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale,
- să fie compatibile cu prevederile legii concurenței.

În factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade, iar taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra diferenței rezultate.

În situația în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor se ajustează baza impozabilă, situație în care furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, facturi care au ca obiect numai reducerile comerciale.

Fata de prevederile contractuale și modul în care petenta a respectat condițiile de acordare ale reducerii de preț, se reține că, având în vedere că partile nu au acordat acordarea unei eventuale reduceri de preț pentru o eventuala plată anticipată și nici momentul acordării acesteia, în mod corect organele de control au considerat că, reducerea de preț acordată concomitent cu perfectarea vânzării a fost efectuată în scopul aplicării cotei reduse de TVA respectiv în scopul obținerii unui avantaj fiscal și au reconsiderat tranzacția comercială pentru care petenta a acordat reducerea de preț, reducere care nu a fost justificată cu documente și care a condus la diminuarea obligațiilor fiscale de natura TVA

și a impozitului pe profit și a recalculat obligațiile fiscale ale petentei în baza art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedând la aplicarea cotei standard de TVA ca urmare a nerespectării condițiilor prevăzute de art.140, alin. (2¹) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, dar și reantregirea veniturilor cu suma de xxxx lei cu consecința recalculării profitului impozabil al perioadei potrivit prevederilor art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

Susținerea petentei că organele de control au interferat nejustificat în deciziile sale de afaceri, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere 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.

Deși petenta argumentează reducerea acordată ca fiind o decizie luată din rațiuni comerciale față de un client care a achitat diferența de preț anticipat față de termenul limită prevăzut în promisiune, omite să sublinieze ca ultima plată efectuată de acesta a fost data de 21.12.2012, în condițiile în care termenul limită prevăzut de promisiune era la data de 15.12.2012. Mai mult, promisiunea prevede penalități de întârziere în caz de nerespectare a termenului de plată, dar **nu conține clauze potrivit cărora să fie stimulată sub forma unor reduceri de preț, o eventuala plată anticipată.**

Astfel, rezultă cu puterea evidenței că, scopul acordării urmărit prin aplicarea acestei reduceri de preț a fost tocmai încadrarea operațiunii de vânzare în condițiile impuse de legea fiscală pentru aplicarea cotei reduse de TVA, avantaj fiscal ce nu putea fi acordat în condițiile în care facturarea s-ar fi făcut la prețul angajat în baza promisiunii de vânzare-cumpărare, preț care de altfel a fost și achitat în întregime de către client.

Nu în ultimul rând învederăm faptul că pe întreaga perioadă de derulare a acestei relații comerciale facturile de avans au fost emise în regim de cota redusă de TVA, condiție ce era prevăzută și la data încheierii promisiunii de vânzare-cumpărare nr.../18.08.2011, data la care datorita cursului valutar în vigoare, prețul tranzacției se încadra în prevederile legale ce reglementau aceasta facilitate.

5. Cu privire la capătul de cerere privind TVA aferenta vanzarilor de apartamente împreună cu locurile de parcare/garaje, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca livrarea unui apartament dintr-un imobil impreuna cu spatiile de parcare si de depozitare situate la subsol si pentru care exista numere cadastrale diferite constituie o operatiune unica de livrare de bunuri din punctul de vedere al taxei, in care dobandirea dreptului de proprietate asupra apartamentului constituie operatiunea principala, iar

dobandirea dreptului de proprietate asupra spatiilor respective are caracter accesoriu in raport cu menirea acestor spatii de anexe gospodaresti utile locuintei si fara sa constituie un scop in sine pentru persoana fizica cumparatoare, ci mijlocul de a beneficia de facilitatile necesare asigurarii confortului locuintei achizitionate.

În fapt, pe baza datelor prezentate de către petenta au fost identificate situații în care, urmare a divizării tranzacțiilor, asupra valorii apartamentelor a fost aplicată cota redusă de TVA de 5%, contatându-se ca pentru un număr de 8 cazuri în care fie valoarea apartamentului, fie valoarea acestuia cumulată cu cea a anexelor (garaj/loc de parcare) depășește limita de 380.000 lei impusă de legislația în vigoare pentru a beneficia de facilitatea aplicării cotei reduse de TVA.

Având în vedere că urmare a divizării tranzacției cota de 5% a fost aplicată doar pentru apartamente, organele de control au procedat la recalcularea obligației de plată a TVA funcție de valoarea acestora, modul de calcul al diferențelor de TVA rezultate în urma aplicării cotei standard regasindu-se în anexa nr.8 la RIF. La baza acestui calcul au stat fișele de cont prezentate de petentă pentru fiecare client în parte și astfel organele de control au procedat la recalcularea TVA pornind de la fiecare perioadă fiscală în care au fost emise facturile de avans și/sau de dobânzi, până la perioada fiscală în care au fost regularizate avansurile fiind emisă factura finală cu privire la livrare.

La recalcularea TVA organele de inspecție fiscală au avut în vedere inclusiv sumele facturate cu titlu de dobânzi percepute conform clauzelor contractuale și pentru care petenta a aplicat cota redusă, având același regim ca și livrarea (în conformitate cu prevederile art.137, alin (2), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și a pct.18, alin.(8) din normele de aplicare a acestuia.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuintei. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...);

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea

adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafata utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafata de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafata de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%."

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*"23. (8) În aplicarea art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, **prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.** (9) În sensul art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, suprafata utilă a locuinței de 120 m² nu include anexele gospodărești. Suprafata terenului pe care este construită locuința, precum și suprafata utilă a locuinței, menționate la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. **Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 m², prevăzute la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite."***

Prin urmare, conform prevederilor legale antecitate, cota redusă de TVA de 5% se aplică numai pentru livrările de locuințe ca parte a politicii sociale, respectiv pentru acele livrări care îndeplinesc condițiile cumulative stabilite de legiuitor, printre care și cea ca valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor

indivize din partile comune ale imobilului si a anexelor gospodaresti sa nu depaseasca limita de 380.000 lei.

Totodata, in conformitate cu prevederile 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 de lege, *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**.

Incepand cu anul 2007 relevanta in aplicarea legislatiei in materie de TVA este si jurisprudenta comunitara degajata din hotararile Curtii Europene de Justitie avand in vedere ca prin Tratatul de aderare tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

In acest sens, din jurisprudenta comunitara reiese ca, desi fiecare livrare sau prestatie trebuie, in mod normal, sa fie considerata distincta si independenta, **ea nu trebuie sa fie descompusa in mod artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului TVA-ului**, astfel incat este important sa fie identificate mai intai elementele caracteristice ale operatiunii respective, pentru a determina daca persoana impozabila furnizeaza îi livreaza clientului sau mai multe prestatii principale distincte sau o prestatie unica (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 29, din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 22 si din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17). In acest fel, *mai multe operatiuni distincte in mod formal, care ar putea fi furnizate in mod separat, trebuie sa fie considerate o operatiune unica daca nu sunt independente* (hotararile din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 51, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18 si din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 36). In aceasta privinta, Curtea a considerat ca suntem in prezenta unei operatiuni unice atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila **sunt atat de strans legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura operatiune economica indivizibila**, a carei descompunere ar avea un caracter artificial (hotararile din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 23, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 53, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 19 si din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 37).

Analizand, de la caz la caz, elementele caracteristice ale operatiunilor, Curtea Europeana de Justitie a aratat, spre exemplu, ca este vorba de o prestatie unica in special in situatia in care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentand prestatia principala, pe cand, invers, unul sau mai multe elemente trebuie sa fie privite ca una sau mai multe prestatii accesorii, in special atunci cand ele ***nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului*** (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 30, din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 18, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 52 si din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

Reiese, asadar, ca **principiul prevalentei economicului asupra juridicului** reglementat de art. 11 din Codul fiscal isi gaseste corespondenta deplina si in jurisprudenta comunitara in materie de TVA.

Cu privire la determinarea valorii maxime de 380.000 lei stabilita la livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, Directia de legislatie in domeniul TVA a precizat urmatoarele:

“In scopul determinarii valorii maxime de 380.000 lei a locuintei, inclusiv a terenului pe care este construita, este necesar a se avea in vedere, (...), ca livrarea unei locuinte se refera, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, la o operatiune unica, care trebuie privita distinct si independent de alte operatiuni de livrare, indiferent daca aceasta presupune ca, odata cu livrarea locuintei, are sau nu loc, in secundar, si livrarea altor elemente componente ale unui bun imobil.

In cazul in care un cumparator achizitioneaza un apartament si, odata cu acesta, dobandeste proprietatea asupra anexelor gospodaresti si asupra altor constructii, precum si asupra terenurilor pe care acestea sunt construite, suntem in situatia in care analizam o singura livrare de bunuri si dobandirea dreptului de proprietate asupra locuintei constituie operatiunea principala, de care depinde dobandirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodaresti si asupra altor constructii, precum si asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate.

In sustinerea celor de mai sus apreciem ca fiind relevante concluziile Curtii Europene de Justitie in cazul C-349/96. Conform argumentelor Curtii expuse in cuprinsul deciziei date in cazul amintit, se poate concluziona ca o operatiune unica din punct de vedere economic nu ar trebui divizata artificial pentru a afecta functionarea sistemului taxei pe valoarea adaugata. In acest context nu are relevanta daca se percepe un singur pret pentru intreaga operatiune sau daca sunt percepute preturi diferite.

In concluzie, in cazul livrarii unei locuinte, astfel cum aceasta este definita la art. 140 alin. (21) din Codul fiscal, rezulta, urmand principiul mentionat, ca valoarea maxima a acesteia include valoarea partilor comune din imobil, a oricaror anexe gospodaresti, precum si a altor constructii

achizitionate de catre cumparatorul locuintei, precum si valoarea cotei indivize din amprenta la sol, valoarea cotei indivize din restul terenului (alei, drum de acces, terenul pe care sunt construite anexele gospodaresti) s.a. Prin urmare, in situatia in care operatiunea are ca obiect o locuinta ce indeplineste conditiile legale pentru incadrarea in categoria celor pentru care se aplica o cota de TVA de 5%, aceasta cota se va aplica asupra valorii totale a livrării, inclusiv asupra valorii anexelor gospodaresti (spatii de parcare si spatii de depozitare) daca acestea sunt, conform contractelor, componenta a livrării bunului imobil si cumparatorul dobandeste odata cu dreptul de proprietate asupra imobilului si dreptul de proprietate asupra anexelor gospodaresti.”

Aplicand cele de mai sus la situatia concreta in care s-au realizat tranzactiile ce fac obiectul contestatiei se retin urmatoarele:

Petenta BG SRL a incheiat, cu persoane fizice romane, contracte de vanzare-cumparare ale unor apartamente împreună cu spatiile de parcare.

În baza datelor prezentate de către petenta au fost identificate situații in care, urmare a divizării tranzacțiilor, asupra valorii apartamentelor a fost aplicata cota redusa de TVA de 5%, contatându-se ca pentru un număr de 8 cazuri in care fie valoarea apartamentului, fie valoarea acestuia cumulata cu cea a anexelor (garaj/loc de parcare) depășește limita de 380.000 lei impusa de legislația in vigoare pentru a beneficia de facilitatea aplicării cotei reduse de TVA.

În acest sens, spre exemplificare, invederăm că, din analiza contractului de vanzare-cumparare autenitificat sub nr..... din 22.11.2012, existent în fotocopie la dosarul cauzei, incheiat cu persoanele fizice BG și BE rezulta ca:

Obiectul contractului il constituie transferul de la vanzator la cumparatori a dreptului de proprietate asupra imobilului costând din:

- apartamentul numarul xx, înscris în CF nr..... – C1- U 38 – Arad, în suprafată utilă de xxxxx mp compus din hol, WC, debara, camera, debara, hol, debara, baie, camera, camera, balcon plus cotele indivize din terenul aferent și din părțile comune

- apartamentul numarul xx, înscris în CF nr..... – C1 – U 40 în suprafată utilă de xxxx mp compus din compartiment parcare plus cotele indivize din terenul aferent și din părțile comune

- apartamentul numarul xx, înscris în CF nr..... – C1 – U 39 în suprafată utilă de xxxx mp compus din compartiment parcare plus cotele indivize din terenul aferent și din părțile comune

Prețul total al vânzării este compus din prețul apartamentului și prețul celor doua locuri de parcare plus valoarea cotelor indivize din terenul aferent complexului precum si din partile comune. Astfel, în cazul contractului de vanzare-cumparare autenitificat sub nr.xxxxxx din 22.11.2012 incheiat cu persoanele fizice BG și BE, prețul de achizitie total al imobilului este in suma totala de **xxxxxx EURO** fără TVA respectiv suma de xxxxxx lei fara TVA

(compus din pretul apartamentului de xxxxx euro, pretul spatiului de parcare nr.xx în suma de xxxx euro si pretul spatiului de parcare nr.x în sumă de xxxx euro), depasind astfel valoarea maxima a tranzactiei de xxxxx lei prevazută de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Pentru determinarea situatiei fiscale a petentei si in vederea stabilirii valorii maxime de 380.000 lei, organele de inspectie fiscala au avut in vedere atat dispozitiile art. 140 alin.(21) din Codul fiscal cu privire la definirea notiunii de locuinta livrata ca parte a politicii sociale, cat si cele ale Legii locuintei nr.114/1996 cu privire la notiunea de suprafata utila a locuintei.

In ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, pct. 23 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare **stabilesc in mod expres ca in valoarea locuintei se includ atat anexele gospodaresti**, cat si valoarea cotelor indivize din partile comune ale imobilului si valoarea terenului pe care este construita locuinta.

Textul art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal prevede in mod expres ca definitia anexelor gospodaresti este cea data de Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, care in anexa nr. 2 le defineste ca fiind:

”Construcțiile cu caracter definitiv sau provizoriu, menite să adăpostească activități specifice, complementare funcțiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinătatea locuinței, alcătuiesc împreună cu aceasta o unitate funcțională distinctă.

*In categoria anexelor gospodaresti, de regulă în mediul rural, sunt cuprinse: bucătării de vară, grajduri pentru animale mari, pătule, magazii, depozite și altele asemenea. În mod similar, sunt asimilabile noțiunii de anexe gospodaresti și **garajele**, serele, piscinele și altele asemenea”.*

Faptul ca **anexele gospodaresti sunt excluse doar la calculul suprafetei utile de maximum 120 m2 a locuintei** ce poate fi livrata cu aplicarea cotei reduse de TVA de 5% ca parte a politicii sociale, **nu si in ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, rezulta chiar din textul art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal** conform caruia este supusa cotei reduse ”livrarea de locuinte, care au o suprafata utila de maximum 120 m2, exclusiv anexele gospodaresti [...]”.

Petenta sustine ca spatiile de parcare nu reprezinta anexe gospodaresti deoarece au caracter economic independent in raport cu apartamentele, motiv pentru care operatiunea de vanzare a acestora nu are caracter unic. Aceste sustineri sunt vadit neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere motivele ce succed.

In conformitate cu definitia anexelor gospodaresti anterior citata, garajele reprezinta anexe gospodaresti pentru apartamente intrucat *sunt amplasate in imediata vecinatate a apartamentelor (la subsolul aceluasi imobil) si sunt menite sa serveasca la gararea autoturismelor folosite de persoanele fizice ce*

locuiesc la apartamentele situate la etajele imobilului, in mod complementar functiei de locuire propriu-zisa asigurata de apartamente, astfel ca sunt indeplinite conditiile pentru care toate acestea (apartament plus spatiu parcare) alcatuiesc impreuna o unitate functionala distincta.

Contrar sustinerilor petentei, apartamentul poate fi unit din punct de vedere functional de spatiile de parcare, legea neimpunand conditia ca respectivele constructii sa fie alipite locuintei propriu-zise (“unite faptic” cum intelege contestatoarea), ci doar sa **fie amplasate in vecinatatea locuintei**, conditie indeplinita in speta, in conditiile in care spatiile de parcare sunt situate la subsol, iar apartamentele la etajele aceluiasi imobil.

Totodata, inregistrarea distincta in registrele de publicitate imobiliara ori in evidentele autoritatilor locale pentru plata impozitelor nu are nicio relevanta in stabilirea caracterului de unitate functionala al apartamentului impreuna cu spatiile de parcare.

Apoi, in raport cu jurisprudenta comunitara anterior amintita, inclusiv cea degajata din cauza C-349/96, se retine ca o operatiune complexa, formata dintr-un fascicul de elemente si acte este considerata unica atunci cand unul (sau mai multe elemente) constituie operatiunea principala, in timp ce restul elementelor sunt accesorii in raport cu operatiunea principala, **Curtea Europeana de Justitie subliniind de fiecare data, in aprecierea caracterului de accesorialitate, faptul ca operatiune este considerata accesorie operatiunii principale atunci cand ea nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai conditii de operatiunea principala. Cu alte cuvinte, operatiunea este considerata unica din punctul de vedere al scopului urmarit de cumparatori (clienti) si nu din punctul de vedere al modului in care vanzatorul (furnizorul) intelege sa trateze comercial, investitional, tehnic etc. elementele ce compun operatiunea analizata.**

Or, in speta, **este evident ca achizitionarea locului de parcare nu constituie pentru cumparatorii de apartamente din imobilul respectiv un scop in sine, fara nicio legatura cu achizitionarea apartamentului, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de locuintele achizitionate**, mai ales ca respectivii cumparatori nu au achizitionat case de locuit individuale, cu terenul aferent curtii, ci apartamente intr-o cladire mutietajata, astfel ca problema parcarii unui autoturism, pe perioada cat persoana care-l foloseste se afla in propriul apartament se pune cu acuitate.

Faptul ca spatiile de parcare din subsolul imobilului au fost delimitate si le-au fost atribuite numere cadastrale distincte de catre vanzator nu schimba cu nimic analiza operatiunilor din punctul de vedere al cumparatorilor de apartamente, **acestia achizitionand spatiile de parcare tocmai pentru a beneficia de cele mai bune conditii de locuit.**

Totodata, departajarea pretului global in pretul apartamentului și pretul spatiului de parcare nu prezinta nicio relevanta in analiza spetei, jurisprudenta comunitara subliniind ca modul de stabilire a pretului nu constituie in sine un

fapt hotarator in stabilirea naturii operatiunii din punct de vedere al TVA. De asemenea, faptul ca achizitionarea spatiilor de parcare nu a reprezentat o obligatie pentru cumparatorii apartamentelor nu prezinta nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat *caracterul de bunuri accesorii in raport cu apartamentele apare doar pentru cumparatorii care au optat pentru achizitionarea spatiilor de parcare impreuna cu apartamentele*, nu si pentru cei care nu au dorit acest lucru. Nici afirmatia petentei in sensul ca spatiile de parcare si apartamentele pot fi vandute unor cumparatori separati nu poate fi retinută in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care, pe de o parte, analiza fiscala priveste pe cumparatorii de apartamente care au optat pentru achizitionarea spatiilor de parcare, iar pe de alta parte, petenta nu a facut dovada ca a vandut spatii de parcare unor cumparatori fara ca acestia sa achizitioneze si apartamente in condominiul respectiv, tranzactionarea "separata" a spatiilor din subsol in raport de detinerea cu orice titlu a unui apartament situat la etajele imobilului fiind doar pur teoretica.

Fata de cele anterior prezentate, se retine ca, in valoarea locuintelor livrate cu cota redusa de TVA se include si valoarea spatiilor de parcare aflate la subsolul imobilului achizitionate impreuna cu apartamentul situate la etajele aceluiasi imobil, chiar daca acestea au fost inregistrate cu numere cadastrale diferite in registrul de publicitate imobiliara, livrarea locurilor de parcare avand caracter accesoriu in raport cu livrarea apartamentului si constituind o operatiune unica ce trebuie sa beneficieze de acelasi tratament fiscal in intelesul jurisprudentei comunitare in materie de TVA.

Desi petenta insasi apeleaza la jurisprudenta comunitara in materie de TVA (cauza Levob Verzekeringen și OV Bank), ignora cu desavarsire considerentele si concluziile Curtii Europene de Justitie in cazurile mai sus amintite, care subliniaza ca operatiunile nu trebuie descompuse artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului comun de TVA. In acest sens, sustinerea contestatoarei precum ca orice derogare de la principiul independentei livrarilor ar trebui sa fie instituita exclusiv prin norme legislative interne exprese si de stricta interpretare contrazice jurisprudenta comunitara invocată si nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei. In mod similar, nici sustinerea petentei privind stabilirea regimului fiscal in functie de regimul juridic al bunurilor nu poate fi retinuta, ea contrazicand principiul prevalentei economicului asupra juridicului instituit in mod expres prin art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele mai sus prezentate motivațiile petentei în legătură cu diferenta suplimentara de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala in urma aplicarii cotei standard de TVA aferenta vanzarilor de apartamente împreună cu locurile de parcare/garaje, nu pot fi luate in considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

6. Cu privire la TVA colectata suplimentar rezultata din calificarea drept artificiale a lucrărilor de compartimentare a unor apartamente cu suprafețe mari

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei se constata că, petenta în contextul manifestării efectelor crizei economice și financiare instalată în România după anul 2009, a procedat la efectuarea unor lucrari de sub-apartamentare a trei imobile deținute în proprietate.

În urma lucrărilor de sub-apartamentare au rezultat 6 apartamente – bunuri imobile distincte înregistrate în extrase de carte funciara distincte.

La dosarul cauzei, petenta a depus fotocopiile extraselor de Carte Funciara pentru apartamentele aflate in aceasta situație, dar si referatele de admitere emise de ANCPI in baza carora au fost aprobate sub-apartamentările (Anexei 6 la contestație (pag.93-135)), astfel:

- ap xx din complexul R 1 a fost recopartimentat, rezultând in urma lucrărilor de sub-apartamentare, doua bunuri imobile distincte:

- ap xx A, avand extras Carte Funciara nr-C1-U15;
- ap xx B, avand extras Carte Funciara nr-C1-U16;

- ap xx din complexul R 1 a fost recopartimentat, rezultând in urma lucrărilor de sub-apartamentare, doua bunuri imobile distincte:

- ap xx A, avand extras Carte Funciara nr-C1-U46;
- ap xx B, avand extras Carte Funciara nr-C1-U45;

- ap xx din R 2 a fost recopartimentat, rezultând in urma lucrărilor de sub-apartamentare, doua bunuri imobile distincte

- ap xx A, avand extras Carte Funciara nr-C1-U58;
- ap xx B, avand extras Carte Funciara nr-C1-U57.

Din anexele nr. 8 – 13 depuse de petenta în motivarea contestației precum și din constatările organelor de inspecție fiscală inserate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă că toate cele 6 apartamente au fost vandute unor beneficiari diferiți după cum urmează:

- ap xx A din R 1, avand extras Carte Funciara nr-C1-U15, a fost vândut familiei P.L si F.F, conform Contractului de Vanzare Cumpărare nr/25.10.2011 - Anexa 8 pag 138-141 la contestație;

- ap xx B din R 1, avand extras Carte Funciara nr-C1-U16, a fost vândut familiei H.P si N, conform Contractului de Vanzare Cumpărare nr/25.10.2011 - Anexa 9 pag 142-145 la contestație;

- ap xx A din R 1, avand extras Carte Funciara nr-C1-U46 a fost vândut familiei AZC si DL, conform Contractului de Vanzare Cumpărare nr/04.10.2013 - Anexa 10 pag 146-150 la contestație;

- ap xx B din Residente 1, avand extras Carte Funciara nr-C1-U45 a fost vândut familiei BM si DI, conform Contractului de Vanzare Cumpărare nr/04.10.2013 - Anexa 11 pag 151-155 la contestație;

- ap xx A din R 2, avand extras Carte Funciara nr 300218-C1-U58 a fost vândut dnei HM, conform Contractului de Vanzare Cumpărare nr/20.11.2013 - Anexa 12 pag 156-159 la contestație;

- ap xx B din R 2, avand extras Carte Funciara nr-C1-U57 a fost vândut familiei HM si E, conform Contractului de Vanzare Cumpărare nr/20.11.2013 - Anexa 13 pag 160-164 la contestație.

Din conținutul contractelor de vanzare - cumpărare existente în fotocopie la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- in cazul apartamentului xx din R 1 :

- familia HP si HN a achiziționat cu cota redusa de TVA o suprafața utila de xx mp compusa din 1/2 hol, baie, hol,2 camere, dre- sing ;

- familia PL si FF a achiziționat cu cota redusa de TVA o suprafața utila de xxx mp compusa din 1/2 hol, baie, bucătărie, 4 camere, hol, terasa ;

- in cazul apartamentului xx din R 1:

- familia B achiziționat cu cota standard de TVA o suprafața utila de xxxx mp compusa din 1/2 hol, baie, bucătărie, 1/2 camera si terasa in suprafața utila de xxxx mp ;

- familia A a achiziționat cu cota redusa de TVA o suprafața utila de xxxx mp compusa din 1/2 hol, 1/2 camera, hol,camera, baie, debara, debara, baie, dresing camera ;

- in cazul apartamentului xx din R 2 :

- HM a achiziționat cu cota redusa de TVA o suprafața utila de xxx mp compusa din 1/2 hol, 1/2 camera, casa scării, hol, camera, baie, debara, wc, baie, camera, dresing, casa scării;

- familia HM si E a achiziționat cu cota redusa de TVA o suprafața utila de xxx mp compusa din 1/2 hol, baie, bucătărie, 1/2 camera, terasa ;

Organele de inspectie fiscala au considerat ca apartamentele obținute în urma compartimentării nu satisfac cerințele de locuit ale unei persoane sau familii, astfel cum sunt prevăzute la art. 2 lit.a din Legea nr. 114/1996 privind locuinte, si că, avand în vedere art. 17 din aceeași lege care definește familia ca fiind formată din soț, soție, copii precum și părinții soților ce locuiesc sau gospodăresc împreună, au considerat operațiunea de divizare a apartamentelor și vânzarea unei părți către părinții soților o operațiune artificială efectuată în scopul aplicării cotei reduse de TVA. vanzarea apartamentelor

În drept, referitor la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, **art.140 alin.(2[^]1) lit.c) pct.1 si 2** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, precizează:

"Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% si se aplică asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(2[^]1) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care

sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...);

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%."

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"23. (8) În aplicarea art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii. (9) În sensul art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 m² nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, menționate la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 m², prevăzute la art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor

gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite."

Conform prevederilor legale antecitate, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizată, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 140 alin.(2¹) ca persoanele impozabile pot aplica cota redusă a TVA de 5% pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale în anumite condiții, iar prin "*locuința ca parte a politicii sociale*" se înțelege:

a) livrarea de clădiri destinate a fi utilizate drept camere de bătrâni și pensionari;

b) livrarea de clădiri destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și restabilire pentru minori cu handicap;

c) livrarea de locuințe cu o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv TVA. Se menționează că, reducerea cotei se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare, și ca orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa a singură locuința cu cota redusă de 5%, cu condiția ca aceste persoane să nu fi detinut și să nu dețină în proprietate nici o locuință pe care au achiziționat-o cu cota de 5%.

d) livrarea de clădiri către primării în vederea stabilirii de către acestea cu chirie subvenționat unor persoane sau familii cu posibilități materiale reduse care nu le permite accesul la o locuință în proprietate.

Din acest text de lege rezultă clar că pentru livrarea locuințelor cu cota de 5% TVA prevăzute la lit.c), **condițiile impuse de legiuitor sunt doar cele referitoare la suprafața locuinței, la valoarea acesteia și la statutul de "locuibilă".**

De asemenea, normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, prevăd faptul că, vânzătorul de locuințe are posibilitatea aplicării cotei reduse de 5% TVA când cumpărătorul prezintă o **declarație pe propria răspundere autenticată de un notar**, din care să rezulte că persoanele fizice cumpărătoare nu au detinut și nu dețin în proprietate o locuință achiziționată cu cota de 5%.

În contextul prevederilor legale redată mai sus se reține că aplicarea cotei reduse de TVA de 5% depinde exclusiv de îndeplinirea *sine qua non* a condițiilor referitoare la suprafața locuinței, valoarea sa, precum și de cele referitoare la statutul de locuibilă. Din punct de vedere al beneficiarilor livrărilor de locuințe, ca parte a politicii sociale, art.140 alin.(2¹) lit.c) din Codul fiscal instituie o unică condiție și anume că aceștia să nu fi detinut sau să nu dețină nici o altă locuință în proprietate, pe care au achiziționat-o cu cota de 5%. Obligatia cumpărătorului de a demonstra că utilizarea locuințelor este pentru anumite destinații prevăzute de lege se instituie doar pentru categoriile de imobile

prevazute la art.140 alin(2¹) lit.a),b) si d) din Codul fiscal, astfel cum rezulta si din prevederile pct.23 alin.(1) din Norme.

Prin urmare, daca in situatia descrisa, toate conditiile prevazute de lege pentru incadrarea locuintelor în categoria celor pentru care se aplica o cota redusa de TVA de 5% erau indeplinite petenta a procedat corect emitand, pentru avansurile incasate, facturi cu TVA in cota de 5%.

Coroborând starea de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei cu normele legale incidente, organul de soluționare a contestației constată ca insuficient argumentată concluzia organelor de inspecție fiscală că apartamentele rezultate în urma compartimentării nu satisfac cerințele de locuit ale unei persoane sau familii, astfel cum sunt prevăzute la art. 2 lit.a din Legea nr. 114/1996 privind locuintele, în lipsa indicării de către acestea, în concret, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, a condițiilor ce nu au fost îndeplinite pentru ca aceste apartamenete să satisfacă cerințele de locuit ale unei persoane sau familii respectiv a motivelor pentru care aceste locuințe nu îndeplinesc statutul de "*locuibilă*", cu atât mai mult cu cât, invocarea de către organele de inspecție fiscală a Legii nr.114/1996 nu are relevanta pentru aplicarea cotei reduse de TVA, deoarece, potrivit art.140 alin(2¹) din Codul fiscal, prevederile Legii locuintei nr.114/1996 sunt aplicabile, doar in scopul determinarii suprafetei utile.

Potrivit prevederilor stipulate la art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte."

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului urmând ca în analiza efectuată să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Or, în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție s-au limitat la a stabili că apartamentele obținute în urma compartimentării nu satisfac cerințele de locuit ale unei persoane sau familii, astfel cum sunt prevăzute la art. 2 lit.a din Legea nr. 114/1996 privind locuințe și astfel au procedat la *stabilirea în sarcina petentei a TVA suplimentar* pe motiv că aceasta nu poate beneficia de cota redusă de TVA de 5%, fără a proceda la o analiză temeinică a tuturor circumstanțelor edificatoare în ceea ce privește, natura și termenii tranzacțiilor precum și a îndeplinirii, în cauză, a tuturor condițiilor impuse de legiuitor referitoare la *suprafata locuinței, la valoarea acesteia și la statutul de "locuibilă"* așa cum au fost ele prevăzute la art.140 alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Având în vedere cele mai sus prezentate și în condițiile în care, organele de inspecție fiscală nu au precizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală aspecte cu privire la verificarea îndeplinirii tuturor condițiilor impuse de lege pentru aplicarea cotei reduse a TVA de 5%, prezentate mai sus (suprafata locuința, valoare, declarația notarială), pentru avansurile încasate de la persoanele fizice, se reține că, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu antamarea fondului cauzei, respectiv legalitatea determinării TVA colectată suplimentar aferentă.

Astfel, în baza prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa** Decizia de impunere nr. F-CS 141/06.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru TVA stabilită suplimentar rezultată din calificarea drept artificiale a lucrărilor de compartimentare a unor apartamente cu suprafețe mari, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare și la încheierea unui nou act administrativ fiscal, prin care să se verifice dacă petenta a respectat în totalitate condițiile impuse de lege, la momentul facturii avansurilor, pentru aplicarea cotei reduse a TVA de 5%, așa cum s-a arătat în cele ce preced, în condițiile art. 129 din Noul Cod de procedură fiscală:

“ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) în situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

7. Cu privire la TVA colectata suplimentar decurgând din majorarea cotei de TVA de la 19% la 24% în suma totala de xxxx lei aferenta operațiunilor derulate de petentă cu A SRL, C SRL și I SA (persoana afiliata)

În legătură cu acest capăt de cerere petenta arată că, organele de control au stabilit aceasta deficiența pentru tranzacțiile cu un număr de 3 beneficiari A SRL, C SRL și I SA, dar în cuprinsul contestației prezintă motivele de nelegalitate ale constatărilor inspecției fiscale doar în ceea ce privește relația cu I SA (persoana afiliata).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata în suma de xxxx lei stabilită suplimentar aferenta operațiunilor derulate de petentă cu I SA (persoana afiliata)

În fapt, s-au identificat un număr de 3 (trei) cazuri pentru care până în 31.12.2009 au fost întocmite promisiuni de vânzare-cumpărare și care, așa cum rezulta din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, au fost predate clienților - persoane juridice înainte de 01.01.2010.

Astfel, în ceea ce privește relația cu I SA (persoana afiliata), din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarea stare de fapt:

În data de 01.06.2009 s-a încheiat Promisiunea de Vanzare-Cumparare nr xxx, conform careia petenta X SA în calitate de promitentul-vanzator s-a obligat să vândă promitentului cumpărător I SA un număr de 12 apartamente, pentru prețul total de xxxx EUR, echivalent în lei; În baza acestei Promisiuni de Vanzare-Cumparare, în data de 15.12.2009 petenta emite factura de avans către I SA, pentru suma xxxxx EURO, transformata în lei la cursul de xxxx lei/EUR din data întocmirii facturii (15.12.2009), pentru suma de xxxxxlei + xxxxx lei TVA, echivalentul cotei de 19% aplicabil în acel moment;

Conform susținerilor petentei, în data de 17.03.2010 s-a semnat PROCESUL VERBAL DE PREDARE - PRIMIRE a apartamentelor aparținând proiectului BA Anexa la promisiunea de vanzare-cumparare nr. din 01.06.2009, fotocopia Procesului verbal fiind prezentata în motivarea contestației în Anexa 16 la contestație.

În data de 31.08.2010, petenta emite factura finala pentru apartamentele ce au făcut obiectul Promisiunii de Vanzare - cumparare nr/01.06.2009, facturând DIFERENȚA DE PREȚ de xxxx EUR, de la prețul facturat inițial prin factura de avans, și prețul final din Promisiunea de Vanzare-cumparare nrdin 01.06.2009.

Petenta este de acord că, pentru diferența de preț facturata conform facturii nr/31.08.2010, respectiv baza impozabila de xxxxx lei, să fie aplicata cota de TVA din momentul facturării acestei diferențe de preț, și anume cota de 24%, fata de 19% cat a fost facturata, însă, consideră că, în contextul în care

predarea efectiva a apartamentelor a fost efectuata in luna martie 2010, conform Procesului Verbal de predare - primire, data livrării trebuie considerata a fi in Martie 2010, iar aceasta (data livrării) indica atat data faptului generator conform art.134 ^1 alin.1 si alin.6 din Codul fiscal aplicabil in 2010, cat si, evident, si cota de TVA aplicabila conform art. 140 din același act normativ respectiv 19% in Martie 2010.

În drept, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal aplicabil in anul 2009:

ART. 134^1

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...)

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”

ART.134^2 alin.(2) :

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

b) la data la care se încasează avansul pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora ”

ART. 140.

Cotele de TVA

(...)

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134^2 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Totodata, Codul fiscal prevede în legătură cu faptul generator si exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii asa cum a fost el modificat incepand cu anul 2010, ca:

“ART. 134^1

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...)

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

ART. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

ART. 140

“ Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(...)

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

(4) În cazul schimbării cotei se va proceda la regularizare pentru a se aplica cotele în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru cazurile prevăzute la art. 134² alin. (2).”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele aspecte :

În raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în relația petentei cu societatea I SA, petenta datorează o diferență de TVA colectată suplimentar în suma de xxxxxx lei conform anexei nr.10 la Raportul de inspecție fiscală pe considerentul că, deoarece apartamentele care fac obiectul promisiunii de vânzare-cumpărare nr. .../01.09.2009 au fost predate înainte de 01.01.2010, operațiunii în cauză nu-i sunt aplicabile prevederile art.134¹ alin 6 din Codul fiscal și că petenta nu se poate prevala de acest articol în stabilirea datei livrării și a cotei de TVA aplicabile, stabilind că, aceasta a întocmit eronat factura nr...../31.08.2010 (anexa nr.9 la RIF), și că în speță, sunt aplicabile reglementările de la art. 134², alin. (2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în anul 2010 și astfel, în conformitate cu prevederilor art.140, alin.(3) și (4) din aceeași lege petenta avea obligația aplicării unui TVA în cota

de 24% - cota in vigoare la data emiterii facturii inainte de a interveni faptul generator.

În motivarea contestației petenta arata că, predarea efectivă a imobilelor s-a efectuat în luna martie 2010 conform procesului – verbal de predare înregistrat la societate sub nr..... din 15.12.2009 motiv pentru care, susține că, data livrării trebuie considerata a fi în Martie 2010, iar aceasta (data livrării) indică atât data faptului generator conform art.134 ^1 alin.1 si alin.6 din Codul fiscal aplicabil în 2010, cat si, evident, si cota de TVA aplicabila conform art. 140 din același act normativ respectiv 19% în Martie 2010, depunand în acest sens în anexa nr.16 la contestație fotocopia procesului – verbal de predare.

Din analiza procesului – verbal de predare depus de petentă în motivarea contestației, organul de soluționare a contestației constată că, deși, acesta a fost întocmit la data de 15.12.2009, fiind înregistrat la societatea petentă sub nr./15.12.2009, la observații, spre exemplu, în legătură cu apartamentul nr.1 sunt inserate specificații privind predarea respectivului apartament la o data ulterioara, iar la fila 4 s-a consemnat olograf ca, în 17.03.2010 ap. nr.1, bloc .., sc....s-a recepționat fără observații.

În legătura cu acest înscris de natura unui mijloc de proba se retine ca, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta momentul depunerii de către petentă a acestuia, respectiv ca acesta a fost prezentat și organelor de inspecție fiscală pe perioada derulării controlului sau a fost depus ulterior ca si mijloc de probă nou în motivarea contestației; în ambele variante apărând ca evidentă omisiunea organului fiscal competent de efectuare a inspecției fiscale, respectiv de întocmire a referatului cu propuneri de soluționare a contestației conform pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015, de a se pronunța asupra acestuia în condițiile legii.

Or, potrivit prevederilor stipulate la art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În*

analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului urmând ca în analiza efectuată să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Prin urmare, în temeiul prevederilor legale invocate și având în vedere documentele depuse de petenta în susținerea cauzei, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș - Severin Fiscală aveau obligația legală de a întocmi referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr./17.08.2016, care conform pct. 3.4 din OPANAF nr.3741/2015, trebuie să conțină obligatoriu „ (...) *precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar dosarul se restituie în vederea completării.*” în raport de prevederile legii fiscale aplicabile în materie, de toate argumentele contestatorului și documentele existente la dosarul cauzei, analizand posibilitatea ca predarea efectivă a imobilelor ce fac obiectul promisiunii de vanzare-cumpărare nr.din 01.06.2009 încheiata cu promitentul cumparator Imotrust SA să se fi efectuat la o dată ulterioară datei de 01.01.2010, ceea ce ar determina posibilitatea stabilirii faptului generator si a exigibilității taxei aferenta livrăriiilor de bunuri efectuate, în conformitate cu art.134¹ alin 6 din Codul fiscal așa cum susține petenta în contestația formulată.

Având în vedere cele reținute, faptul că organul fiscal în determinarea stării de fapt fiscale a petentei, în legătură cu operațiunea de vanzare desfășurată cu societatea Imotrust S.A, nu a luat în considerare posibilitatea predării efective a imobilelor ce fac obiectul promisiunii de vanzare-cumpărare nr. din 01.06.2009 la o dată ulterioară datei de 01.01.2010 conform procesului verbal de predare primire depus în fotocopie în motivarea contestației, precum si faptul că pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației se află în imosibilitatea antamării fondului cauzei în legătură cu acest capăt de cerere, în condițiile în care organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin ca organ competent nu s-au pronunțat cu privire la acest document în referatul nr./17.08.2016, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș Severin, se va desființa Decizia de impunere nr.F-CS/05.07.2016 în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectata suplimentar în sumă de xxxxxx lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale reanalizand

documentele depuse de petentă și să se pronunțe asupra acestora prin decizie, motivată concret și în detaliu, în condițiile art. 129 din Noul Cod de procedură fiscală:

“ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de xxxxxx lei aferenta operațiunilor derulate de petentă cu A SRL și C SRL, se rețin următoarele

În fapt, petenta contestă, în legătură cu acest capăt de cerere, obligația fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei aferenta stării de fapt constatată în legătură cu tranzacțiile cu un număr de 3 beneficiari (A SRL, C SRL și I SA), dar în motivarea contestației prezintă argumente doar în ceea ce privește relația cu I SA (persoana afiliată) pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxx lei.

Astfel, se constată că, pentru diferența de 39.865 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar aferenta aspectelor stării de fapt constatate pentru tranzacțiile cu A SRL și C SRL (Anexa nr.10 la RIF) petenta nu aduce argumente de fapt și de drept și nu depune la dosarul cauzei vreun document justificativ care să infirme constatarile organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:(...)

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru constatările precizate la lit. a) – c) de la secțiunea „În fapt” a acestui pct., petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși petenta contestă în întregime Decizia de impunere nr. F-CS xxx/05.07.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS xxx/05.07.2016, pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând TVA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere F-CS xxxx/05.07.2016, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de B S.A. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art. 279 alin.(1) din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de xxxx lei stabilit prin Decizia de impunere nr.F-CS/05.07.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Caraș Severin, se reține că, având în vedere că, în conformitate cu pct.1 al prezentei decizii, Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Caraș Severin, va fi desființată, pentru suma reprezentând impozit pe profit recalculat urmare reconsiderării momentului recunoașterii veniturilor și recalculării cheltuielilor derivate din vânzarea de locuințe și în condițiile în care impozitul pe profit a fost calculat pentru perioada 2010 – 2014 conform Anexei nr.7 la RIF în care se regăsește situația trimestrială a tuturor influențelor stabilite în urma inspecției fiscale, precum și modul de calcul al profitului impozabil recalculat și al diferențelor de impozit pe profit, în

funcție de profitul impozabil calculat ca „diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”, prin considerarea de către organele fiscale a unor cheltuieli drept nedeductibile, organul de soluționare a contestației neavând posibilitatea legală a fracționării obligației fiscale reprezentând impozit pe profit raportat la starea de fapt constatată în procedura administrativă de soluționare a contestației, această competență aparținând organului de inspecție fiscală, ulterior reanalizării stării de fapt fiscale dispuse prin prezenta, Decizia de impunere nr. F-CS/05.07.2016 se va desființa în totalitate pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar, la refacerea inspecției fiscale, urmând ca organele fiscale să reanalizeze cauza pentru aceeași obligație și aceeași perioadă vizată de actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată.

Referitor la dobânzile de întârziere în suma de xxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxx lei Decizia de impunere FAR nr./05.07.2016 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalități de întârziere în sumă totală de xxxxxx lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016 va fi desființată.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei, având în vedere argumentația prezentată la punctele 6 și 7 și soluția ce urmează a fi pronunțată în soluționarea contestației – desființarea actului administrativ fiscal, respectiv soluția ce urmează a fi pronunțată în soluționarea contestației referitor la punctele 4 și 5 – respingere a contestației formulate, în condițiile în care stabilirea diferenței de TVA datorată de petenta provenită din recalcularea cotei de TVA de la 5% la cota standard (19% sau 24%) s-a efectuat de către organele de inspecție cumulativ conform Anexei nr.8 la RIF atât urmare calificării drept artificiale a reducerii de preț acordată unui client (punctul 4), a vânzărilor de apartamente împreună cu locurile de parcare/garaje (punctul 5) cât și urmare calificării drept artificiale a lucrărilor de compartimentare a unor apartamente cu suprafețe mari (punctul 6), iar în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală nu au defalcat sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru fiecare capăt de cerere, organul de soluționare a contestației

neavând competența legală de a calcula și a stabili taxa pe valoarea adaugată raportat la starea de fapt constatată în procedura administrativă de soluționare a contestației aferente fiecărei deficiențe constata cu ocazia inspecției fiscale, această competență aparținând organului de inspecție fiscală, Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016 se va desființa pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei, la refacerea inspecției fiscale, urmând ca organele fiscale să reanalizeze cauza pentru aceeași obligație și aceeași perioadă vizată de actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada verificată.

Referitor la dobânzile de întârziere în suma de xxxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar în sumă de xxxxx lei Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016 va fi desființată, iar organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea calculării cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care se impune desființarea actului administrativ contestat, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile și penalități de întârziere în sumă totală de xxxxxx lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-CS nr. nr./05.07.2016 va fi desființată.

În ceea ce privește contestația formulată de X SA. împotriva Raportului de inspecție fiscală F-CS nr...../05.07.2016 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Caraș Severin, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează: „ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere F-CS nr./05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 269, art. 276 alin.1 și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, se

DECIDE :

- desființarea Deciziei de impunere nr. F-CS .../05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma xxxxxxxx lei reprezentând:

- impozit pe profit in suma de xxxxxxx lei;
- dobânzi de întârziere impozit pe profit in suma de xxxxxx lei;
- penalități de întârziere aferente in suma de xxxxxx lei;
- taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxxx lei;
- dobânzi de întârziere aferente TVA in suma de xxxxxxx lei;
- penalități de întârziere aferente TVA in suma de xxxxxx lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației fiscale a petentei ținând cont de prevederile legale în vigoare, precum și de cele reținute prin prezenta.

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS/05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de

inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS/05.07.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **xxxx lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală;

- prezenta decizie se comunică la:

- X S.A.

- AJFP Caraș Severin, cu respectarea pct. 7.6 din
O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,