

DECIZIA nr. 143 din 07.03.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC ABC SRL, cu sediul in, sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia SC ABC SRL formulata prin imputernicit SC SRL in baza imputernicirii transmise cu adresa nr./.....2011, inregistrata sub nr./.....2012.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2011 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale totale de **TSC lei** reprezentand:

- DC lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- AC lei accesorii aferente TVA.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.04.2011-30.06.2011 pentru solutionarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr./.....2011 si verificarea ulterioara a decontului nr./.....2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de DC lei si a accesoriilor aferente in suma de AC lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL prezinta pe larg istoricul achizitiei unei proprietati imobiliare situata in str..... sector z si a rezolutiunii ulterioare a contractului de vanzare-cumparare, afirmand ca starea juridica si

existenta contractului sunt neclare, iar vanzatorii nu au restituit sumele solicitate prin notificarea de rezolutiune si nici nu au stornat facturile aferente sumelor platite de catre cumparatori cu titlu de avans.

Societatea sustine ca la acest moment nici vanzatorii, nici cumparatorii, nicio terta parte nu pot stabili daca respectivul contract este in vigoare, singura abilitata fiind instanta de judecata.

In legatura cu afirmatiile organelor fiscale, SC ABC SRL sustine ca ajustarea TVA in temeiul art. 138 lit. a din Codul fiscal este incorecta deoarece aceasta se aplica in situatia in care anulara tranzactiei nu este urmare a unui contract scris. Ajustarea taxei va fi posibila doar atunci cand vanzatorii isi vor schimba pozitia si vor accepta anulara contractului sau cand instanta de judecata va pronunta, prin hotarare definitiva sau irevocabila, in sensul anularii contractului.

De asemenea, statul roman nu a suferit niciun prejudiciu din situatia existenta, iar prin ajustarea TVA statul va beneficia de doua ori de TVA, ceea ce atrage o incalcare a principiului neutralitatii taxei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în suma de DC lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila avea obligatia ajustarii TVA dedusa pentru avansurile aferente achizitiei unui bun de capital la momentul in care a renuntat la achizitie si nu a mai putut destina bunul respectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, in data de 27.08.2008 SC BAC SRL a incheiat cu SC ML SRL si alte doua persoane fizice o promisiune bilaterala de vanzare-cumparare nr. qqq pentru o proprietate imobiliara (teren) situata in str..... sector z, Bucuresti. Ulterior, in baza conventiei autentificate sub nr. vvv/06.11.2008 partile au hotarat transmisiunea promisiunii de cumparare a imobilului catre SC ABC SRL (in procent de x%) si catre alte doua societati din cadrul grupului (diferenta pana la 100%).

Ca urmare, in luna decembrie 2008 primul promitent cumparator a facturat catre noii promitenti cumparatori contravaloarea serviciilor efectuate privind dezvoltarea imobilara, inclusiv servicii notariale si asistenta juridica, cu pastrarea proportiilor stabilite.

In data de 06.11.2008 a fost incheiat contractul de vanzare-cumparare nr. ccc prin care partile au convenit ca posesia, folosinta si dispozitia asupra terenului din str..... sector z, Bucuresti sa fie transferata in data de 04.05.2009, termen prelungit prin acte aditionale pana in data de 31.05.2011.

Pentru acest teren SC ABC SRL si-a dedus TVA in suma de DC lei reprezentand taxa aferenta avansurilor facturate cu factura nr./.....2009 (TVA DC1lei) si factura nr./.....2008 (TVA DC2 lei).

Deoarece transferul dreptului de proprietate nu s-a putut efectua la data de 31.05.2011 SC ABC SRL a transmis vanzatorilor o notificare din data de 31.05.2011 prin care solicita rezoluțiunea contractului de vanzare-cumparare nr. ccc/06.11.2008 si restituirea sumei achitate cu titlu de avans, invocand ca motiv existenta unor impedimente de natura juridica generate de existenta pe rolul instantelor a unui dosar penal ce privea dreptul de proprietate asupra proprietatii imobiliare respective.

Avand in vedere cele de mai sus, in baza art. 138 lit. a din Codul fiscal si pct. 20 alin. (2) din Normele metodologice, organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea pentru trim. II 2011 a taxei deduse initial aferenta achizitiei terenului, operatiune anulata din initiativa cumparatoarei in data de 31.05.2011.

In drept, potrivit art. 134¹, art. 138, art. 148 si art. 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 134¹. – (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. 138. - **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

a) **dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;**

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul **anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; [...]**”.

“Art. 148. - În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) **dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;**

c) **persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere”.**

"Art. 149. - (4) **Ajustarea taxei deductibile prevazute la alin. (1) lit. d) se efectueaza:**

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;
3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;
 - b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;
 - c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;
 - d) **în situația în care bunul de capital își încetează existența**, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;
 - e) **în cazurile prevăzute la art. 138."**

Conform pct. 20 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"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".

În speta, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ccc/06.11.2008 și actele adiționale ulterioare părțile au convenit ca transferul dreptului de proprietate (cu toate atribuțiile sale, posesia, folosința și dispoziția) asupra proprietății imobiliare de la vânzătorii la cumpărătorii, predarea proprietății și plata restului de preț să se realizeze la o dată anume stabilită (31.05.2011 – ultima dată stabilită), transferul dreptului de proprietate fiind afectat de condiția rezolutorie a restului de preț de către cumpărătorii.

În contract au fost prevăzute două pacte comisorii de cel mai înalt grad prin care contractul este considerat rezoluționat de plin drept, fără punere în întârziere, fără alta formalitate prealabilă și fără intervenția instanței judecătorești, cu consecința repunerii de drept a părților în situația anterioară, și anume:

- în cazul în care vânzătorii refuză perfectarea actului adițional prin care să se consfințească transferul dreptului de proprietate, cumpărătorii au dreptul, dar nu și obligația, de a considera rezoluționat contractul în virtutea pactului comisoriu de cel mai înalt grad (pactul comisoriu expres de gradul IV), cu

consecinta restituirii de catre vanzatori a sumelor incasate cu titlu de avans si a unei sume suplimentare de 2 milioane de euro, cu titlu de daune interese ;

- in cazul in care cumparatorii refuza perfectarea aceluiasi act aditional, contractul se considera rezolutionat contractul in virtutea pactului comisoriu de cel mai inalt grad, cu consecinta retinerii de catre vanzatori a unei sume de 2 milioane de euro, cu titlu de daune interese.

Prin intermediul Biroului executorilor judecatoresti vanzatorii au comunicat cumparatorilor notificarea nr./13.05.2011 prin care vanzatorii solicitau prezenta cumparatorilor la notar in vederea indeplinirii scopurilor stipulate in contractul de vanzare-cumparare. La randul lor, cumparatorii prin comunicarea data 31 mai 2011 si inmanata vanzatorilor au notificat acestora rezolutiunea contractului in virtutea pactului comisoriu, invocand existenta unui impediment legal la transferul dreptului de proprietate asupra terenului in cauza si au solicitat restituirea sumelor achitate pana la acel moment, precum si a unei sume suplimentare de 1 milion euro cu titlu de daune interese. Toate aceste aspecte au fost consemnate in incheierea de certificare nr. nnn din 31.05.2011 intocmita de BNPA

Astfel, asa cum reiese si situatia de fapt anterior prezentata, este vorba de o anulara unei operatiuni de livrare de bunuri (de capital) pentru care furnizorul a facturat in avans o parte din pret, iar cumparatorul (beneficiarul) este obligat sa ajusteze taxa dedusa initial la momentul in care intervine anulara operatiunii.

Sustinerile SC ABC SRL in sensul ca ajustarea TVA poate opera numai atunci cand partile convin de comun acord sa anuleze operatiunea sau cand instanta pronunta anulara/rezolutiunea contractului sunt vadit pro-causa si fara niciun temei legal.

Astfel, asa cum reiese din contractul de vanzare-cumparare si din insasi sustinerile contestatoarei (pct. 11 de la pg. 4/12 din contestatie) scopul achizitiei proprietatii a fost acela de a dezvolta un proiect imobiliar constand intr-un complex de cladiri de birouri in vederea realizarii de activitati economice.

In conformitate cu jurisprudenta comunitara in materie de TVA si cu prevederile legislatiei fiscale interne, conditia esentiala pentru a beneficia de deductibilitatea TVA este ca achizitiile sa fie destinate realizarii unor operatiuni cu drept de deducere (taxabile, scutite cu drept de deducere etc.), asa cum se prevede in mod expres la art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) operatiuni taxabile; [...]"

Totodata, jurisprudenta comunitara subliniaza ca dreptul de deducere poate fi pastrat, atunci cand a fost exercitat, doar cand neutilizarea unui bun sau

a unui serviciu achizitionat este urmare a unor motive obiective, **care nu depind de vointa persoanelor impozabile.** In alte situatii, in care neutilizarea este consecinta unor acte care depind de propria vointa a persoanei impozabile, legislatia specifica in materie de TVA a instituit mecanismul ajustarii in favoarea statului a taxei initial deduse pentru achizitiile din amonte si care nu mai poate fi repercutata in pretul bunurilor livrate si serviciilor prestate din aval.

Or, contestatoarea SC ABC SRL **nu explica si nu motiveaza cum mai poate utiliza terenul** pentru care si-a dedus taxa din facturile de avans **in folosul operatiunilor taxabile viitoare prin dezvoltarea proiectului imobiliar, cata vreme operatiunea de achizitie a terenului a fost anulata din proprie vointa**, prin notificarea rezolutiunii contractului, cu consecinta repunerii in situatia anterioara incheierii contractului.

Faptul ca vanzatorii (furnizorii) nu sunt de acord cu motivele invocate de cumparatori pentru rezolutiunea contractului, ca nu au restituit cumparatorilor sumele solicitate prin notificarea de rezolutiune si nu au stornat facturile de avans **nu schimba cu nimic situatia generata de renuntarea de catre cumparatori la achizitia terenului si imposibilitatea obiectiva de a utiliza ulterior terenul in folosul operatiunilor taxabile viitoare.** De asemenea, invocarea "statutului" incert al contractului la momentul formularii contestatiei in lipsa interventiei instantelor judecatoresti nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care contestatoarea nu a adus nicio dovada din care sa reiasa **demersurile intreprinse de ea insasi ori de vanzatori cu privire la clarificarea acestui statut** si care ar fi condus la o alta situatie de fapt decat cea existenta la data de 31 mai 2011, cu atat mai mult cu cat au trecut 7 luni de la momentul notificarii rezilierii. De altfel, chiar si clarificarea acestui "statut" al contractului de vanzare-cumparare nu poate influenta regimul fiscal in discutie, cu exceptia situatiei in care contestatoarea ar aduce dovezi obiective din care sa reiasa ca in urma unei asemenea clarificari ar dobandi dreptul de proprietate asupra terenului respectiv. Or, contestatoarea **nu a adus nicio dovada obiectiva si nu a sustinut prin contestatia formulata ca, fie in urma negocierilor cu vanzatorii, fie in urma apelarii la interventia instantelor de judecata, ar renunta la rezolutiunea contractului spre a tinde finalmente la dobandirea dreptului de proprietate asupra terenului, ceea ce face ca prevederile art. 138 lit. b) din Codul fiscal sa fie inaplicabile in speta.** De asemenea, sustinerea contestatoarei in sensul ca, intrucat exista un contract incheiat intre parti, sunt aplicabile prevederile art. 138 lit. b) din Codul fiscal conform carora ajustarea intervine doar in situatia in care partile convin in scris, de comun acord, sa procedeze la anulara contractului ori in situatia in care anulara este urmare a interventiei unei instante judecatoresti este vadit neintemeiata, intrucat facturile din care si-a dedus TVA-ul supus ajustarii au fost emise anterior livrarii proprietatii imobiliare, care ar fi intervenit doar la transferul dreptului de proprietate cu toate atributele sale (posesia, folosinta si dispozitia), avand astfel caracterul unor facturari de avansuri anterioare livrarii.

Rezulta ca societatea contestatoare **avea obligatia sa procedeze la ajustarea taxei deduse initial** in baza facturilor de avans **din momentul in care achizitia terenului a fost anulata intrucat intentia sa initiala de a utiliza terenul in scopul realizarii in viitor de operatiuni taxabile a fost infirmata prin proprie vointa**. Lipsa acordului vanzatorilor cu privire la motivele invocate la rezolutiunea contractului de catre cele trei societati cumparatoare (printre care si contestatoarea) nu poate avea semnificatia unui "motiv obiectiv" in sensul jurisprudentei comunitare in materie, care sa conduca la lipsa obligatiei de ajustare a taxei initial deduse, in conditiile in care contestatoarea insasi a avut initiativa in rezolutiunea contractului atunci cand a inteles sa invoce pactul comisoriu de cel mai inalt grad. Mai mult, in virtutea **pactului comisoriu de gradul IV de care cumparatorii au inteles sa uzeze** pentru a solicita rezolutiunea contractului, **efectele rezolutiunii se produc imediat, de plin drept, fara punere in intarziere, fara alta formalitate prealabila si fara interventia instantei judecatoresti, cu consecinta repunerii de drept a partilor in situatia anterioara, dupa cum s-au inteles chiar partile prin contract**.

Ca atare, independent de modalitatea juridica (de comun acord sau prin interventia instantelor) in care partile vor fi puse in situatia anterioara, de cuantumul daunelor interese datorate si de operatiunile financiare ce vor fi efectuate pentru reglementarea finala a situatiei (compensari, plati sau restituirii de sume etc.) ceea ce conteaza este faptul ca societatea a renuntat sa mai achizitioneze terenul si, ca atare, nu-l mai poate utiliza in viitor in folosul operatiunilor taxabile viitoare.

In acest sens, se retine ca art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca:

"Art. 11. – (1) **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 economice 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. Cum scopul economic declarat, cel al realizarii unui proiect imobiliar a devenit nerealizabil prin renuntarea la achizitionarea terenului**, aspectele de natura juridica cu privire la "statutul" contractului de vanzare-cumparare nu sunt de natura sa influenteze regimul fiscal in speta, in lumina considerentelor expuse anterior.

Altminteri, efectuarea ajustarii doar la momentul cand partile se inteleg in privinta daunelor-interese, isi compenseaza obligatiile reciproce, isi incaseaza creantele ori apeleaza la instanta de judecata pentru a transa disputele contractuale dintre ele, **in conditiile in care aceste aspecte de natura juridica si/sau financiara nu releva un scop economic care sa dea dreptul la deducere (achizitia terenului in acest caz)**, asa cum sustine in fond contestatoarea, ar insemna golirea de orice continut a principiului prevalentei

economicului asupra juridicului consacrat legislativ de art. 11 din Codul fiscal, ceea ce, în speta, presupune ajustarea taxei deductibile din momentul în care achiziția nu mai este destinată realizării de operațiuni taxabile, inclusiv în situația avansurilor la achiziții abandonate .

Totodată, se reține faptul că societatea contestatoare **confunda obligațiile furnizorilor (vanzatorilor) în privința colectării taxei cu propriile obligații de ajustare**, care sunt reglementate în mod specific pentru beneficiarii care achiziționează bunuri de capital și-și deduc taxa aferentă acestor achiziții (inclusiv pentru avansuri) și pentru care procedura de ajustare prevăzută de legea fiscală obligă în mod specific beneficiarii să efectueze ajustarea (în acest caz, diminuarea TVA dedusă inițial urmare anulării operațiunii) la momentul în care intervine situația ce determină ajustarea. Or, **este evident că ajustarea a intervenit în luna mai 2011, când contestatoarea însăși a anunțat vânzătorii că înțelege să invoce pactul comisoriu de cel mai înalt grad prin notificarea rezoluției contractului, ce are ca efect repunerea părților în situația anterioară încheierii contractului.**

De asemenea, este vădit nejustificată și susținerea contestatoarei în sensul că stornarea facturilor aferente sumelor plătite cu titlu de avans nu va interveni în situația în care se consolidează poziția vânzătorilor, inclusiv prin inițierea litigiului cu privire la dreptul cumpărătorilor de a rezolva contractul. Astfel, contestatoarea trece sub tăcere faptul că **nici contractul nu prevede, nici cumpărătorii nu au inițiat vreun demers juridic în sensul obligării cumpărătorilor la achiziția terenului** de către o instanță judecătorească. Eventuala consolidare a poziției vânzătorilor la care face referire contestatoarea, în lipsa existenței obligației de a achiziționa terenul, nu poate avea ca efect decât activarea pactului comisoriu de cel mai înalt grad din vina cumpărătorilor și în favoarea vânzătorilor, cu consecința reținerii sumelor achitate inițial drept avans cu titlu de daune interese. Or, într-o asemenea situație, stornarea sumelor achitate cu titlu de avans și a taxei aferente este evidentă întrucât sumele ar fi reținute de către vânzatori cu un alt titlu, respectiv cu titlu de daune interese, **daunele-interese nu fac parte din baza de impozitare a TVA** în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, aspect pe care contestatoarea îl ignoră.

În ceea ce privește principiul neutralității TVA se reține că taxa colectată la fiecare tranzacție de către vânzatori se reflectă în taxa dedusă de către cumpărători, dar care se repercutează, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate de aceștia, până la suportarea ei de către consumatorul final. Rezultă că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el neacionând atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează bunuri și servicii, dar costul acestora nu se regăsește în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. În speta, așa cum s-a reținut anterior, în condițiile în care contestatoarea a renunțat la achiziția terenului din

proprie vointa, taxa aferenta sumelor facturate in avans nu mai poate fi repercutata in pretul operatiunilor din aval, astfel ca invocarea principiului neutralitatii taxei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei. Din acest motiv, nici invocarea lipsei de prejudiciu a statului nu poate fi retinuta intrucat neutralitatea TVA ar fi presupus ca societatea contestatoare sa utilizeze terenul in scopul realizarii proiectului imobiliar si initierii de tranzactii taxabile, pentru care ar fi colectat taxa aferenta in numele statului de la viitorii cumparatori/consumatori finali.

Fata de cele ce preced, contestatia societatii cu privire la capatul de cerere privind TVA in suma de DC lei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de AC lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datoraa diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F1/2011 SC ABC SRL fost obligata la plata unor dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de AC lei, calculate incepand cu data de2011 si pana la data de2011.

In drept, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 134¹ alin. (6), art. 138 lit. a), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 148 si art. 149 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 20 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹ si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma de respinsa la rambursare in suma totala de TSC lei.

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