

DECIZIA nr. _____/_____ privind
solutionarea contestatiei formulata de
X - X
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresele nr. X inregistrate la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, X cu privire la contestatia formulata de catre X - X, X, cu sediul in X, reprezentata legal de administrator special X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. X, il constituie urmatoarele acte administrative fiscale emise in baza raportului de inspectie fiscala nr.X si comunicate contribuabilului prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de X:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X prin care organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plata in suma totala de X lei;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X;
- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre X X.

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

I. Prin contestatia formulata, X X invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Contestatarul considera ca organele de inspectie fiscala cand au incheiat actele contestate in prezenta contestatie, nu au respectat termenul legal de 60 zile, in sensul in care ANAF are la dispozitie 60 zile pentru efectuarea inspectiei fiscale.

Contestatarul arata ca organele de inspectie fiscala au controlat perioada X fara a tine seama ca la data de X a fost deschisa procedura insolventei si s-a inregistrat la masa credala cu creanta aferenta perioadei de pana la X, incheind pentru perioada X, urmatoarele acte:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X prin care organele fiscale au stabilit TVA suplimentar de plata in suma totala de X lei;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x;
- Raportul de inspectie fiscala nr. X;
- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

Contestatarul mentioneaza ca in mod eronat si cu rea intentie din partea reprezentantilor autoritatii fiscale, a fost strecurata la pg. 33 din Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X, fraza: "Administratorul declara ca

este de acord cu masurile stabilite de organul de inspectie fiscala" si precizeaza ca aceasta fraza nu a fost sustinuta si declarata de administratorul X X.

Referitor la cele trei contracte de vanzare cumparare incheiate de contestatara si anume:

- contractul de vanzare cu doamna x, autentificat sub nr. x, pentru apartamentul nr. x;
- contractul de vanzare cu doamna x, autentificat sub nr. x, pentru apartamentul nr. x;
- contractul de vanzare cu doamna x, autentificat sub nr. x, pentru apartamentul nr. x, pentru care organele de control au constatat o diferenta in plus fata de societate la TVA colectata in suma de x lei, pe motiv ca 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, exista o singura livrare de bunuri, iar 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, contestatara considera ca in rationamentul de mai sus, organele de inspectie fiscala au avut in vedere aspecte prevazute si in Cauza CEJ-349/96-Card Protection Plan Ltd, fara insa a expune cauza nici macar pe scurt si cu nesocotirea dispozitiilor legale imperative de stricta si imediata aplicare potrivit carora, stabilirea suprafetei utile a imobilului se stabileste potrivit dispozitiilor Legii locuintei 114/1996 fata de care nu exista cale de interpretare, interpretare care este facuta de organele de inspectie fiscala in defavoarea contribuabilului.

Contestatara considera ca organul fiscal a interpretat tranzactiile aferente celor x contracte de vanzare ca fiind un tot unitar, adica un obiect principal (vanzarea apartamentului) si alte obiecte secundare/accesorii (vanzarea de parcare si boxe) si sustine ca pentru a fi acceptata o asemenea interpretare, ar trebui ca obiectul principal si cel secundar, sa depinda in mod direct unul de altul, sau altfel spus, sa nu se poata finaliza vanzarea unui apartament fara parcare si boxa sau sa nu se poata vinde o parcare si boxa fara apartament.

Contestatara arata ca sunt persoane care achizitioneaza doar apartament si sunt persoane care achizitioneaza mai multe parcuri si boxe, fiecare dupa nevoi si posibilitati.

Contestatara precizeaza ca pentru a cumpara si folosi un apartament, cumparatorul nu este dependent de parcare si boxe, astfel ca in mod gresit organul fiscal a considerat a fi o tranzactie unica.

In ceea ce priveste interpretarea art. 140 lit. c), contestatara arata ca aceasta facilitate este pentru locuinte si tocmai de aceea, la fiecare tranzactie a unui apartament, pentru a vedea daca tranzactia se incadreaza la TVA de 5%, s-a verificat indeplinirea conditiilor impuse de lege, respectiv suprafata utila a fiecarui apartament sa nu depaseasca 120 m.p., iar pretul sa nu depaseasca 380.000 lei.

Contestatara considera ca la parcuri si boxe nu era cazul de verificat aceste conditii, acestea nefiind locuinte, stiind ca parcarile si boxele sunt suprafete construite, dar nu locuinte.

Contestatara sustine ca parcarile si boxele nu au fost considerate accesorii la apartament, pentru ca acestea se pot vinde separat ca si imobil independent, functie de clienti.

Contestatara considera ca 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, la o operatiune singulara 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 bunului imobil.

Contestatară precizează că lotul x situat în x, compus din teren în suprafața de x mp ce reprezintă și amprenta imobilului, a fost dezmembrat în x apartamente (spații locative).

Contestatară menționează că în conformitate cu prevederea legală este de la sine înțeles că suprafața de 250 mp, invocată ca fiind depășită pe fiecare tranzacție, este imposibil de atins din lipsa matematică a suprafeței de teren și consideră că greșeala ce se face de către organul de control este să adune suprafețele utile și construite pentru fiecare apartament, parcare și boxa.

În concluzie, contestatară solicită admiterea contestației și desființarea actelor fiscale contestate.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X pentru X X, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în suma totală de X lei.

În urma verificării contractelor de vânzare în perioada x, echipa de inspecție fiscală a constatat că în cazul unor contracte încheiate cu diverse persoane fizice, nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.140 alin. (2¹) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și la pct. 23 alin. (9) titlul VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare pentru aplicarea cotei reduse de 5%, întrucât valoarea apartamentului și a anexei gospodărești a depășit plafonul de 380.000 lei, sau suprafața totală (inclusiv cotele indivize) a depășit 250 m.p..

Ca urmare, echipa de inspecție a procedat la reincadrarea operațiunii în baza art.11, alin.1 din Legea 571/2003, aplicându-se cota de TVA de 24% la întreaga valoare a tranzacției.

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

3.1. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfășurare a inspecției fiscale.

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind modul de desfășurare a inspecției fiscale, atrag nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției fiscale.

În fapt, în baza avizului de inspecție fiscală nr.x și a ordinului de serviciu nr.x, a fost începută inspecția fiscală la data de x, fiind consemnată în Registrul Unic de Control la poziția x.

Verificarea s-a desfășurat în perioada x, fiind suspendată în perioada x în baza deciziei de suspendare nr. x.

Inspecția fiscală a fost reluată, conform comunicării reluării inspecției fiscale nr. x din x.

Prin adresa nr.x, organele de inspecție fiscală au informat contribuabila, că discuția finală privind constatările și consecințele lor fiscale, va avea loc în data de x la sediul AJFP ILFOV.

In data de x, reprezentantii societatii nu s-au prezentat la sediul AJFP Ilfov pentru discutia finala.

Reprezentantii societatii au transmis electronic, punctul de vedere asupra constatarilor echipei de inspectie, inregistrat sub nr x7, si depus la registratura AJFP Ilfov sub nr x.

Contestatarul considera ca organele de inspectie fiscala cand au incheiat actele contestate in prezenta contestatiei, nu au respectat termenul legal de 60 zile, in sensul in care ANAF are la dispozitie 60 zile pentru efectuarea inspectiei fiscale.

Contestatarul arata ca organele de inspectie fiscala au controlat perioada X fara a tine seama ca la data de X a fost deschisa procedura insolventei si s-a inregistrat la masa credala cu creanta aferenta perioadei de pana la X.

Contestatarul mentioneaza ca in mod eronat si cu rea intentie din partea reprezentantilor autoritatii fiscale, a fost strecurata la pg. x din Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X, fraza: "Administratorul declara ca este de acord cu masurile stabilite de organul de inspectie fiscala" si precizeaza ca aceasta fraza nu a fost sustinuta si declarata de administratorul X X.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 12. - Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință."

"Art. 118. - Reguli privind inspectia fiscală

[...]

(2) Inspectia fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării."

"Art. 126. - Durata efectuării inspectiei fiscale

(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilită de organul de inspectie fiscală, în funcție de obiectivele inspectiei, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspectia fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspectia fiscală încetează, fără a se emite raport de inspectie fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspectie fiscală poate relua inspectia, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspectia fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

"Art. 127. Suspendarea inspectiei fiscale

(1) Conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspectiei fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspectiei fiscale;

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspectie fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

- d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;
- f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;
- g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;
- h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;
- i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;
- j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

“Art. 130. - Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

“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 faptic 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

(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;*

b) *deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

c) *deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”*

Din analiza prevederilor legale, mai sus menționate, se reține că inspectia fiscală pentru contribuabilii care nu sunt incluși în categoria contribuabililor mari și mijlocii este de 45 zile, iar perioada în care inspectia fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia. În condițiile în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei de 45 zile, inspecția fiscală încetează.

Astfel, din documentele existente la dosar reiese faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat pe parcursul a x zile, respectiv x, x- x, nefiind aplicabile prevederile art. 126 alin.(2) cu privire la încetarea inspecției fiscale.

Totodată, incidente spetei îi sunt și considerentele Curtii de Apel București din Sentința civilă nr. 1356/30.04.2014, pronunțată în Dosarul nr. 6657/2/2012, ramasă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține că, în cazul în care termenul de desfășurare a inspecției fiscale a fost depășit, acesta **este un termen de recomandare**, având în vedere că nu este prevăzută nicio sancțiune pentru nerespectarea lui.

Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Totodată, conform art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 46. - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;[...]"

"Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal

- 1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:
 - a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
 - b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;**
 - c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.
- (2) **Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului."**

Din textele legale antecitate, rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala. **Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta**, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Trebuie mentionat ca organele de inspectie fiscala, conform prevederilor art. 130, alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, prin adresa nr.x au informat contribuabilul, ca discutia finala privind constatarile si consecintele lor fiscale, va avea loc in data de x la sediul AJFP ILFOV.

In data de x, reprezentantii societatii nu s-au prezentat la sediul AJFP Ilfov pentru discutia finala.

Reprezentantii societatii au transmis electronic, punctul de vedere asupra constatarilor echipei de inspectie, inregistrat sub nr x, si depus la registratura AJFP Ilfov sub nr x.

In ceea ce priveste afirmatia contestatarei cum ca: *"Mentionam ca in mod eronat si cu rea intentie din partea reprezentantilor autoritatii fiscale, care trebuie sa-si asume aceasta declaratie, a fost strecurata la pagina x din actul Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, fraza: "Administratorul declara ca este de acord cu masurile stabilite de organul de inspectie fiscala". Aceasta fraza nu a fost sustinuta si declarata de administratorul X X.*", trebuie precizat faptul ca prin Decizia nr. x, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de x, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov - Activitatea de Inspectie Fiscala a solutionat contestatia formulata de X X, impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X.

De asemenea trebuie mentionat faptul ca dreptul sau la aparare a fost respectat, contribuabila formuland contestatia impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectiei fiscala incheiat in conditiile descrise anterior, contestatie in cadrul careia a putut sa valorifice orice argumente de drept si de fapt si elemente de doctrina pe care le-a considerat relevante in sustinerea cauzei.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele societatii cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale nu sunt de natura sa conduca la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art.49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

3.2. Referitor la TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala

In fapt, din verificarea contractelor de vanzare efectuata de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice a rezultat ca in perioada x, societatea a vandut catre diverse persoane fizice apartamente, boxe, locuri de parcare, fara a fi indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.140 alin. (2¹) lit. c) din Legea 571/2003 pentru aplicarea cotei reduse de 5%, dupa cum urmeaza:

TVA in suma de x lei aferenta vanzarii efectuate catre d-na x

X a incheiat in data de x contractul de vanzare cu doamna x, autentificat sub nr. x, la x, pentru apartamentul nr. x, situat la x, compus din camere de locuit si dependinte in suprafata utila de x mp, avand numar cadastral x, terasa de x mp, impreuna cu suprafata

de x mp reprezentand cota parte indiviza aferenta apartamentului din suprafata utila a spatiilor comune ale intregului bloc, precum si suprafata de x mp teren reprezentand cota parte indiviza aferenta apartamentului, din terenul pe care este construit intregul bloc. A fost vanduta suprafata de x mp reprezentand curti constructii, avand numar cadastral x si suprafata de x mp, reprezentand cota parte din: post trafo, adapostul protectie civila, din partile comune (casa scarii, lift, hol, subsol, rampa acces subsol, generator electric, centrala termica, camera pompe, camera gunoi), drum rutier, curti constructii.

Totodata a fost vanduta boxa in suprafata utila de x mp, numar cadastral x, impreuna cu cote parti in suprafata de x mp si parcare nr. x in suprafata utila de x mp numar cadastral x, impreuna cu cote parti in suprafata de x mp.

Valoarea totala de vanzare, conform contract este de x euro (echivalentul a x lei), iar TVA conform contract este de x euro (echivalentul a x lei).

Organele de control au constatat ca nu a fost respectata prevederea conform careia valoarea sa nu depaseasca suma de 380.000 lei, mentionata de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederea pct.23 alin. (9) titlul VI din H.G. nr. 4412004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 51112003, cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta a fost stabilita o diferenta in plus la TVA colectata, in ceea ce priveste contractul de vanzare cu doamna x, in suma de **x lei**, reprezentand diferenta dintre TVA colectata de societate in suma de x lei si TVA colectata stabilita de organele de control in suma de x lei.

TVA in suma de x lei aferenta vanzarii efectuate catre d-na x

X a incheiat in data de x contractul de vanzare cu doamna x, autentificat sub nr. x, la x, pentru apartamentul nr. x, situat la x compus din camere de locuit si dependinte in suprafata utila de x mp, cu numar cadastral x, impreuna cu terasa de x mp si cotele parti indivize aferente apartamentului in suprafata de x mp, precum si suprafata de x mp reprezentand cote din: post tafo, adapost protectie civila, curti constructii, drum rutier.

Totodata a fost vanduta boxa in suprafata de x mp, numar cadastral x impreuna cu cotele indivize in suprafata de x mp si parcare dubla nr x, in suprafata de x mp, numar cadastral x, impreuna cu cotele indivize de x mp. Astfel, **suprafata totala este de x mp.**

Valoarea totala de vanzare, conform contract este de x euro (echivalentul a x lei), iar TVA, conform contract, este de x euro (echivalentul a x lei).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, nu a fost respectata prevederea privind livrarea de locuinte a caror suprafata totala sa nu depaseasca 250 mp (inclusiv cotele indivize) si valoarea sa nu depaseasca suma de 380.000 lei, mentionata de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si de pct. 23 alin. (9) titlul VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta a fost stabilita o diferenta in plus la TVA colectata, in ceea ce priveste contractul de vanzare cu doamna x, in suma de **x lei**, reprezentand diferenta dintre TVA colectata de societate in suma de x lei si TVA colectata stabilita de organele de control in suma de x lei.

TVA in suma de x lei aferenta vanzarii efectuate catre d-na x

X a incheiat in data de x contractul de vanzare cu doamna x, autentificat sub nr. x, la x, pentru apartamentul nr.x, situat la x, compus din x camere de locuit si dependinte in suprafata utila de x mp, avand numar cadastral x, impreuna cu terasa in suprafata de x mp, impreuna cu cota parte indiviza aferenta apartamentului in suprafata de x mp.

Totodata se vinde terenul intravilan in suprafata de x mp, cu numar cadastral x, impreuna cu cotele indivize de xmp.

In acelasi contract se vinde si boxa nr x, in suprafata de x mp, cu numar cadastral x, impreuna cu cotele indivize de x mp si parcare nr. x, in suprafata de x mp cu numar cadastral x si cotele indivize de x mp.

Valoarea totala de vanzare, conform contract, este de x euro (echivalentul a x lei) si TVA conform contract, este de x euro (echivalentul a x lei), iar suprafata totala este de x mp.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu a fost respectata prevederea privind livrarea de locuinte a caror suprafata totala sa nu depaseasca 250 mp (inclusiv cotele indivize), mentionata de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederea pct. 23 alin. (9) titlul VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta a fost stabilita o diferenta in plus la TVA colectata, in ceea ce priveste contractul de vanzare cu doamna x, in suma de **x lei**, reprezentand diferenta dintre TVA colectata de societate in suma de x lei si TVA colectata stabilita de organele de control in suma de x lei.

Astfel, in urma verificarii efectuate, organele de control au constatat pentru cele trei contracte mentionate anterior, o diferenta in plus fata de societate la TVA colectata in suma de **x lei**.

Contestatarul solicita admiterea contestatiei si desfiintarea actelor fiscale contestate.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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 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%;

În 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 dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.**

(9) În sensul art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute 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 mp, 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 părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești să nu depășească limita de 380.000 lei, iar suprafața cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești să nu depășească suprafața de 250 m² chiar dacă se află la numere cadastrale diferite .

Potrivit prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute și în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității".

Rezultă ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căreia **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 **reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.**

Începând cu anul 2007 relevanța în aplicarea legislației în materie de TVA este și jurisprudența comunitară degajată din hotărârile Curții Europene de Justiție având în vedere că prin Tratatul de aderare țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, din jurisprudența comunitară reiese că, deși fiecare livrare sau prestație trebuie, în mod normal, să fie considerată distinctă și independentă, **ea nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului**, astfel încât este important să fie identificate mai întâi elementele caracteristice ale operațiunii respective, pentru a determina dacă persoana impozabilă furnizoare îi livrează clientului sau mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică (hotărârile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 29, din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 22 și din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17). În acest fel, *mai multe operațiuni distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate în mod separat, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente* (hotărârile din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 51, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18 și din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 36). În această privință, Curtea a considerat că suntem în prezența unei operațiuni unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă **sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură operațiune economică indivizibilă**, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (hotărârile 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 și din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 37).

Analizând, de la caz la caz, elementele caracteristice ale operațiunilor, Curtea Europeană de Justiție a arătat spre exemplu, că este vorba de o prestație unică în special în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, pe când, invers, unul sau mai multe elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii, în special atunci când ele **nu constituie pentru clientela un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului** (hotărârile 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 și din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

Jurisprudența mai sus relevată este, de altfel, transpusă și la pct. 23 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016.

Reiese, așadar, că **principiul prevalenței economice asupra juridicului** reglementat de art. 11 din Codul fiscal își găsește corespondența deplină și în jurisprudența comunitară în materie de TVA.

Cu privire la determinarea valorii maxime de 380.000 lei stabilită la livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, într-o speță similară, Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din Ministerul Finanțelor Publice a precizat, în diferite spețe, următoarele:

- în adresa nr. 667948/20.03.2014:

"În cazul în care un cumpărător achiziționează un apartament și, odată cu acesta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și asupra altor construcții, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt construite, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală, de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești și asupra altor construcții, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate.

In sustinerea celor de mai sus sunt 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 nu 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 livrării unei locuinte, astfel cum aceasta este definita la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal, rezulta 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 care 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 sub/supraterane) 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”.

- în adresa nr. 675834/24.07.2015:

”În privința stabilirii categoriilor de construcții care se califică din perspectiva Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în categoria anexelor gospodărești menționăm că, prin adresa nr. 46151/30.06.2015, **Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice** ne-a comunicat că, în temeiul prevederilor Legii nr. 114/1996 – legea locuinței, în concordanță cu Codul fiscal, precum și având în vedere Anexa 2 la Legea 50/1991, apreciază că **<<locurile de parcare supraterane sau subterane, precum și boxele cu destinația de depozitare amplasate în subteran sau la parterul imobilelor (separat de locuința propriu-zisă) sunt asimilabile anexelor gospodărești și nu se iau în calcul la suprafața utilă a locuinței>>**.

De asemenea, **în cazul în care un cumpărător achiziționează o locuință și, odată cu aceasta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care aceasta este construită, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală, de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate”;**

- în adresa nr. 693415/07.12.2016:

”[...] **În cazul în care cumpărătorul achiziționează o locuință și, odată cu aceasta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care aceasta este construită, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate”.**

În ceea ce privește **calculul suprafeței maxime de 250 m², pct. 23 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilesc în mod expres că în determinarea suprafeței 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.**

Asa cum rezulta din prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si din prevederile 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, cota redusa de taxa de 5% se aplica daca valoarea locuintei, inclusiv valoarea cotelor indivize din partile comune ale imobilului si a anexelor gospodaresti definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, si dupa caz a terenului pe care este construita locuinta nu depaseste 380.000 lei si daca terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața maxima de 250 m², incluzand amprenta la sol a locuinței în cazul caselor de locuit individuale si suprafata anexelor gospodaresti, precum si cotele indivize din orice alte suprafete dobandite impreuna cu locuinta si care au o legatura directa cu locuinta respectiva, fiind considerate accesorii livrării, chiar daca se afla la numere cadastrale diferite. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviza a terenului aferent fiecarei locuinte, suprafetele anexelor gospodaresti, precum si cotele indivize din oricare alte suprafete dobandite impreuna cu locuinta nu trebuie sa depaseasca suprafata de 250 m.p.

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.***

În categoria anexelor gospodărești, 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 gospodărești și garajele, serele, piscinele și altele asemenea.”

In conformitate cu definitia anexelor gospodaresti anterior citata, boxele reprezinta anexe gospodaresti pentru apartamente intrucat *sunt amplasate in imediata vecinatate a apartamentelor (in cadrul aceluasi imobil) si sunt menite sa serveasca la depozitarea lucrurilor folosite de persoanele fizice ce locuiesc la apartamentele situate in cadrul imobilului, in mod complementar functiei de locuire propriu-zisa asigurate de apartamente*, astfel ca sunt indeplinite conditiile pentru care toate acestea **(apartament plus boxa) alcatuiesc impreuna o unitate functionala distincta.**

Contrar sustinerilor contestatoarei, apartamentul poate fi unit din punct de vedere functional de spatiile de depozitare, legea neimpunand conditia ca respectivele constructii sa fie alipite locuintei propriu-zise, ci doar sa **fie amplasate in vecinatatea locuintei**, conditie indeplinita in speta, in conditiile in care boxele si apartamentele sunt situate in cadrul aceluasi 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 depozitare.

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 operatiunea 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 si a boxei pentru depozitare 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.

Faptul ca locurile de parcare si boxele 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 respective tocmai pentru a beneficia de cele mai bune conditii de locuit.**

De asemenea, faptul ca achizitionarea locurilor de parcare si a boxelor 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 depozitare impreuna cu apartamentele*, nu si pentru cei care nu au dorit acest lucru.

Fata de cele anterior mentionate se retine ca in valoarea locuintelor livrate cu cota redusa de TVA se include si valoarea spatiilor de depozitare (boxe) aflate in cadrul aceluiasi imobil, chiar daca acestea au fost inregistrate cu numere cadastrale diferite in registrul de publicitate imobiliara, livrarea boxelor 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.

Referitor la accesorialitate se reține că, potrivit jurisprudenței europene transpusă la pct. 23 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, **o operațiune este considerată accesorie operațiunii principale atunci când ea nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de operațiunea principală. Cu alte cuvinte, operațiunea este considerată unică din punct de vedere al scopului urmărit de cumpărători (clienti)** și nu din punctul de vedere al modului în care vânzătorul (furnizorul) înțelege să trateze comercial, investițional, tehnic etc. elementele ce compun operațiunea analizată.

Deși contestatoarea însăși apelează la jurisprudența comunitară în materie de TVA (în fapt, la opiniile avocatului general din cauza C-349/96), aceasta omite cu desăvârșire considerentele și concluziile Curtii Europene de Justiție în cazurile mai sus amintite, care subliniază ca operațiunile nu trebuie descompuse artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului comun de TVA.

Pentru cele ce preced, contestația X X urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capatul de cerere privind diferența suplimentară de TVA în suma de x lei stabilită de organele de inspecție fiscală în urma aplicării cotei standard de TVA prin decizia de impunere nr. X, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. X.

3.3. Referitor la TVA în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de contestatară, în condițiile în care aceasta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. X, in baza carora a fost emisa decizia de impunere nr. X, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA suplimentar de plata in suma totala de X lei.

X in insolventa, prin contestația formulată, deși înțelege să conteste Decizia de impunere nr. X, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la suma de x lei reprezentând TVA suplimentar de plata.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) și art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare:

“Art. 269. - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora :

“11.1 Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 in același act normativ, potrivit cărora :

„2.5 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 ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(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”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. x, pentru suma de x lei reprezentând TVA suplimentar de plata, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către

organele de inspecție fiscală, fără însă să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază.

Astfel, contestatara nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a prezentat documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale invocate de către echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală care au stat la baza deciziei de impunere contestată, prin care să infirme constatările acestora.

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 înscrieri, 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 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1)Contribuabilul/ Platitorul 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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, în dosarul nr.935/57/2009 se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile (actualmente 45 de zile) în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire la suma de **x lei reprezentând TVA stabilit suplimentar de plata**, având în vedere faptul că X X nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere, în baza art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

3.4 Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatia este lipsita de interes.

În fapt, in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X, a fost emisa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, act administrativ fiscal pe care petenta îl contesta.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X nu au fost stabilite obligatii fiscale in urma inspectiei fiscale.

În drept, potrivit dispozitiilor art. 131 alin. (1), alin. (2) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare referitor la rezultatele inspectiei fiscale, se precizeaza ca:

“Art. 131 Rezultatul inspectiei fiscale

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

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspectie fiscală cuprinde și opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(...)

(4) Raportul de inspectie 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;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

(...)

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedura fiscala, la art. 1 referitor la titlul de creanță, se precizeaza ca:

“Art. 1- În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”

Totodata potrivit art. 268 din acelasi act normativ, se stipuleaza:

“Art. 268 - Posibilitatea de contestare

(1) împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale

administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și **deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.** (...)"

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezulta ca pot fi contestate atât titlurile de creanța prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se considera ca a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține ca petenta se afla în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 268 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare, deci nu a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. X.

Articolul 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare precizează ca:

"Art. 280-(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei."

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, la pct. 9.4 și pct 12.1 lit. d) precizează:

*"9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc."*

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul său sau în interesul său legitim;"

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, contestată, a fost emisă în baza constatărilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr. X.

Se constată că, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, astfel încât petenta nu demonstrează că a fost lezată în dreptul său sau în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art.280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată și pct.12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, pentru capătul de cerere referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. X, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X X cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale

2. Respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de X in x, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. x prin care s-au stabilit in sarcina societatii TVA suplimentar de plata in suma de x lei;

3. Respingerea in parte ca nemotivata a contestatiei formulata de X X, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. X prin care s-au stabilit in sarcina societatii TVA suplimentar de plata in suma de x lei;

4. Respingerea in parte ca lipsita de interes a contestatiei formulata de X X impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x.

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