

DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

DECIZIA nr. 139 din 25.02.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2013, inregistrata sub nr.2013 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL formulata prin avocat in baza imputerniciri avocatile nr.

Obiectul contestatiei, transmise prin posta in data de2013 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2013 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-Sx yyy/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.F-Sx zzz/2012 si comunicata sub semnatura in data de12.2012.

SC ABC SRL contesta suma de T lei reprezentand:

- D lei TVA de plata;
- A lei dobanzi/majorari si penalitati de intarziere 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 x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.02.2008-30.06.2011, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. DEC/2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr.F-Sx zzz/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-F-Sx yyy/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R lei si la stabilirea TVA ramasa de plata in suma de O lei, dobanzi/penalitati de intarziere aferente in suma de M lei si penalitati de intarziere in suma de P lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta integral modul in care organele de control au interpretat toate actele juridice care reprezinta baza de impunere.

Societatea considera ca, in temeiul art. 977 Cod civil, trebuia analizata intentia reala a partilor conform contractului, aceea de asociere in participatiune pentru realizarea unui proiect imobiliar pe terenul proprietatea persoanei fizice.

In mod nelegal, organele de control au constatat ca, prin rezilierea contractului, asocierea in participatiune nu si-a produs efecte, netinand cont de faptul ca prin reziliere se mentin efectele produse pana in acest moment si ca prin actul aditional nr. adt1/2009 partile au stabilit modul de lichidare a asociere, prin partajarea proprietatii edificate in comun. Atat contractul de tranzactie, cat si actul de partaj voluntar reprezinta modalitatea de lichidare amiabila a asocierii in participatiune si nu un contract de schimb, asa cum au apreciat organele de inspectie fiscala.

Nejustificata este si neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile efectuate de societate in baza contractului de asociere in participatiune, chiar si in conditiile in care autorizatia de construire nu este emisa pe numele societatii, ci pe numele proprietarului terenului persoana fizica.

Accesoriile au fost stabilite nelegal, in baza principiului accesorium sequitur principalae.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la TVA in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila era obligata sa colecteze TVA pentru lucrarile de constructii executate in favoarea unor persoane fizice proprietare a terenului in schimbul carora a obtinut dreptul de proprietate asupra unei parti din constructia edificata si a terenului aferent.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr. F-Sx yyy/2012si raportului de inspectie fiscala nr.F-Sx zzz/2012 organele de inspectie fiscala au constatat ca intre SC ABC SRL si persoana fizica OM a fost incheiat contractul de asociere in participatiune nr. ctr1/2008, inscris in cartea funciara dosar DOS1/2009, prin care persoana fizica (asociatul I) pune la dispozitie folosinta unui teren in

suprafata de S mp, iar societatea (asociatul II) edifica o constructie cu 4 apartamente, intabularea urmand a se face astfel: asociatul I – teren plus 25% constructie, asociatul II – 75% din constructie.

Prin actul aditional nr. adt1/2009 se prevad urmatoarele: avand in vedere ca termenul asocierii a expirat la 31 decembrie 2008, OM se obliga sa transmita SC ABC SRL dreptul de proprietate asupra cotelor de teren, iar apartamentul 1 revine persoanei fizice, in timp ce apartamentele 2,3,4 revin societatii.

Referitor la derularea operatiunilor organele fiscale au constatat urmatoarele:

- receptia cladirii si intabularea ei s-au facut pe numele persoanei fizice (proces-verbal de receptie a lucrarilor nr. rec1/2010, de unde rezulta ca investitorul este OM pentru constructia in regie proprie si nu ca urmare a asocierii si dosar de intabulare nr. 219681/30.04.2010);

- prin actul de dezmembrare nr. dez1/2010 OM declara ca este proprietar al imobilului teren + constructie, iar prin contractul de tranzactie si partaj voluntar SC ABC SRL preia in deplina proprietate si posesie apartamentele 2,3 si 4;

- nu au fost intocmite deconturi de asociere;

- contractul de asociere in participatiune a fost reziliat prin actul aditional nr. adt1/2009 , fara sa mai produca efecte, iar receptia cladirii s-a efectuat pe numele persoanei fizice OM pentru o valoare reala a lucrarilor executate de V lei.

Avand in vedere cele mentionate, organele fiscale au concluzionat ca a avut loc un schimb teren contra lucrari constructii, respectiv OM a pus la dispozitie terenul pentru a realiza constructia impreuna cu societatea, iar in schimbul cheltuielilor efectuate cu constructia societatea a primit 3 apartamente de la persoana fizica.

In consecinta, in baza prevederilor art. 127 alin. (10) si art. 156 alin. (5) din Codul fiscal si pct. 79¹ alin. (1-8) din Normele metodologice, organele fiscale au concluzionat ca societatea avea obligatia emiterii facturii pentru lucrarile de constructii efectuate la data receptiei cladirii de catre persoana fizica si au colectat TVA aferenta in suma de D lei.

In drept, potrivit art. 127, art. 130 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 127. – (10) **Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate.** Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune”.

“Art. 130. - *În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată*”.

“Art. 156. – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(5) În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți”.

Referitor la obligațiile specifice în materie de TVA pentru asocierile în participațiune, pct. 5 și pct. 79¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“5. Obligațiile și drepturile din punct de vedere al taxei pentru operațiunile derulate de asocierile prevăzute la art. 127 alin. (10) din Codul fiscal sunt prevăzute la pct. 79¹”.

“79¹. (1) **În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, denumite în continuare asocieri, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului desemnat în acest scop potrivit contractului încheiat între părți, care contabilizează veniturile și cheltuielile, denumit în continuare asociatul administrator. Prin drepturi și obligații legale se înțelege, printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145-147¹ din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal.**

(2) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal. Asociații care au pus la dispoziția asocierii bunurile și serviciile menționate în teza anterioară, ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă în conformitate cu prevederile alin. (5). În cazul bunurilor de capital se va face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.

(3) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele prevăzute la alin. (2), reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul art. 128, respectiv 129 din Codul fiscal.

(4) Asociatul administrator efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere.

(5) Asociatul administrator are dreptul/obligația de ajustare a taxei pentru bunuri/servicii conform art. 148, 149 sau 161 din Codul fiscal, pe perioada de existență a asocierii, astfel:

a) pentru bunurile/serviciile achiziționate de asociatul administrator, după constituirea asocierii, care sunt destinate utilizării în scopul pentru care a fost constituită asocierea;

b) pentru bunurile/serviciile achiziționate de asociatul administrator înainte de constituirea asocierii și care ulterior sunt alocate pentru realizarea scopului pentru care a fost constituită asocieria;

c) pentru bunurile/serviciile pe care membrii asociați le aduc ca aport la asocierie, conform prevederilor alin. (2).

(6) În situațiile prevăzute la alin. (5) lit. a) și b), asociatul administrator va aplica regulile privind ajustarea taxei din perspectiva persoanei care deține aceste bunuri/servicii. În situația prevăzută la alin. (5) lit. c), momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, este data obținerii bunului de către asociatul care le-a pus la dispoziția asocierii. Membrii asocierii, cărora le aparțin bunurile, trebuie să transmită asociatului administrator o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Asociatul administrator va păstra copia de pe registrul bunurilor de capital pe perioada prevăzută la art. 149 alin. (6) din Codul fiscal și va menționa ajustările pe care le-a efectuat în perioada de existență a asocierii. Atunci când asocieria își încetează existența sau unul ori mai mulți asociați se retrag din asocierie, asociatul administrator are dreptul/obligația să ajusteze taxa aferentă bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (5) lit. c) pentru perioada rămasă din perioada de ajustare, pentru bunurile/serviciile care sunt restituite membrului asocierii căruia i-au aparținut. Se consideră, din perspectiva asociatului administrator, că bunurile/serviciile restituite membrului asociat căruia îi aparțin sunt alocate unei activități cu drept de deducere, pentru a permite continuarea ajustării de către acesta din urmă în funcție de activitățile pe care le va realiza după încetarea existenței asocierii.

(7) Alocarea cheltuielilor și veniturilor asocierii de către asociatul administrator către membrii asociați nu constituie operațiune impozabilă în sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă alocarea se face proporțional cu cota de participare a fiecărui membru al asocierii, astfel cum este stabilită în contractul de asocierie.

(8) În cazul în care scopul asocierii este acela de a atinge obiective comune, dar membrii asociați acționează în nume propriu față de terți, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI din Codul fiscal. În această situație nu se aplică prevederile alin. (1)-(7)”.

În speta, prin contractul de asocierie în participatiune nr. 000ctr1/2008 încheiat între persoana fizică OM, personal și în numele lui OI (asociatul 1) și SC ABC SRL (asociatul 2) s-au convenit următoarele:

- asociatul 1 pune în asociațiune folosința unui teren în suprafața de S mp situat în București, str. VL nr. 38 sector h număr cadastral nc1 și folosința cotei indivize de 3% din suprafața lotului lo1, pe care asociatul 2 va ridica o construcție conform autorizației de construire nr. aut1/2007, construirea urmând a se realiza pe baza sumei de Euro ce reprezintă investiția asociatului 2 prin atragerea sumelor de bani din piața pe baza de antecontracte;

- imobilul rezultat, impartit pe unitati locative/apartamente – constructie si teren aferent va fi ulterior vandut, in baza unui contract incheiat cu o persoana/societate, iar rezultatele obtinute de pe urma acestei activitati vor fi impartite de partile contractante in cotele convenite prin contract;

- **vanzarea constructiei (apartamentelor) se va realiza de catre asociati in conformitate cu cotele de proprietate stabilite prin contract (25% asociatul 1 si 75% asociatul 2), iar terenul aferent apartamentelor de catre proprietarul terenului, in acelasi timp si prin acelasi act notarial;**

- daca asociatii decid sa pastreze una sau mai multe unitati locative, apartamentul si terenul aferent se vor distribui asociatilor in proprietate, in functie de rata de impartire a profitului de 50%-50% convenite de comun acord;

- deoarece asocierea nu constituie o entitate juridica distincta, in raportul cu terti ea nu se poate obliga distinct, fiecare membru asociat putandu-se obliga fata de terti in mod direct si distinct;

- contractul s-a incheiat pentru perioada 18 februarie 2008-31 decembrie 2008;

- in perioada noiembrie 2008 – decembrie 2008 formalitatile finale si vanzarea apartamentelor vor include:

- proces-verbal de receptie a cladirii;

- obtinere rol fiscal si certificat fiscal constatator;

-cadastru si intabulare intreg imobil (30 de zile sau 10 zile): intabularea se va face pe numele celor doi proprietari, in proportiile stabilite prin contract;

- dupa intabulare, dezmembrarea cadastrala a imobilului;

- intabulare per apartament;

- dezmembrare notariala (cca 2 saptamani);

- intocmire act vanzare-cumparare;

- virament in conturi prestabilite;

- asociatul 1 se obliga:

- sa vanda cotele indivize de teren aferente apartamentelor puse in vanzare de oricare dintre cei doi asociati conform cotelor stabilite, precum si sa transmita dreptul de proprietate asociatului 2 in cazul in care aceasta doreste sa pastreze apartamentul/le ce ii revin/e;

- sa antecontracteze, respectiv sa vanda cota sa de apartament, in acelasi timp si prin acelasi act notarial cu asociatul 2, in cazul vanzarilor catre terti;

- asociatul 2 se obliga sa antecontracteze, respectiv sa vanda cota sa de apartament, in acelasi timp si prin acelasi act notarial cu asociatul 1, in cazul vanzarilor catre terti si/sau sa transmita dreptul de proprietate asociatului 1, in cazul in care acesta doreste sa pastreze apartamentul/le ce ii revin/e;

- folosinta terenului evaluata la data contractului este estimata la valoarea de E euro;

- la incetarea asocierii in participatiune, in cazul in care pe teren sa va realiza doar partial constructia, imobilul urmeaza a fi valorificat impreuna cu terenul aferent conform contractului;

- in situatia in care pe teren, la 4 luni de la termenul prevazut pentru derularea contactului, se va realiza doar partial constructia, contractul de asociere inceteaza fara nicio formalitate, iar asociatul 1 va dobandi automat dreptul de a valorifica singur terenul si constructia, avand obligatia de a-i plati asociatului 2 sumele investite si eventuala cota din profitul rezultat;

- asocierea in participatiune este condusa de un administrator persoana fizica numit de comun acord, iar evidenta contabila a asocierii este tinuta distinct si centralizat de asociatul 2, care va transmite lunar celuilal asociat, pe baza de decont, cheltuielile si veniturile inregistrate pe naturi;

- partile convin sa imparta beneficiul 50%-50% conform cotei de participare;

- in toate cazurile (vanzare catre terti, pastrare apartament de catre unul din cei doi asociati), partile au convenit ca intabularea cladirii se va face pe numele celor doi asociati proprietari, in proportie de 25% din cladire si 100% din teren pentru asociatul 1 si de 75% din cladire pentru asociatul 2, urmata de act de vanzare-cumparare sau act notarial de partajare, dupa caz.

Contractul de asociere in participatiune nr. 000ctr1/2008 a fost notat in cartea funciara a terenului sub nr. CIF1/2008.

Prin art. 8 din actul aditional nr. adt1/2009 cei doi fosti asociati au convenit ca apartamentul nr. 1 la parter cu terenul aferent sa devina proprietatea exclusiva a lui OM, iar trei apartamente din imobil, inclusiv terenul aferent acestora sa devina proprietatea exclusiva a SC ABC SRL (asociatul 2).

In acest sens (art. 9), partile au convenit ca:

- fostul asociat 1 sa se ocupe de:

1. intocmirea procesului-verbal de receptie a cladirii;

2. obtinerea rolului fiscal si a certificatului fiscal constatator;

3. intocmirea cadastrului si intabularea intregului imobil pe numele celor doi proprietari, in proportiile de 25% din cladire si 100% din teren pentru asociatul 1 si 75% din cladire pentru asociatul 2;

- fostul asociat 2 sa se ocupe de:

4. dezmembrarea imobilului pe apartamente, respectand cotele de proprietate de la art. 8;

- cei doi fosti asociati, impreuna, sa se ocupe de:

5. intabularea pe apartamente, respectand cotele de proprietate convenite;

6. realizarea dezmembrarii notariale conform actului aditional;

7. intocmirea actului notarial de partajare, daca este cazul.

Ulterior, la data de2010 cu procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. rec1/2010 a fost receptionata constructia, in care domnul OM este mentionat ca investitor, iar constructia a fost realizata in regie proprie.

In baza autorizatiilor de construire nr. aut1/2007 si nr. aut2/2009 si a procesului-verbal de receptie nr. rec1/2010 **prin incheierea nr. INCH1/2010**

data in dosarul nr. **Oficiul de cadastru si publicitate imobiliara Bucuresti sector h a admis radierea notarii autorizatiei de construire nr. aut1/2007 si intabularea dreptului de proprietate asupra imobilului situat in str. VL numarul 38H, cu numarul cadastral nc1 inscris in cartea funciara individuala cu numarul 73994 a localitatii Bucuresti sector h la PI/1 in favoarea lui OM si OI asupra cotei de 1/1 cu titlu de CONSTRUIRE la PII/5.**

Prin actul de dezmembrare din2010 OM, personal si in calitate de mandatar al lui OI a declarat ca sunt proprietarii imobilului – teren si constructie situat in str. VL numarul 38H si a hotarat dezmembrarea acestuia in 4 loturi (apartamente).

Prin contractul de tranzactie si partaj voluntar nr. tpv/2010 cele doua persoane **fizice declara ca sunt proprietarii imobilului – teren si constructie** situat in str. VL numarul 38H (preambul) si, **in vederea stingerii oricarui litigiu** ce s-ar putea ivi cu privire la dreptul de proprietate asupra apartamentelor nr. 1, 2, 3 si 4, hotaresc recunoasterea dreptului de proprietate al SC ABC SRL si **transmiterea in patrimoniul acesteia a unui numar de 3 (trei) apartamente**, precum si cotele indivize din partile si dependintele comune ale imobilului – bloc si **din terenul de sub constructie aferente acestora.**

Din cele anterior prezentate rezulta ca **asocierea in participatiune** ce a facut obiectul contractului nr. 000ctr1/2008 **nu s-a mai realizat**, in conditiile in care **constructia edificata a fost intabulata** prin incheierea nr. INCH1/2010 **numai pe numele persoanelor fizice** OM si OI in calitate de proprietari, **fara respectarea prevederilor stipulate** in contract si intarite prin actul aditional nr. adt1/2009 **conform carora constructia edificata trebuia intabulata pe numele celor doua parti** – persoanele fizice si SC ABC SRL - **in proportiile de 25% din cladire si 100% din teren pentru persoanele fizice si 75% din cladire pentru societate.** La aceasta se adauga faptul ca societatea nu a tinut evidenta asocierii si nu a intocmit si transmis deconturile pentru veniturile si cheltuielile asocierii, desi s-a obligat la aceste activitati prin contract.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in cazul asocierilor in participatiune, asociatul desemnat pentru contabilizarea veniturilor si cheltuielilor asocierii = asociatul administrator (in acest caz, societatea contestatoare) trebuie sa reprezinte asocierea atat in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere pentru achizitiile din amonte necesare realizarii obiectului asocierii, cat si in ceea ce priveste colectarea taxei la realizarea operatiunilor din aval. Aceasta implica ca societatea contestatoare sa deduca TVA aferenta achizitiilor necesare edificarii constructiei (ceea ce s-a si intamplat) si sa colecteze TVA prin livrarea constructiei (apartamentelor) catre terti, dupa care numai veniturile si cheltuielile (nu si TVA, care este un impozit colectat in numele statului), respectiv profitul din operatiune sa-l imparta cu asociatii persoane fizice conform cotelor convenite (ceea ce nu s-a mai intamplat).

Or, tinand cont de cele de mai sus si de prevederile pct. 79¹ alin. (1) si (8) din Normele metodologice anterior citate reiese cu prisosinta ca, desi asocierea a avut un obiectiv comun, fiecare parte a actionat in nume propriu fata de terti, **fara ca respectiva constructie sa fie intabulata pe numele ambilor**

asociati, iar societatea sa valorifice (sa livreze cu TVA) constructia (apartamentele) in numele asocierii, astfel ca fiecare din tranzactii urmeaza a fi analizata si impozitata distinct conform regulilor specifice aplicabile in cazul taxei pe valoarea adaugata, in functie de substanta economica a operatiunilor.

Astfel, pentru lucrarile de constructie prestate de SC ABC SRL in favoarea persoanelor fizice care si-au intabulat intregul imobil – teren plus constructie dezmembrata in 4 apartamente – pe numele lor ca proprietari, societatea a primit in schimb prin transmitere in propriul patrimoniu a trei apartamente cu terenul aferent acestora, contractul de tranzactie si partaj voluntar consfintand o operatiune ce implica o prestare de servicii (lucrarile de constructii) in schimbul unei livrari de bunuri (drept proprietate 3 apartamente plus teren), asa cum se prevede la art. 130 din Codul fiscal. In consecinta, la data de 31.03.2010, cand persoanele fizice au receptionat constructia in nume propriu, societatea contestatoare avea obligatia emiterii facturii pentru lucrarile de constructii executate si sa colecteze TVA aferenta.

Sustinerile contestatoarei in sensul ca organele de control nu au tinut cont de intentia reala a partilor si de faptul ca lichidarea asocierii si partajarea proprietatii au fost stabilite prin actul aditional nr. adt1/2009 nu pot fi retinute in solutionarea cauzei avand in vedere ca, pe de o parte, intentia reala a partilor reiese din chiar modul concret in care s-au derulat operatiunile in raport de prevederile contractuale convenite, iar pe de alta parte, desi prin actul aditional partile insele au convenit intabularea constructiei in coproprietate comuna pe baza cotelor convenite, in fapt acest lucru nu s-a realizat, constructia fiind intabulata la momentul edificarii ei doar pe numele persoanelor fizice (fostul asociat 1), nu si pe numele societatii (in calitate de fost asociat 2).

In ceea ce priveste critica referitoare la neacordarea justificata a dreptului de deducere pentru achizitiile de materiale si lucrari de constructii-montaj, se retine ca aceasta nu are nicio legatura cu situatia de fapt si de drept retinuta de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care nu au fost stabilite aferente TVA deductibile (pg. 5/11 din raport) ci doar diferente de TVA colectata pentru lucrarile de constructii-montaj prestate in favoarea persoanelor fizice, care in acest fel au intabulat constructia pe numele lor.

Fata de cele anterior prezentate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA colectata in suma de D lei.

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

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

In fapt, prin decizia de impunere nr.F-Sx yyy/2012 SC ABC SRL fost obligata la plata unor dobanzi/majorari de intarziere in suma totala de M lei si penalitati de intarziere in suma de P lei, calculate incepand cu data de2010 si pana la data de12.2012 pentru TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in urma inspectiei fiscale.

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

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

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

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

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile 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. 127 alin. (10), art. 130 si art. 156 alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 5 si pct. 79¹ 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 ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-Sx yyy/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.F-Sx zzz/2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x.

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