

DECIZIA nr. 493 din 09.07.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/08.10.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 4 a Finantelor Publice cu adresa nr. x/07.10.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/08.10.2014, cu privire la contestatia **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. SV nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 4 si cu sediul ales pentru comunicarea actelor in Bucuresti, str. VV nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 3.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/01.10.2014, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/09.06.2015, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014, comunicate sub semnatura in data de 08.09.2014, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

Avand in vedere prevederile 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala, SC X SRL aduce urmatoarele argumente:

Deoarece imobilul situat in comuna G cu numarul cadastral nu s-a putut vinde ca un tot unitar s-a luat decizia dezmembrarii in 5 imobile in vederea vanzarii la un pret accesibil, cu numerele n1, n2, n3, n4, n5.

Prin contractul de vanzare autentificat sub nr. x/29.08.2014 a fost vandut imobilul cu numarul cadastral n5 (apartamentul 1 si terenul aferent) cu cota de TVA 5%, iar prin contractul de vanzare autentificat sub nr. x/29.08.2012 a fost vandut imobilul cu numarul cadastral n1 (teren) cu cota de TVA 24%.

Conform art.140 alin.2¹ lit.c din Codul fiscal are dreptul de deducere a TVA de 5%, tranzactia fiind facuta cu buna credinta nu ca un "artificiu".

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014 s-a stabilit in sarcina societatii TVA

stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente TVA in suma de y2 lei.

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

SC X SRL are ca obiect de activitate "Dezvoltare (promovare) imobiliară" - cod CAEN 4110.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x/18.08.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor Publice a efectuat inspecția fiscală parțială la SC X SRL, pentru perioada 08.07.2011-31.12.2013, din punct de vedere al TVA, în vederea soluționării DNOR nr. x/27.01.2014, în suma de t lei.

Prin cererea nr. x/06.06.2014, societatea a renunțat la opțiunea de rambursare înscrisă în decontul TVA aferent lunii decembrie 2013.

Ca urmare a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x/18.08.2014, Administrația sector 4 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S4 x/18.08.2014, prin care a stabilit în sarcina societății TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y1 lei și accesorii aferente TVA în suma de y2 lei.

3.1. Referitor la TVA în suma de y11 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea tranzacției privind livrarea unui apartament dintr-un imobil și a terenului aferent, prin colectarea TVA de la cota redusă la cota standard, în condițiile în care din constatările inspecției fiscale și din susținerile contestatarii reiese că dezmembrarea terenului în două numere cadastrale s-a făcut cu intenția vădită de a aplica cota de 5% TVA, contrar dispozițiilor naționale și comunitare potrivit cărora o operațiune nu trebuie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA

In fapt, în perioada verificată, SC X SRL a achiziționat, în calitate de cumpărător, un teren în suprafața de x mp situat în comuna G, jud. Ilfov, fiind dezmembrat în 5 imobile pentru care au fost obținute 5 numere cadastrale diferite.

Ulterior, imobilul cu numărul cadastral n5 a fost divizat în două carti funciare corespunzătoare celor două apartamente construite.

În baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. x/29.08.2012, societatea a vândut apartamentul nr.1 din imobilul construit și terenul aferent, în suprafața de x mp, iar prin contractul de vânzare-cumpărare

autentificat sub nr. x/29.08.2012 a vandut terenul in suprafata de x mp, alipit primului, ambele vanzari fiind efectuate catre aceleasi persoane fizice.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014, organele fiscale au constatat ca SC X SRL a aplicat cota redusa de 5% pentru livrarea apartamentului nr.1 din imobil si a terenului aferent in suprafata de x mp.

Intrucat organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a efectuat in mod artificial dezmembrarea terenului, in scopul indeplinirii conditiilor privind aplicarea cotei reduse de 5% au procedat la stabilirea TVA suplimentara in suma de y11 lei, constand in diferenta de TVA colectata (de la 5% la 24%) pentru vanzarea imobilului care nu se incadreaza in prevederile art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au efectuat si o cercetare la fata locului, respectiv in comuna G, str. V nr. , jud. Ilfov, nr. cadastral x, constatarile fiind consemnate in Procesul verbal nr. x/22.07.2014 din care rezulta ca, in baza autorizatiei de construire nr. x din 17.11.2011 emisa de Primaria G, SC X SRL a construit un imobil cu regim de locuinta - Duplex P+1, conform contractului de executie lucrari nr. x/12.08.2011 incheiat cu SC P D C SRL, iar conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/29.08.2012 a vandut apartamentul nr.1 si terenul aferent.

Prin contestatia formulata, SC X SRL admite faptul ca dezmembrarea terenului achizitionat s-a facut in vederea incadrarii in prevederile art. 140 alin. 2¹ lit. c din Codul fiscal privind aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru vanzarea de locuinte, motivata de faptul ca a efectuat tranzactia din motive financiare pentru recuperarea investitiei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

(...);

c) **livrarea de locuinte care au o suprafată utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodăresti, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășeste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achizitionate de orice persoană necăsătorită sau familie.** Suprafata utilă a locuintei este cea definită prin Legea locuintei nr. 114/1996, republicată, cu modificările si 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 dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.***

(9) În sensul art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 m² nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, menționate la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. ***Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă.*** În calculul suprafeței maxime de 250 m², prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, **chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.**"

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 la stabilirea suprafeței maxime de 250 m² se au în vedere și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, inclusiv cele care se află la numere cadastrale diferite.

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

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

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

In acelasi sens s-a pronuntat directia de specialitate din cadrul MFP intr-o speta asemanatoare, precizand urmatoarele:

„O operatiune unica din punct de vedere economic nu ar trebui divizata artificial pentru a afecta functionarea sistemului taxei pe valoarea adaugata. In acest context nu are relevanta daca se percepe un singur pret pentru intreaga operatiune sau daca sunt percepute preturi diferite.”

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de aplicare a cotei reduse de TVA 5% pentru vanzarea unui apartament si a terenului aferent, motivata de faptul ca societatea a efectuat in mod artificial dezmembrarea terenului pentru a aplica aceasta cota.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile societatii rezulta urmatoarele aspecte:

1. SC X SRL a incheiat, in calitate de cumparator, cu o persoana fizica romana, contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/16.06.2011 prin care a achizitionat terenul in suprafata totala de x mp, situat in comuna G , jud. Ilfov.

Prin Incheierea nr. x/20.06.2012 a Biroului de Cadastru si Publicitate Imobiliara Buftea terenul a fost dezmembrat in 5 imobile, fiind inregistrat cu numere cadastrale intre n1-n5.

Ulterior, prin Incheierea nr. x/01.08.2012 a Biroului de Cadastru si Publicitate Imobiliara Buftea, imobilul cu numarul cadastral n5 se divide in doua carti funciare.

2. SC X SRL a incheiat, in calitate de vanzator, cu persoanele fizice GR si GM urmatoarele contracte de vanzare-cumparare autentificate sub nr.x/29.08.2012 si sub nr. x/29.08.2012:

A. Contractul de vanzare-cumparare nr. x/29.08.2012 al carui obiect il constituie:

Art. 2 - Obiectul contractului: dreptul de proprietate asupra imobilului-locuinta situat in comuna G , sat G , str. V nr. , jud. Ilfov format din:

- imobilul cu numar cadastral n5, inscris in CF n5-C1-U1 Gn, compus din apartamentul nr.1 (parter+etaj) si terenul aferent in suprafata de x mp;

- terenul cu numar cadastral n2, inscris in CF n2 Gn, in suprafata de x mp.

Art. 3 - Pretul imobilului : (...) este de x lei, inclusiv TVA in cota redusa de 5%, echivalentul sumei de t euro, inclusiv TVA in cota redusa de 5%.

Art. 4 - Declaratiile si obligatiile Vanzatorului:

Pct.4.1.1 Terenurile cu numerele cadastrale n5 si n2 au rezultat din dezlipirea, conform actului de dezlipire autentificat sub nr.x/08.06.2012 a terenului in suprafata totala de x mp, cu numar cadastral n (numar cadastral vechi x), inscris in CF x.

B. Contractul de vanzare-cumparare nr. x/29.08.2012 al carui obiect il constituie:

Art. 2 - pct.2.1 Obiectul contractului: dreptul de proprietate asupra terenului in suprafata de x mp, situat in comuna G , sat G , str. Victoriei nr. x (tarlaua x, parcela x), jud. Ilfov, avand numar cadastral n1, in scris in CF n1 G .

Pct.2.1.2 „Se precizeaza ca accesul la acest teren se face prin lotul cadastral n2, in scris in CF n2, proprietatea Cumparatorului conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/29.08.2012 (...), iar accesul la terenul cu numarul cadastral n2 catre si dinspre drumul public se face pe drumul de acces cu numar cadastral x (...).”

Pct.4.1.1 Terenul ce formeaza obiectul prezentului contract a rezultat din dezlipirea, conform actului de dezlipire autentificat sub nr. x/08.06.2012 a terenului in suprafata totala de x mp, cu numar cadastral n (numar cadastral vechi x), in scris in CF x.

3. Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/29.08.2012, SC X SRL a emis catre persoana fizica G R factura nr. x/BMK x/29.08.2012 reprezentand „plata conform contract V-C (87.000 euro..), in valoare totala de t lei, din care valoarea fara TVA este in suma de t1 lei si TVA in suma de t2 lei.

4. Prin nota explicativa din data de 06.08.2014 solicitata de inspectia fiscala, referitor la scopul dezmembrarii terenului cu numar cadastral n in cele cinci numere cadastrale, respectiv: n1; n2; n3; n4; n5 si al incheierii celor doua contracte de vanzare-cumparare in aceeasi zi, societatea precizeaza:

„Dezmembrarea terenului s-a facut in vederea incadrarii in prevederea legala prin care locuintele pot fi vandute cu cota redusa de 5% TVA, si anume suprafata maxima a terenului sa fie de maxim 250 m²”. (...)

„S-au intocmit doua acte de vanzare cumparare pentru locuinta si terenul situate in comuna G, jud. Ilfov avand acelasi cumparator, pentru incadrarea in cerintele legislatiei privind aplicarea cotei de 5% TVA.”

5. In vederea finalizarii inspectiei fiscale, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a efectuat cercetare la fata locului, la domiciliul fiscal al SC X SRL, materializata in procesul verbal nr. x/22.07.2014, prin care s-au constatat urmatoarele:

- societatea a obtinut autorizatia de construire nr. x/17.11.2011 pentru investitia situata in comuna G , str. V nr. , nr. cadastral x, judetul Ilfov, in baza proiectului intocmit de Birou Individual de Arhitectura;

- proiectul este compus dintr-o locuinta Duplex P+1;

- in baza autorizatiei de construire nr. x/17.11.2011 emisa de Primaria comunei G , judetul ilfov, societatea a incheiat un contract de executie lucrari nr. x/12.08.2011;

- cladirea este finalizata (procesul verbal la terminarea lucrarilor nr. x/24.01.2012);

- au fost racordate utilitatile (ghaze, energie electrica, apa, canalizare).

Fata de aspectele mai sus prezentate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea societatii contestatoare privind aplicarea corecta a cotei reduse de TVA, avand in vedere urmatoarele:

Din analiza contractelor de vanzare-cumparare nr. x/29.08.2012 si nr. x/29.08.2012 rezulta urmatoarele:

- terenul aferent locuintei vandute este in suprafata de x mp, respectiv x mp au facut obiectul contractului nr. x/29.08.2012, iar x mp au facut obiectul contractului nr. x/29.08.2012;

- ambele contracte sunt incheiate in aceeasi zi, cu aceleasi persoane fizice, G R si G M ;

- pretul imobilului care facut obiectul contractului nr. x/29.08.2012 a fost stabilit cu cota redusa de TVA 5%;

- pretul imobilului care facut obiectul contractului nr. x/29.08.2012 a fost stabilit cu cota de TVA 24%.

Din documentele emise de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara Ilfov rezulta ca, terenul in suprafata de x mp care a fost dezmembrat din suprafata totala de x mp si care a facut obiectul contractului nr. x/29.08.2012 este alipit terenului care a facut obiectul contractului nr. x/29.08.2012, iar din precizarile organelor de inspectie fiscala reiese ca pentru acest teren nu exista autorizatie de construire si nu exista o alta cale de acces catre drumul principal si catre utilitati decat prin terenul in suprafata de x mp.

Rezulta ca dezmembrarea terenului cu numar cadastral n, teren aferent investitiei care face obiectul controlului, in 5 numere cadastrale a fost facuta in mod vadit de societate cu intentia de a se incadra in prevederea legala privind aplicarea cotei reduse de 5% TVA si anume, *suprafata maxima a terenului sa fie 250 mp.*

Contestatoarea SC X SRL recunoaste acest lucru, dar sustine ca tranzactia a fost facuta cu buna credinta si nu ca un artificiu la art.140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal.

In consecinta, asa cum s-a retinut si din jurisprudenta comunitara in materie de TVA (opiniile avocatului general din cauza C-349/96), considerentele si concluziile Curtii Europene de Justitie in cazurile mai sus amintite subliniaza ca operatiunile nu trebuie descompuse artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului comun de TVA. In acest sens, sustinerea contestatoarei privind stabilirea regimului fiscal in functie de regimul juridic al bunurilor nu poate fi retinuta, ea contrazicand principiul prevalentei economicului asupra juridicului instituit in mod expres prin art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru cele ce preced contestatia SC X SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de y11 lei stabilita de organele de inspectie fiscala in urma aplicarii cotei standard de TVA.

3.2. Cu privire la TVA in suma de y12 lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra TVA in suma de y12 lei, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia cu privire la diferenta stabilita de inspectia fiscala.

In fapt, prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument referitor la TVA in suma de y12 lei stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr. F-S4 x/18.08.2014, contestata.

In drept, potrivit prevederilor art. 205 si art. 206 din OG nr.92/2003 din Codul de procedura fiscala, republicata:

Codul de procedura fiscala:

“Art.205 - (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna. (...).”

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) **obiectul contestatiei;**
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

*"Daca organul de solutionare competent constata neîndeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o

dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.**

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscala nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala:

„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.”

Prin contestatia formulata, SC X SRL se indreapta impotriva deciziei de impunere nr. F-S4 x/18.08.2014, fara sa prezinte motivele de fapt si de drept si dovezile pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma de y12 lei.

Prin urmare, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarei cu privire la **motivele de fapt si de drept si a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art. 213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: *“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**”, iar potrivit art.213 alin.(4) - **“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”***

In consecinta, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de SC X SRL cu privire la TVA in suma de y12 lei stabilita prin Decizia de impunere privind privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014.

3.3. Referitor la accesoriile in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile stabilite de inspectia fiscala, in conditiile in care, sarcina acesteia au fost stabilite diferite de TVA de plata pentru care s-a dispus respingerea contestatiei ca neintemeiata si nemotivata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014 i s-au comunicat societatii accesorii in suma de y2 lei, reprezentand dobanzi in suma de y21 lei si penalitati de intarziere in suma de y22 lei, aferente diferentelor de TVA stabilite de inspectia fiscala, calculate pentru perioada 26.10.2012-25.04.2014.

Prin contestatia formulata, SC X SRL nu aduce niciun argument referitor la accesoriile in suma de y2 lei, contestate.

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

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

(...)

(4) Dobanzile se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“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 s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) In situatia in care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative in raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de intarziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“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) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.“

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscală, modificat prin OUG nr. 8/2014, începând cu 01.03.2014:

“**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.“

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentând accesorii aferente TVA, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S4 x/18.08.2014 se reține că, stabilirea în sarcina contestatului de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Intrucât:

- în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de y11 lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată;

- în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de y12 lei contestația a fost respinsă ca nemotivată,

iar prin contestație societatea nu aduce niciun argument cu privire la accesoriile contestate, urmează a se respinge contestația pentru dobânzi și penalități de întârziere în suma de y2 lei, aferente TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.11 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120, art. 120¹, art.205, art. 206, art.213, art.216, art.217 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.2.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL cu privire la TVA in suma de y11 lei stabilita prin Decizia de impunere privind privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014 emisa de emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice.

2. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de SC X SRL cu privire la TVA in suma de y12 lei stabilita prin Decizia de impunere privind privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice.

3. Respinge contestatia formulata de SC X SRL cu privire la accesorii aferente TVA in suma de y2 lei stabilita prin Decizia de impunere privind privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.08.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice.

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.

