

DECIZIA nr. 140 din 07.03.2014 privind
solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice cu privire la contestatia SC ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. si completata cu adresa nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2013, comunicata sub semnatura si stampila in data de

Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere in ceea ce priveste suma de **C lei**, din care:

- V lei TVA de plata;
- M lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente;
- P lei penalitati de intarziere aferente.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au efectuat inspectia fiscala la SC ABC SRL, in vederea efectuarii controlului impozitului pe profit pe perioada 01.01.2008-31.12.2011 si a TVA pe perioada 01.01.2008-28.02.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2013, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit si accesorii aferente in suma de H lei, precum si TVA de plata si accesorii aferente in suma de D lei.

II. Prin contestatia formulata si completarea la aceasta SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA stabilita suplimentar si accesorii aferente in suma de C lei, aratand urmatoarele:

Pentru TVA colectata in suma de V1 lei, justificarea scutirii de TVA pentru livrarea marfii catre clientul din Bulgaria se face cu documentul care atesta ca bunurile sunt transportate din Romania in alt stat membru si nu cu "documentul de transport", asa cum au retinut organele de inspectie fiscala, sens in care este prezentat procesul-verbal de predare-primire incheiat cu cumparatorul.

In privinta TVA colectata in suma de V2 lei, dreptul de proprietate asupra terenului si constructiei a trecut de la S1 la societate si, concomitent, de la societate la cumparatorul S2 pentru acelasi pret negociat de B lei in regim de scutire de TVA. Organele de inspectie fiscala au colectat TVA de 24% pe motiv ca nu exista raport de expertiza incheiat la momentul livrarii imobilului, desi pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice nu prevede acest lucru. Vanzatoarea S1 detine un raport de evaluare a imobilului din care se poate constata atat valoarea terenului, cat si valoarea constructiilor, de unde rezulta ca operatiunea este scutita de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

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

3.1. Referitor la TVA de plata in suma de V1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA colectata aferenta unei livrari de bunuri catre un client din Bulgaria, in conditiile in care procesul-verbal de predare-primire prezentat in sustinere nu face dovada transportului bunurilor din Romania in alt stat membru.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului x a Finantelor Publice au stabilit in sarcina SC ABC SRL o diferenta suplimentara de TVA colectata in suma de V1 lei aferenta unei baze impozabile de E lei deoarece societatea nu a prezentat contractul/comanda si documentul de transport pentru justificarea scutirii unei livrari de bunuri catre clientul A Bulgaria.

In drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„Art. 128. - (9) **Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.**”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 143. - (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) **livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,**[...].

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“ Art. 1. - (1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(6) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii de taxă la data efectuării controlului și pentru operațiunea în cauză a intervenit faptul generator, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

(7) Suspendarea inspecției fiscale nu poate depăși termenul prevăzut la alin. (4) și se va face cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”.

“Art. 10. - (1) **Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri** prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) **factura** care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) **documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

și, după caz,

c) **orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare”.**

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodata, potrivit prevederilor legale antecitate, se reține că justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările

intracomunitare de bunuri se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză, cu excepția operațiunilor care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, pentru care s-a prevăzut posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Prin contestația formulată SC ABC SRL susține că a decis efectuarea transportului cu mijlocul de transport propriu pentru a se asigura că bunurile sunt recepționate și corespund din punct de vedere calitativ și cantitativ și prezintă spre justificare o fotocopie a procesului-verbal de predare-primire încheiat în data de 23.02.2009.

În raport de dispozițiile legale aplicabile și documentele prezentate se reține că societatea contestată **nu a justificat transportul bunurilor din România în Bulgaria** având în vedere că:

- nu a fost prezentat contractul de vânzare-cumpărare sau comanda din care să rezulte condiția de livrare a bunurilor, respectiv dacă transportul a fost în sarcina contestatului în calitate de vânzător sau în sarcina cumpărătorului din Bulgaria;

- procesul-verbal de predare-primire **atestă doar predarea bunurilor de la vânzător la cumpărător în data de 23.02.2009, fără să rezulte în niciun fel ca această predare a avut loc la sediul cumpărătorului din Sofia, cu alte cuvinte ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, pentru a ne afla în prezența unei livrări intracomunitare de bunuri susceptibile a fi scutite de TVA;**

- nu a prezentat nicio dovadă că **deține mijlocul de transport adecvat pentru transportul bunurilor ce au făcut obiectul tranzacției** (9 birouri, 8 comode fax, 1 dulap sertare, 3 vestiare, 7 dulapuri bibliotecă, 2 mese, 7 comode, 11 buc. picioare birou, 1 buc. mobilier soldat argint);

- nu a prezentat dovada faptului că este înregistrată în Registrul operatorilor de transport rutier (registrul întreprinderilor) și că deține certificat de transport în cont propriu, pentru a putea efectua transportul de marfă cu mijlocul propriu de transport, în conformitate cu prevederile art. 23 și art. 24 din O.U.G. nr. 109/2005 privind transporturile rutiere.

Față de cele anterior prezentate rezultă că SC ABC SRL nu a făcut dovada transportului marfurilor din România în Bulgaria, motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru căpătul de cerere privind TVA în suma de V1 lei.

3.2. Referitor la TVA de plată în suma de V2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la taxarea livrării unui bun imobil compus dintr-o construcție

modernizata si terenul aferent pe motiv ca nu exista intocmit raport de expertiza intocmit la data livrarii si ca persoana impozabila vanzatoare a taxat separat contravaloarea modernizarii catre noul cumparator, in conditiile in care societatea vanzatoare achizitionase imobilul in aceeasi zi in care l-a vandut in baza unei negocieri precedate de un raport de expertiza al valorii de piata al imobilului, pretul de vanzare fiind egal cu pretul de achizitie, mai putin valoarea modernizarilor, iar stabilirea unui pret distinct pentru modernizare prin divizarea artificiala a bazei de impozitare pentru operatiunea de livrare a imobilului nu reprezinta un element decisiv pentru neanalizarea operatiunii in intregul sau si stabilirea regimului de taxare sau scutire pornind de la valorile ce compun pretul total al operatiunii.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de V2 lei cu baza de impozitare in suma de B lei aferenta tranzactiei efectuate intre SC ABC SRL in calitate de vanzator si S2 in calitate de cumparator ce a avut ca obiect vanzarea imobilului compus din constructie in suprafata utila de U1 mp si teren in suprafata indiviza de U2 mp conform contractului de vanzare-cumparare nr. ctr/10.06.2011.

Conform antecontractului de vanzare-cumparare incheiat in data de 05.05.2011 SC ABC SRL in calitate de promitent-cumparator s-a obligat sa vanda S2 activul compus din teren si constructie ce urma sa fie adjudecat de catre SC ABC SRL la sedinta de negociere directa cu S1 din data de 11.05.2011, la pretul rezultat in urma negocierii la care se adauga valoarea investitiilor efectuate de promitentul-cumparator in valoare de I lei (TVA inclusa).

Acest imobil a fost utilizat de societate in baza contractului de asociere in participatiune nr. 158/2006 incheiat cu S1, a fost predat proprietarului S1 in data de 01.04.2011 si a fost negociat in vederea vanzarii la pretul de B lei acceptat de parti in baza procesului-verbal de negociere din data de 11.05.2011. Vanzarea-cumpararea imobilului dintre S1 in calitate de vanzator si SC ABC SRL in calitate de cumparator s-a realizat tot prin contractul de vanzare-cumparare nr. ctr/10.06.2011. Factura seria S1IN nr. emisa de S1 catre societate nu a fost regasita in evidentele contabile ale societatii, dar a fost pusa la dispozitie de societatea vanzatoare cu prilejul inspectiei fiscale, iar din declaratia administratorului a rezultat ca factura a fost trimisa direct catre S2, persoana juridica catre care a fost transmis succesiv dreptul de proprietate asupra imobilului.

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca S1 a emis factura catre SC ABC SRL pentru valoarea imobilului de B lei fara TVA, in regim de scutire, in timp ce SC ABC SRL nu a inregistrat in evidentele proprii factura de achizitie si nu a emis factura pentru vanzarea imobilului catre S2, dar a emis factura nr. pentru valoarea de T1 lei plus TVA in suma de T2 lei avand ca obiect "amenajat si imbunatit spatiu in S1".

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat un raport de expertiza incheiat la momentul livrarii bunului imobil, vechimea constructiei ce a fost dobandita de vanzatoarea S1 in baza Legii nr. 15/1990 si faptul ca modernizarile efectuate pentru constructia vanduta au fost considerate

operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala au considerat ca livrarea imobilului format din teren plus constructie de la SC ABC SRL catre S2 este o operatiune taxabila si au colectat TVA aferenta in suma de V2 lei.

In drept, potrivit art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 141. – (2) **Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:**

[...]

f) **livrarea de constructii/părți de constructii și a terenurilor pe care sunt construite**, precum și a oricăror altor terenuri. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de constructii noi, de părți de constructii noi sau de terenuri construibile.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. *o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.*

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme”.

Cu privire la aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile de bunuri imobile, la pct. 37 si pct. 39 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se prevad urmatoarele:

“37. (1) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:**

a) **terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;**

b) **construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;**

c) **dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.**

(4) Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal.

Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză sau a unei părți a construcției.

Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare.

În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții sau a unei părți din construcție, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia este majorată valoarea construcției sau a unei părți din construcție cu valoarea transformării respective”.

“39. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea operațiunilor scutite prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.**

(3) **Opțiunea** prevăzută la alin. (1) **se notifică organelor fiscale competente pe formularul** prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice și se exercită pentru bunurile imobile menționate în notificare. Opțiunea se poate exercita și numai pentru o parte a acestor bunuri. Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare exercitate de vânzător și nici la anularea dreptului de deducere exercitat de beneficiar [...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a vandut catre S2 un imobil compus din constructie in suprafata utila de 468,05 mp si teren in suprafata indiviza de 507 mp pentru un pret al vanzarii de B lei fara TVA, vanzare considerata taxabila de organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea vanzatoare nu a prezentat un raport de expertiza incheiat la momentul livrării bunului imobil, constructia era dobandita de fostul proprietar S1 in baza Legii nr. 15/1990, iar modernizarile efectuate pentru constructia vanduta au fost considerate operatiuni taxabile.

La randul sau societatea contestatara sustine ca operatiunea era scutita de TVA avand in vedere ca vanzatoarea S1 detine un raport de evaluare a imobilului din care se poate constata atat valoarea terenului, cat si valoarea constructiilor, iar Normele metodologice nu prevad intocmirea raportului de expertiza la momentul instrainarii.

Potrivit dispozitiilor legale antecitate, **livrarea unui bun imobil constand intr-o constructie si terenul aferent, ce formeaza un singur corp funciar cu un singur numar cadastral este tratata ca o operatiune, pentru care regimul fiscal – scutire ca regula generala sau taxare ca exceptie – se stabileste in functie de valoarea terenului versus valoarea constructiei, asa cum rezulta acestea din raportul de expertiza, respectiv in functie de suprafata, atunci cand valorile sunt egale. Totodata, pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice nu stabileste faptul ca raportul de expertiza trebuie sa fie intocmit chiar la momentul livrării, nici un anumit interval de timp pentru care se poate pastra**

valabilitatea unui raport deja intocmit si nici aplicarea automata a regimului de taxare in situatia livrarea se efectueaza fara existenta unui raport de expertiza.

In conformitate cu prevederile art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al

organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

In speta, organele de inspectie fiscala au aplicat regimul de taxare pentru operatiunea de livrare a imobilului realizat de contestatara SC ABC SRL **fara sa precizeze ce elemente concrete au avut in vedere pentru incadrarea tranzactiei ca fiind taxabila, retinerile in vederea stabilirii regimului fiscal fiind chiar contradictorii** in conditiile in care:

- in primul rand, nu au precizat *daca au considerat constructia ca fiind o constructie noua sau o constructie veche*, desi au mentionat ca au avut in vedere vechimea constructiei dobandita de fosta proprietara S1 in baza Legii nr. 15/1990, **dar si** modernizarile considerate de societate ca fiind taxabile si *nici elementele faptice necesare determinarii caracteristicilor constructiei*, si anume: *daca respectiva cladire a fost transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate ori, in absenta acestor modificari, daca valoarea transformarilor se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei si data semnarii procesului-verbal de receptie definitiva a lucrarilor de modernizarii;*

- totodata, organele de inspectie fiscala nu au precizat *daca modernizarile efectuate de societate la spatiul exploatat in baza contractului de asociere in participatiune intra sau nu in categoria bunurilor de capital;*

- in al doilea rand, nu au precizat *daca au considerat valoarea terenului pe care se afla edificata constructia ca fiind mai mare decat valoarea constructiei, in situatia in care constructia era "veche" in intelesul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal sau viceversa, daca au considerat valoarea terenului pe care se afla edificata constructia ca fiind mai mica decat valoarea constructiei, in situatia in care constructia era "noua" si nici elementele necesare pentru justificarea aprecierii raportului dintre valoarea terenului versus valoarea constructiei.*

Asa cum s-a precizat anterior, faptul ca societatea contestatara nu dispunea de un raport de expertiza la momentul livrarii imobilului (10.06.2011) nu justifica aplicarea automata a regimului de taxare pentru tranzactia in cauza, organele de inspectie fiscala fiind obligate **sa justifice aplicarea acestui regim de baza de probe si constatari proprii** conform art. 65 alin. (2) din Codul de procedura fiscala si sa procedeze la examinarea detaliata a tuturor **circumstantelor edificatoare** ale cazului.

Astfel, in conditiile in care tranzactiile succesive ale dreptului de proprietate asupra imobilului respectiv (de la S1 catre contestatara SC ABC SRL si de la SC ABC SRL catre noua cumparatoare S2) s-au concretizat intr-un singur contract de vanzare-cumparare active autentificat sub nr. ctr/10.06.2011, organele de inspectie fiscala **nu au solicitat contestatarei procesul-verbal de negociere directa** din data de 11.05.2011 (mentionat in partea I, capit. III, art. 6 din contract) **pentru a verifica modalitatea in care s-a format pretul de vanzare a imobilului si daca la baza negocierii a stat raportul de evaluare a activului realizat in luna aprilie 2010** pentru vanzatoarea initiala S1, in care a

fost stabilita o valoare a imobilului de C1 lei (C2 euro), din care teren C3 lei (C4 euro), iar valoarea investitiilor realizate de asociat C5 lei (C6 euro). In acelasi timp, organele de inspectie fiscala nu au efectuat propria analiza pentru a aprecia in ce masura valorile stabilite prin raportul de expertiza din luna aprilie 2010 s-au mentinut, cel putin din punct de vedere al proportiei intre componente, la momentul realizarii tranzactiei in luna iunie 2011.

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

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

multe operatiuni distincte si independente sau o operatiune unica (hotararea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere Ltd,C-276/09, pct. 29).

Prin urmare, conform jurisprudentei amintite, pentru calificarea operatiunii reprezentand vanzarea imobilului care a suferit modernizari, faptul ca in antecontractul de vanzare-cumparare incheiat in data de 05.05.2011 intre SC ABC SRL si S2 se stipuleaza un pret distinct pentru modernizare nu constituie un element decisiv pentru considerarea operatiunilor ca fiind distincte, ci **o divizare artificiala a bazei de impozitare**, intrucat pentru cumparatoarea S2 modernizarea imobilului nu reprezenta un scop in sine, ci un mijloc de a beneficia in cele mai conditii de imobilul achizitionat.

In acest sens, pentru stabilirea regimului de scutire sau taxare a operatiunii de livrare a imobilului compus din constructia modernizata si terenul pe care a fost edificata, **organele de inspectie fiscala trebuiau sa analizeze operatiunea in intregul sau, si nu tinand cont de divizarea artificiala realizata de societatea contestatara**, prin aplicarea consecventa si deplina a principiului **prevalentei economicului asupra juridicului** reglementat de art. 11 din Codul fiscal, ce isi gaseste corespondenta deplina si in jurisprudenta comunitara in materie de TVA anterior amintita.

Avand in vedere cele anterior prezentate rezulta ca cele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului **nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu aplicarea regimului de taxare sau de scutire pentru tranzactia realizata de SC ABC SRL constand in livrarea unui imobil compus din constructia modernizata si terenul pe care a fost edificata, astfel incat organul de solutionare nu poate stabili ce regim fiscal trebuia aplicat tranzactiei pe baza elementelor de care dispune in dosarul contestatiei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"Art. 216. - (3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2013 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de V2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie*, **prin analiza detaliata a modului de stabilire a valorii globale a tranzactiei constand in livrarea imobilului compus din**

constructie modernizata si terenul aferent, cu luarea in considerare a tuturor elementelor edificatoare ce rezulta din circumstantele in care s-a realizat tranzactia respectiva si stabilirea consecintelor fiscale ce rezulta din calificarea tranzactiei ca fiind taxabila ori scutita, dupa caz.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de 63.238 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza integral accesoriile aferente TVA calculate in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care prin prezenta s-a dispus reverificarea situatiei cu privire la o parte din diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013 organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de PL lei, ceea ce a condus la stabilirea accesoriilor aferente reprezentand dobanzi/majorari in suma de M lei si penalitati de intarziere in suma de P lei.

Accesoriile reprezentand dobanzi/majorari de intarziere au fost calculate pentru perioada 25.01.2009 – 28.06.2013 pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de PL lei, iar penalitatile de intarziere pentru perioada 25.04.2013 – 28.06.2013 pentru suma de PL-X lei, in conditiile in care la pct. 3.2 din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere pentru TVA suplimentara in suma de V2 lei.

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

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

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

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

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

Avand in vedere cele retinute anterior la pct. 3.2 din prezenta decizie, prin care s-a dispus desfiintare deciziei de impunere pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de V2 lei si respingerea contestatiei pentru restul diferentei stabilite, precum si necontestarea diferentei de TVA in suma de 707 lei, in conditiile in care accesoriile au fost stabilite pentru TVA suplimentara ramasa de plata in suma de 147.216 lei, precum si faptul ca accesoriile au fost calculate de organele de inspectie fiscala pe cumul, tinand cont de cuantumul taxei de recuperat declarata de societate prin deconturile depuse, **nefiind posibila departajarea acestora in functie de diferentele de debit** stabilite in urma inspectiei, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere pentru accesoriile aferente TVA in suma de 63.238 lei in conformitate cu prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora:

"Art. 216. - (3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutiere.**

(3¹) Solutia de desfiintare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desfiintare".

Conform pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013:

"11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutiere, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

In consecinta, la reverificarea situatiei privind TVA, organele de inspectie fiscala vor proceda si la recalcularea accesoriilor aferente tinand cont, pe de o parte, de cuantumul TVA ramasa ca datorata in urma inspectiei fiscale, iar pe de alta parte, de rezultatele reverificarii dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (9), art. 141 alin. (2) lit. f) si art. 143 alin. (2) lit. a) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 37 si pct. 39 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 1 si art. 10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013

DECIDE:

1. Respinge contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013 emisa de Administratia Sectorului x a Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma V1 lei.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2013, pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de V2 lei, dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de M lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de P lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

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.