

DECIZIA nr 835/2019
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. 34952/18.09.2019

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS6FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS6FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, comunicata in data **06.08.2019**, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA de plata;
- (-) x = impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- x lei = impozit pe profit.

Societatea **contesta** obligatiile de plata in suma totala de **x lei**, care se compun din:

- x lei = TVA de plata;
- x lei = impozit pe profit.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei (x lei = TVA aferenta materialelor de constructii, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC + x lei = TVA aferenta serviciilor de transport pompare beton achizitionat de la SC x + x lei = TVA aferenta lucrarilor de hidro si termoizolare de la SC x SRL):

Organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere toate documentele puse la dispozitie de catre societate.

Pentru imobilul din strada x, in baza contractului nr. x, a Actului aditional incheiat in data de 09.03.2017, a situatiilor de lucrari nr. x au fost achizitionate hidro si termoizolatii de la SC x SRL, pentru care s-au intocmit facturile nr. x, in valoare totala de x lei.

Pentru imobilul din strada x, in baza contractului nr. x, a Procesului-verbal de receptie a lucrarilor din 07.07.2018, au fost emise facturile nr. x pentru avans materiale, din care TVA in suma de x lei, nr. x pentru materiale - polistiren de 10 cm grosime din

care TVA in suma de x lei si nr. x urmare situatiilor de lucrari nr. x, din care TVA in suma de x lei.

Tot in legatura cu acelasi imobil, a incheiat:

- cu SC x SRL contractul de furnizare nr. x, in baza caruia a achizitionat beton, transport, pompare, fiind emise devizul de santier nr. x si facturi in suma totala de x lei, care au fost inregistrate in evidenta contabila si declarate;

- cu PFA x, in calitate de inginer de constructii privind asigurarea asistentei tehnice de specialitate pe santier, contractul de prestari servicii nr. x, fiind emisa, pentru luna octombrie 2017, factura nr. x in suma de x lei;

- cu x SRL, contractul de vanzare-cumparare nr. x, in baza caruia a achizitionat un container, fiind emise Avizul de insotire a marfii nr. x si factura nr. x in suma de x lei din care TVA in suma de x lei; organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta acestei achizitii, in conditiile in care societatea s-a inregistrat ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.05.2017;

- cu x SRL, un contractul de vanzare-cumparare, in baza caruia a achizitionat doua containere, fiind emisa factura nr. x in suma de x lei din care TVA in suma de x lei; organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA aferenta acestei achizitii, in conditiile in care societatea s-a inregistrat ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.05.2017;

- cu x, contractul pentru executie tamplarie PVC si aluminiu nr. x, in valoare de x lei.

Constatarile organelor de inspectie fiscala vizeaza nereguli privind inregistrarile contabile si fiscale efectuate de furnizor, in conditiile in care societatea nu avea cunostinta de modul de conformare al furnizorilor.

In acest sens, contribuabila invoca principiile protectiei asteptarilor legitime ale agentilor economici, al proportionalitatii, al securitatii juridice, al certitudinii impunerii si al prevalentei substantei asupra formei, precum si jurisprudenta CJUE, respectiv cauza Bonik EOOD, cauzele conexe C80/11 si C-142/11.

Potrivit dispozitiilor art. 299 alin 1 lit a) din Codul fiscal, dreptul de deducere al TVA este conditionat de utilizarea bunurilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile si de detinerea unei facturi intocmite conform prevederilor legale. Or, societatea detine toate documentele care sustin realitatea achizitiilor efectuate.

Aceasta nu avea obligatia legala de a efectua verificari amanuntite pentru a identifica neconformitatile constatate de organul fiscal la nivelul furnizorilor, neputand fi retinuta ca o culpa a sa.

Societatea considera ca necesitatea achizitionarii tuturor serviciilor si materialelor de constructii este demonstrata prin constructiile edificate.

2. Referitor la TVA colectata in suma de x lei (x lei = TVA aferenta apartamentelor instrainate catre x din imobilul edificat in bdul x+ x lei = TVA aferenta apartamentelor instrainate catre x din imobilul situat in strada x):

Pentru obiectivul de investitii situat in bdul x a fost incheiat contractul de asociere in participatiune nr. x intre societatea contestatara, in calitate de investitor principal si x, in calitate de investitori secunzi, in vederea edificarii unui imobil - cladire de locuinte, S+P+4E.

Conform prevederilor contractuale, contributia la edificarea constructiei si participarea la beneficii se fac in cote diferite, la finalizarea constructiei, persoanele fizice avand drept de proprietate si deplina posesie asupra 3 apartamente situate la

parterul imobilului, iar societatea avand aceste drepturi asupra celorlalte apartamente din cadrul constructiei respective.

Imobilul a fost finalizat si receptionat la data de 29.11.2016, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. x.

Conform actului de dezmembrare si a actului aditional la contractul de asociere in participatiune s-a efectuat distribuirea intre asociati a unui numar de 12 apartamente, 5 garaje si un spatiu tehnic.

Pentru obiectivul de investitii situat in strada x a fost incheiat contractul de asociere in participatiune nr. x intre societatea contestatara, in calitate de investitor principal si x, in calitate de investitor secund, in vederea edificarii unui imobil constructie, D+P+4E.

Prin contract, societatea avea obligatia de a plati celeilalte parti suma de x euro in vederea perfectarii asocierii. De asemenea, doamna x participa la asociere cu aportul in natura constand in terenul in suprafata de x mp, nr. cadastral x, urmand ca dupa finalizarea constructiei sa primesca in proprietate doua apartamente situate la etajul 1 al imobilului.

Imobilul a fost finalizat si receptionat la data de 08.08.2018, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. x.

Conform dispozitiilor art. 269, art 321 si art. 340 alin 1 lit g din Codul fiscal si pct 6 si 102 din normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal, apartamentele si garajele care au venit persoanelor fizice sunt proprietatea acestora exclusiva, fiind dobandite in schimbul bunului propriu.

Prin urmare, in legatura cu aceste apartamente nu s-a efectuat o livrare de bunuri. In aceasta situatie este vorba de o recunoastere a unui bun propriu, conform dispozitiilor art. 340 lit g din Codul civil.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat valoarea apartamentelor instrainate catre x, suma estimata de notarul public conform grilei expertiza agreata de Corpul Notarilor Publici Bucuresti, fiind avuta in vedere la calcularea taxelor notariale si nu la evaluarea unui imobil la justa lui valoare. Justa valoare este de x lei.

3. La data de 30.06.2017, societatea a obtinut venituri impozabile in suma totala de x lei, motiv pentru care aceasta indeplineste conditiile art. 47 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nefiind depasit echivalentul in lei a 1.000.000 euro.

De-abia in trimestrul III 2017 a obtinut venituri impozabile in suma totala de x lei, motiv pentru care obligatia de plata a impozitului profit a inceput cu data de 01.07.2017, conform art. 52 alin 3 din Codul fiscal.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei, "**in limita sumelor contestate, pentru motivele de fapt si de drept**" prezentate anterior.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA de plata;
- (-) x = impozit pe veniturile microintreprinderilor;
- x lei = impozit pe profit.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, obligatiile fiscale de mai sus au se compun din:

A. Referitor la TVA in suma de x lei:

1. TVA colectata in suma totala de **x lei**, care se compune din:

- x lei = TVA colectata aferenta livrarilor partilor din imobilul din B-dul x nr. x, x, Bucuresti catre persoanele fizice x, urmare reincadrarii operatiunilor realizate in cadrul asocierii;

- x lei = TVA colectata aferenta livrarilor partilor din imobilul din strada x, sector x, Bucuresti catre persoana fizica x, urmare reincadrarii operatiunilor realizate in cadrul asocierii;

- x lei = TVA colectata neinregistrata in evidenta contabila si in deconturile de TVA inregistrate la organul fiscal, pentru livrarea apartamentului 11 din imobilul situat in B-dul x nr. x, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x.

2. TVA nedeductibila in suma de **x lei**:

- x lei = TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de materiale de constructii, beton si servicii de transport si pompare beton, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC, in legatura cu care societatea nu a prezentat contracte, comenzi, devize, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie la terminarea lucrarilor si nici un alt document din care sa rezulte efectuarea lucrarilor de constructii, prin inglobarea materialelor achizitionate;

- x lei = TVA nedeductibila aferenta achizitiei de servicii de reparatii auto pentru autoturismele cu numar de inmatriculare x de la SC x;

- x lei = TVA nedeductibila aferenta cotei de 50% din cheltuielile cu combustibilul si ratele de leasing auto.

B. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei:

1. Pentru perioada 01.04.2017 - 31.12.2017, impozit pe profit in suma de x lei aferenta unei baze impozabile in suma de x, fata de pierderea inregistrata de catre societate in suma de x lei, urmare:

- stabilirii de cheltuieli nedeductibile in suma de x lei;

- majorarii veniturilor impozabile cu suma de x lei aferenta operatiunii de instrainare a unui imobil, in baza contractului de vanzare autentificat sub nr. x, neinregistrata de societate in evidenta contabila;

- diminuarii veniturilor impozabile cu suma de x lei reprezentand TVA colectata aferenta perioadei stabilita urmare inspectiei fiscale.

2. Pentru perioada 01.01.2018 - 31.12.2018, impozit pe profit in suma de x lei aferenta unei baze impozabile in suma de x lei, urmare:

- situatiei stabilita in timpul inspectiei fiscale, la data de 27.11.2018, potrivit careia veniturile realizate de societate sunt in suma totala de x lei, aceasta fiind obligata la plata impozitului pe profit, incepand cu trimestrul IV 2018, conform dispozitiilor art. 52 alin 1 si 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- stabilirii cheltuielilor nedeductibile in suma totala de x lei.

C. Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de (-) x lei:

1. Pentru perioada 25.05.2016 - 31.03.2017, s-a stabilit o diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de **(-) x lei**, care se compune din:

- (-) x lei = venituri aferente trimestrului IV 2016 care nu se includ in baza de impozitare;

- x lei = impozit aferent trimestrului I 2017, urmare neinregistrarii veniturilor impozabile in suma de x lei aferente reincadrarii operatiunii de instrainare a imobilelor catre persoanele fizice x;

- (-) x lei = impozit aferent trimestrului II 2017, societatea neavand obligatia constituirii acestuia.

2. Pentru perioada 01.01.2018 - 31.12.2018, s-a stabilit o diferenta de impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de **(-) x lei**, care se compune din:

- (-) x lei = venituri aferente trimestrului II 2018 care nu se includ in baza de impozitare;

- x lei = impozit aferent trimestrului II 2018, urmare neinregistrarii veniturilor impozabile in suma de x lei aferente reincadrarii operatiunii de instrainare a imobilelor catre persoana fizica x;

- (-) x lei = impozit aferent trimestrului IV 2018, societatea neavand obligatia constituirii acestuia.

Se retine ca:

1. Societatea nu contesta impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de (-) x lei, ci contesta obligatiile de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei = TVA de plata;

- x lei = impozit pe profit.

2. Societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la:

- x lei = TVA colectata neinregistrata in evidenta contabila si in deconturile de TVA inregistrate la organul fiscal, pentru livrarea aparatamentului 11 din imobilul situat in B-dul x nr. x, Bucuresti, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x;

- x lei = TVA nedeductibila aferenta achizitiei de servicii de reparatii auto pentru autoturismele cu numar de inmatriculare x de la SC x;

- x lei = TVA nedeductibila aferenta cotei de 50% din cheltuielile cu combustibilul si ratele de leasing auto.

- x lei = impozit pe profit.

3. Societatea a retinut in mod eronat ca prin decizia de impunere atacata s-a stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei. Trebuie subliniat faptul ca, astfel cum este mentionat si in cuprinsul referatului cauzei, in legatura cu TVA in suma de x lei a fost acordat drept de deducere, urmare documentelor prezentate odata cu punctul de vedere exprimat de aceasta in legatura cu constatările organelor de inspectie fiscala.

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

3.1 Referitor la TVA colectata in suma de x lei, TVA nedeductibila in suma de x lei, TVA nedeductibila in suma de x lei si impozitul pe profit in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui caput de cerere, in conditiile in care

contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata contestate:

- x lei = TVA de plata;
- x lei = impozit pe profit.

Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la TVA colectata in suma de x lei, TVA nedeductibila in suma de x lei, TVA nedeductibila in suma de x lei si impozitul pe profit in suma de x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“**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.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«**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, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la TVA colectata in suma de x lei, TVA nedeductibila in suma de x lei, TVA nedeductibila in suma de x lei si impozitul pe profit in suma de x lei.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul (...) în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată** contestația formulată cu privire la TVA colectată în suma de x lei, TVA nedeductibilă în suma de x lei, TVA nedeductibilă în suma de x lei și impozitul pe profit în suma de x lei.

3.2 Referitor la TVA colectată în suma totală de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusă soluționării este societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, în condițiile în care argumentele sale nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S6 x, societatea are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei, care se compune din:

- x lei = TVA colectată aferentă livrărilor partilor din imobilul din x, București către persoanele fizice x, urmare reîncaadrării operațiunilor realizate în cadrul asocierii;
- x lei = TVA colectată aferentă livrărilor partilor din imobilul din x, București către persoana fizică x, urmare reîncaadrării operațiunilor realizate în cadrul asocierii.

În drept, potrivit prevederilor art. 269 și art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 6 și 102 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

Codul fiscal:

“Art. 269 (10) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(11) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii,

indiferent dacă sunt tratate sau nu drept asocieri în participațiune, nu dau naștere unei persoane impozabile separate.”

“**Art. 321** - Evidența operațiunilor

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

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice. Norme metodologice

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

Norme metodologice

“6. Obligațiile și drepturile din punct de vedere al taxei pentru operațiunile derulate de asocierile prevăzute la art. 269 alin. (11) din Codul fiscal sunt prevăzute la pct. 102. (...)

102. (1) În aplicarea prevederilor art. 269 alin. (11) și art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, asocierilor în participațiune sau altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune, denumite în continuare asocieri, li se aplică prevederile de la alin. (3) - (16), **dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:**

a) veniturile și cheltuielile asocierii sunt contabilizate de asociatul administrator și sunt repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere, conform prevederilor art. 321 alin. (5) din Codul fiscal;

b) persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea, denumită în continuare asociatul administrator, este persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;

c) **scopul asocierii este livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți.** Această condiție se consideră îndeplinită inclusiv în situația în care, **pe lângă livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți se efectuează și livrări/prestări între membrii asociați conform alin. (6).**

(2) În sensul alin. (1) participațiile la o asociere pot consta în bunuri, servicii sau în bani.

(3) Bunurile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie livrare de bunuri cu plată în sensul art. 270 din Codul fiscal.

(4) Serviciile care sunt prestate de membrii unei asocieri corespunzând părții ce i-a fost repartizată fiecăruia dintre ei în acel contract, care sunt menite să ducă la obținerea unui rezultat comun, nu constituie servicii efectuate cu plată în sensul art. 268 coroborat cu art. 271 din Codul fiscal. Faptul că aceste operațiuni sunt desfășurate de asociatul administrator este irelevant în acest sens.

(5) Repartizarea pe bază de decont a veniturilor asocierii, în limita cotei de participare stabilite prin contract, de către asociatul administrator către membrii asocierii nu este considerată ca fiind plată pentru bunurile/serviciile prevăzute la alin. (3) și (4). Repartizarea cheltuielilor asocierii de către asociatul administrator, pe bază de decont, în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA.

(6) Atunci când efectuarea mai multor operațiuni decât partea ce a fost repartizată prin contract unui membru al asocierii implică plata de către ceilalți membri a operațiunilor ce depășesc această parte, acele operațiuni constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată, în sensul art. 268 coroborat cu art. 270 și 271 din Codul fiscal. În acest caz, baza impozabilă este suma primită de membrul respectiv al asocierii drept contravaloare a operațiunilor ce depășesc partea prevăzută pentru el în contractul de asociere. (...)

(17) În cazul operațiunilor realizate de o asociere pentru care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1), nu se aplică regulile asocierii prevăzute la alin. (3) - (16).

Potrivit prevederilor legale de mai sus, rezulta ca:

1. Pentru ca o asociere sa fie tratata drept asociere în participațiune, in sensul dispozițiilor Codului fiscal, trebuie sa îndeplineasca următoarele condiții:

- veniturile și cheltuielile asocierii sunt contabilizate de asociatul administrator și sunt repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere;

- persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea este persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;

- scopul asocierii este livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți.

2. In cazul operațiunilor realizate de o asociere pentru care nu sunt îndeplinite condițiile anterior enumerate, nu se aplică regulile asocierii prevăzute la pct. 102 alin. (3) - (16) din HG nr. 1/2016.

3. Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

In ceea ce priveste contractele de asociere in participatie sunt aplicabile si dispozițiile art. 1949, art. 1950, art. 1952, art. 1953 din Codul civil:

“Art. 1.949. - Contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde.”

“Art. 1.950. - Contractul se probează numai prin înscris.”

“Art. 1.951. - Asocierea în participație nu poate dobândi personalitate juridică și nu constituie față de terți o persoană distinctă de persoana asociaților. Terțul nu are niciun drept față de asociere și nu se obligă decât față de asociatul cu care a contractat”.

“Art. 1.952. - (1) Asociații rămân proprietarii bunurilor puse la dispoziția asociației.

(2) Ei pot conveni ca bunurile aduse în asociere, precum și cele obținute în urma folosirii acestora să devină proprietate comună.

(3) Bunurile puse la dispoziția asocierii pot trece, în tot sau în parte, în proprietatea unuia dintre asociați pentru realizarea obiectului asocierii, în condițiile convenite prin contract și cu respectarea formalităților de publicitate prevăzute de lege.

(4) Asociații pot stipula redobândirea în natură a bunurilor prevăzute la alin. (3) la încetarea asocierii.”

“**Art. 1.953.** - (1) Asociații, chiar acționând pe contul asocierii, contractează și se angajează în nume propriu față de terți.

(2) Cu toate acestea, dacă asociații acționează în această calitate față de terți sunt ținuti solidar de actele încheiate de oricare dintre ei.

(3) Asociații exercită toate drepturile decurgând din contractele încheiate de oricare dintre ei, dar terțul este ținut exclusiv față de asociatul cu care a contractat, cu excepția cazului în care acesta din urmă a declarat calitatea sa la momentul încheierii actului.

(4) Orice clauză din contractul de asociere care limitează răspunderea asociaților față de terți este inopozabilă acestora.

(5) Orice clauză care stabilește un nivel minim garantat de beneficii pentru unul sau unii dintre asociați este considerată nescrisă.”

Prin urmare, asocierea in participatiune este un tip special de contract prin care doua sau mai multe persoane fizice si/sau juridice convin sa creeze o asociere in care sa contribuie cu anumite bunuri in vederea exercitarii in comun de activitati comerciale, **cu scopul de a imparti profitul obtinut, dar si pierderile rezultate din operatiunile pe care le întreprinde.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

I.

1. Potrivit contractului de asociere autentificat sub nr. x, incheiat intre SC x SRL, in calitate de investitor principal si x, in calitate de investitori secunzi:

“Avand in vedere faptul ca subsemnatii, x, detinem dreptul de proprietate asupra imobilului din Mun Bucuresti, B-dul x, x (...) si suntem titularii Autorizatiei de desfiintare nr. x emisa de Primaria x, Bucuresti, al Autorizatiei de construire nr. x emisa de Primaria x, Bucuresti, in baza careia se va edifica o locuinta colectiva, cu regim de inaltime S+P+4E.

Avand in vedere faptul ca Firma x SRL, prin reprezentant xx, in calitate de investitor principal si subsemnatii x, in calitate de investitori secunzi contribuim la edificarea pe terenul cu numar cadastral x a unui imobil - cladire de locuinte cu regim de inaltime de S+P+4E, conform autorizatiilor mentionate mai sus. (...)

Art. 1.1 Partile convin sa constituie o asociere in participatiune in temeiul prevederilor art. 1881 - 1888 si art. 1949 - 1954 din Codul civil, avand in vedere edificarea de catre investitorul principal, prin finantarea stabilita prin prezentul contract, pe terenul identificat cu numarul cadastral x indicat in preambulul prezentului contract, a unui imobil constructie in regim de inaltime de S+P+4E. (...)

Asocierea nu are personalitate juridica, neconstituind o entitate distincta in raporturile cu tertii. (...)

Art. 1.4 Scopul asocierii este patrimonial, iar la data si sub conditia respectarii prezentului contract si a finalizarii constructiei (finalizarea constatata printr-un proces-

verbal de receptie finala la terminarea lucrarilor), **investitorul principal si investitorii secunzi vor dobandi in deplina proprietate si posesie cote parti din imobil (suprafata construita) si din terenul aferent acestuia, asa cum partile vor stabili prin prezentul act coroborat cu actele identificabile in baza prezentului act si cele furnizate de Proiectul de executie, fara indeplinirea altei formalitati in acest sens.** (...)

Art. 2.2.2.1 **Investitorul principal executa lucrarile de construire in conformitate cu dispozitiile legale.** (...)

Art. 2.2.2.7 **Managementul intregii activitati de construire se realizeaza de catre investitorul principal,** acesta avand dreptul de a angaja proiectanti, arhitecti, constructori, furnizori de materiale si echipamente, laboratoare de incercare si orice alt prestator sau furnizor necesar in edificarea imobilului si realizarea lucrarilor de utilitati care vor deservi imobilul, etc.

Art. 2.2.3.1 **Investitorii secunzi se obliga** ca pe toata durata de valabilitate a prezentului contract sa acorde investitorului principal **intreg suportul necesar in vederea realizarii de catre acesta a obligatiilor asumate in cuprinsul prezentului contract.** (...)

Art. 4.1.1 Asociatii vor receptiona constructia, care va fi alcatuita din apartamente, locuri de parcare, terenuri libere de constructii, cote aferente acestora din partile comune ale cladirii si din terenul pe care acesta va fi edificata, spatii cu alte destinatii etc, intregul imobil urmand a fi impartit intre asociati, astfel:

Investitorii secunzi

- vor lua in proprietate si deplina posesie **3 apartamente** ce vor fi situate la parterul imobilului avand 2 camere fiecare si o suprafata de aproximativ 56 mp fiecare, **un apartament** ce va fi compus din doua camere si ce va avea o suprafata de aproximativ 57 mp ce va fi situat la etajul 1 al imobilului, precum si cotele aferente acestora din partile si dependintele comune ale constructiei, care prin natura si destinatia lor, se afla in coproprietatea fortata a tuturor proprietarilor din imobil si din terenul aferent constructiei si

Investitorul principal

- **va lua in proprietate si deplina posesie constructia edificata,** obiect al prezentei asocieri, **cu exceptia apartamentelor ce le vor reveni investitorilor secunzi,** conform celor mentionate anterior. (...)"

2. Potrivit actului aditional la contractul de asociere autentificat sub nr. x privind distribuirea intre asociati a beneficiilor acesteia:

"Noi, x si Firma x SRL, prin administrator x, avand in vedere ca obligatiile asumate de fiecare dintre noi (...) au fost indeplinite, fiind realizat obiectivul asocierii, am convenit **repartizarea intre asociati a beneficiilor acesteia.**"

II.

1. Potrivit contractului de asociere autentificat sub nr. x, incheiat intre SC x SRL, in calitate de investitor principal si x, in calitate de investitor secund:

"Avand in vedere faptul ca subsemnata, x sunt proprietara **imobilului - teren - curti - in suprafata de x mp din acte situat in Mun Bucuresti, strada x, x** (...) si suntem titularii Autorizatiei de desfiintare nr. x emisa de Primaria x, Bucuresti, al Autorizatiei de construire nr. x emisa de Primaria x, Bucuresti, in baza careia se va edifica o locuinta colectiva, cu regim de inaltime S+P+4E.

Avand in vedere intentia subscrisei, SC x SRL, prin reprezentant x, de a edifica o constructie colectiva cu regim de inaltime D+P+4E (...) pe terenul precizat mai sus, sens in care subsemnata x constituie un drept de superficie prin prezentul contract. (...)

Art. 1.1 Partile convin sa constituie **o asociere in participatiune** in temeiul prevederilor art. 1881 - 1888 si art. 1949 - 1954 din Codul civil, in vederea **edificarii de catre investitorul principal**, prin finantarea exclusiva asigurata de acesta, pe terenul indicat in preambulul contractului, a unui imobil constructie cu regim de inaltime D+P+4E (...), urmand a fi obtinute procesul-verbal de receptie la finalizarea lucrarilor de edificare, precum si orice alte acte ce ar putea fi obtinute/ va fi necesar sa fie obtinute cu privire la imobilul mentionat, ulterior autentificarii prezentului contract.

Asocierea nu are personalitate juridica, neconstituind o entitate distincta in raporturile cu tertii. (...)

Art. 1.4 **Scopul asocierii** este patrimonial, iar la data si sub conditia respectarii prezentului contract si a finalizarii constructiei (finalizarea constatata printr-un proces-verbal de receptie finala la terminarea lucrarilor), **investitorul principal si investitorul secund vor dobandi in deplina proprietate si unitati din imobil si cote dinterenul aferent acestuia, asa cum partile vor stabili prin prezentul act coroborat cu actele identificabile in baza prezentului act. (...)**

Art. 2.2.2.1 **Investitorul principal realizeaza lucrarile de edificare a constructiei pe terenul constituit aport in natura, in modalitatea de finantare si avand caracteristicile prevazute in contract (...)**

Art. 2.2.2.7 **Toate costurile necesare realizarii obiectivului asocierii sunt contabilizate de catre investitorul principal**, inclusiv costurile necesare realizarii finisajelor constructiei, dupa data incheierii procesului-verbal de receptie la finalizarea lucrarilor de edificare.

Art. 2.2.3.1 **Investitorul secund se obliga** ca pe toata durata de valabilitate a prezentului contract sa acorde investitorului principal **intreg suportul necesar in vederea realizarii de catre acesta a obligatiilor asumate in cuprinsul prezentului inscris. (...)**

Art. 4 Partile convin ca distribuirea beneficiilor asocierii va consta in repartizarea intre asociati a loturilor ce vor rezulta prin dezlipirea imobilului format din teren si constructia nou edificata pe acesta, respectiv ca urmare a apartamentarii/subapartamentarii, in baza unui act de incetare a efectelor prezentei asocieri si prin care va opera transferul drepturilor.

Art. 4.1.1 **Investitorul secund**, x va primi in proprietate **doua apartamente** ce vor fi situate la etajul 1 al constructiei, **ce vor avea trei camere** si o suprafata utila cuprinsa intre 60 mp si 80 mp, **un apartament** ce va fi situat la etajul 1 al constructiei, **ce avea doua camere**, cu o suprafata utila de aproximativ 52 mp, **spatiul administrativ de la parterul constructiei**, in suprafata utila de aproximativ 65 mp, precum si cotele aferente acestuia din partile si dependintele comune ale constructiei, care prin natura si destinatia lor, se afla in coproprietate fortata a tuturor proprietarilor din imobil si din terenul aferent constructiei.

Investitorul principal, SC x SRL, **va lua in proprietate constructia edificata**, cotele aferente acesteia din partile si dependintele comune si terenul aferent acesteia, cu exceptia loturilor ce nu vor fi transferate investitorului secund.”

2. Potrivit actului de apartamentare, respectiv a actului aditional la contractul de asociere autentificat sub nr. 3339/23.08.2017 privind distribuirea intre asociati a beneficiilor acesteia **prin schimb**:

“Avand in vedere ca obligatiile asumate de fiecare dintre parti in baza contractului de asociere in vederea realizarii unui imobil (...) au fost indeplinite, fiind realizat obiectivul asocierii, subscrisa, SC x SRL (...) si subsemnata, x (...) am convenit repartizarea intre asociati a beneficiilor asocierii (...).”

Avand in vedere cele mai sus aratate, in legatura cu ambele contracte de asociere, rezulta ca, desi scopul asocierii este acela de a edifica un imobil de locuinte colective, membrii asociati urmeaza sa primeasca un numar de apartamente; prin urmare, **acestia nu impart veniturile asocierii, ci bunurile rezultate din aceasta.**

De asemenea, **asocierea in baza contractelor de asociere analizate mai sus nu poate fi tratata ca o asociere in participatiune**, in sensul dispozitiilor art. 269 (11) din Codul fiscal, in conditiile in care, pe de-o parte, persoanelor fizice asociate nu li se aloca cote parti de venituri, proportional cu cota de participare detinuta (se retine ca, in cuprinsul contractelor nu se mentioneaza cotele de participare a partilor la asociere), iar pe de alta parte, in vederea valorificarii apartamentelor primite acestea vor actiona in nume propriu fata de terti (viitorii cumparatori ai apartamentelor).

Mai mult, societatea nu a facut dovada ca a tinut evidenta asocierii si ca a intocmit si transmis deconturile pentru veniturile si cheltuielile asocierii, **desi:**

- s-a obligat la aceste activitati prin contract (*art. 2.2.2.7* din contracte);
- in cazul asocierilor in participatiune, asociatii desemnati pentru contabilizarea veniturilor si cheltuielilor asocierii trebuie sa reprezinte asocierea atat in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere pentru achizitiile din amonte necesare realizarii obiectului asocierii, cat si in ceea ce priveste colectarea taxei la realizarea operatiunilor din aval; aceasta presupune ca, in speta, societatea, in calitate de investitor principal, sa deduca TVA aferenta achizitiilor necesare edificarii constructiei (ceea ce s-a si intamplat) si **sa colecteze TVA prin livrarea constructiei (apartamentelor) catre terti**, dupa care **veniturile si cheltuielile, respectiv profitul din operatiune sa-l imparta cu asociatii persoane fizice** (ceea ce nu s-a mai intamplat); se retine ca, in cuprinsul contractelor nu se mentioneaza cotele de participare a partilor la asociere, astfel incat veniturile si cheltuielile, respectiv profitul asocierii sa fie impartite conform cotelor convenite.

Or, tinand cont de cele de mai sus si de prevederile legale anterior citate, reiese ca, desi asocierea a avut un obiectiv comun, fiecare parte a actionat in nume propriu fata de terti, **fara ca respectiva constructie edificata (apartamentele) sa fie valorificata (livrata cu TVA) in numele asocierii, motiv pentru care fiecare din tranzactii au fost analizate si impozitate distinct, conform regulilor specifice aplicabile in cazul taxei pe valoarea adaugata**, in functie de substanta economica a operatiunilor.

De asemenea, pentru terenurile cu privire la care au transmis asocierilor cu titlu gratuit toate drepturile si obligatiile ce decurg din autorizatiile de construire, persoanele fizice, in calitate de investitori secunzi au primit in schimb, prin transmitere in propriul patrimoniu, a un numar de apartamente, de garaje si un spatiu comercial (a se vedea contractul de asociere incheiat cu doamna x) cu terenul aferent acestora, **actele de apartamentare/dezmembrare consfintind o operatiune de schimb**, in sensul dispozitiilor art. 272 din Codul fiscal, potrivit caruia:

“Art. 272 - Schimbul de bunuri sau servicii

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

In consecința, intrucat operatiunea constand in cedarea catre persoanele fizice, x si x a unui numar (precizat in mod clar in contract) de imobile reprezinta un transfer al dreptului de a dispune de acele imobile ca si proprietar reprezinta din punct de vedere al TVA livrare de bunuri, in sensul art. 270 din legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, rezulta ca, in temeiul art. 292 alin 2 lit f) din acelasi act normativ, **SC x SRL** avea obligatia de a colecta TVA aferenta livrării acelor imobilelor noi preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de catre persoanele fizice, x si x, in schimbul terenurilor puse la dispozitie in vederea construirii imobilelor.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. In speta nu este aplicabil exemplul prevazut la pct. 102 alin 18 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, intrucat, astfel cum a fost aratat anterior, asocierile analizate nu indeplinesc conditiile prevazute la pct. 102 invocat, cata vreme veniturile si cheltuielile asocierii nu au fost repartizate pe baza de decont fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare (in contracte nu sunt prevazute cote de participare in asociere), iar **scopul asocierii nu a fost livrarea catre terti.**

Intrucat nu sunt respectate dispozitiile art. 321 alin 5 din Codul fiscal, respectiv nu sunt îndeplinite nici condițiile prevăzute la pct. 102 alin. (1), nu se aplică regulile asocierii prevăzute la alin. (3) - (16).

2. Invocarea dispozitiilor art. 340 lit g din Codul civil, potrivit carora apartamentele si garajele sunt in proprietatea exclusiva a persoanelor fizice, fiind dobandite in schimbul bunului propriu, nu prezinta relevanta in cauza supusa solutionarii, in conditiile in care, astfel cum a fost aratat anterior, operatiunea constand in cedarea de imobile reprezinta un transfer al dreptului de a dispune de acele imobile ca si proprietar si reprezinta **din punct de vedere al TVA** livrare de bunuri, in sensul art. 270 din legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea avand obligatia de a colecta TVA aferenta livrării acelor imobilelor noi, conform art. 292 alin 2 lit f) din acelasi act normativ. De altfel, nu Codul civil reglementeaza regimul fiscal din punct de vedere al TVA al operatiunilor desfasurate de societate, ci Codul fiscal.

Mai mult, referitor la continutul si forma juridica a tranzactiilor, organele de inspectie fiscala pot In temeiul dispozitiilor art. 6 si art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 6 Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

“Art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) **Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.**

(2) **Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod.** Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) **Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.**”

3. Referitor la modalitatea de stabilire a bazei de impozitare (prin estimare), trebuie subliniate următoarele aspecte:

Potrivit dispozițiilor:

- art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscală și pct. 4 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“**Art. 11** - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) 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.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. (...)

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, **organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.** Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.”

Norme metodologice:

“**4.** În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, **prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.** În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de

determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

- art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“**Art. 106** Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, **folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege**, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”

În speta, organele de inspecție fiscală au stabilit ca valoarea TVA aferentă apartamentelor care au fost cedate persoanelor fizice, care trebuia colectată de societate a fost stabilită avându-se în vedere valoarea totală a imobilelor dobândite, astfel cum a fost stabilită de Notarul X în cuprinsul Încheierii de autentificare nr. X în legătură cu Actul adițional la contractul de asociere autentificat de același notar public sub nr. X, privind distribuirea între asociați a beneficiilor acesteia:

“suma de X euro (...) reprezentând valoarea imobilelor dobândite de aceștia, conform grilei expertiza agreată de Corpul Notarilor Publici București”.

Se reține ca:

- organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea imobilelor dobândite de persoanele fizice, astfel cum a fost stabilită de notarul public anterior menționat, în suma totală de X euro, echivalent al sumei de X lei, calculată la cursul de 1 euro = 4.5456 lei, afișat de BNR și valabil la data autentificării actului de dezmembrare și a actului adițional la contractul de asociere autentificat sub nr. X privind distribuirea între asociați a beneficiilor acesteia, respectiv la data de 09.03.2017;

- contrar dispozițiilor art. 269 alin 1 lit c din Codul de procedura fiscală, prin contestația formulată societatea nu a prezentat motivele de drept potrivit cărora este eronată valoarea imobilelor dobândite de persoanele fizice X, astfel cum a fost preluată de organele de inspecție fiscală din Încheierea de autentificare anterior menționată;

- în legătură cu punctul de vedere al societății în legătură cu baza de impozitare a TVA colectată în suma de X lei, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat prin Raportul de inspecție fiscală la Capitolul VI, pct 2.

Fata de cele mai sus arătate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la TVA colectată în suma totală de X lei (X lei + X lei) individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S6 X emisă de AS6FP.

3.3. Referitor la TVA nedeductibilă în suma de X lei (X lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC și X lei reprezentând TVA aferentă achiziției de servicii de transport și pompare beton):

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de a deduce TVA în suma de X lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții, beton și servicii de transport și pompare beton, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC, în condițiile în care argumentele sale nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu a putut face dovada ca achizițiile de materiale de constructii, beton si servicii de transport si pompare beton, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC din perioada 25.05.2016 - 31.12.2018 au fost folosite in scopul edificarii imobilelor din B-dul x nr. x, x, Bucuresti, respectiv strada x, x, Bucuresti, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor operațiuni.

In drept, potrivit art. 297 si art. 299 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 297 (...) (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile. (...)"

"Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare."

Conform pct. 67 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, in vigoare pe perioada verificata:

"67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei

activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatării efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa. (...)"

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati *care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si *pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre **dreptul de a solicita dovezi** pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductiei** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de fraudă sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deductie, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deductii au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de **indeplinirea cumulativa a conditiilor de forma** (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) si **a conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deductia sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deductie. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective**.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu a putut face dovada ca achizitiile de materiale de constructii, beton si servicii de transport si pompare beton, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC din perioada 25.05.2016 - 31.12.2018 au fost folosite in scopul edificarii imobilelor din B-dul x nr. x, x, Bucuresti, respectiv strada x, x, Bucuresti, motiv pentru care nu au acordat drept de deductie pentru TVA aferentă acestor operatiuni.

In acest sens, s-au constatat si urmatoarele aspecte:

1. Societatea a prezentat note intrare receptie si bonuri de consum numai pentru perioada 25.05.2016 - 31.12.2017, iar aceste documente nu contin informatii cu privire la data receptionarii, respectiv predarii materialelor si nici informatii privind identitatea gestionarului, primitorului.

2. Societatea nu a prezentat comenzi, devize, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie la terminarea lucrarilor si nici un alt document din care sa rezulte efectuarea

lucrarilor de constructii prin inglobarea materialelor achizitionate, motiv pentru care nu se poate justifica consumul materialelor respective.

3. Conform statelor de plata prezentate de societate in data de 05.06.2019, urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscala:

- pentru luna octombrie 2017, aceasta detine 4 salariati incadrati in functiile de director general, secretara, contabil sef si muncitor necalificat;

- pentru luna martie 2019 (care nu face obiectul inspectiei fiscale), aceasta detine 5 angajati incadrati in functiile de director general, secretara, contabil sef, muncitor necalificat si macaragiu;

- ulterior finalizarii imobilului situat in Bucuresti, b-dul x nr. x, x, conform proceselor-verbale de receptie la terminarea lucrarilor a fost angajat domnul x - muncitor necalificat, in baza contractului de munca nr. x, salariat cu norma intreaga si ulterior finalizarii imobilului situat in Bucuresti, strada x, x, a fost angajat domnul x - macaragiu, conform contractului de munca nr. x, salariat cu norma intreaga.

Se retine ca societatea nu a detinut pe perioada supusa inspectiei fiscale resursele umane si nici nu a contractat serviciile necesare edificarii imobilelor mentionate anterior.

4. Referitor la achiziitiile de beton/transport si pompare beton efectuate de la SC x SRL, societatea nu a facut dovada detinerii de resurse umane si nici a incheierii vreunui contract de servicii necesare care sa justifice consumul betonului achizitionat, in vederea edificarii imobilelor.

5. Referitor la achiziitiile de la PFA x, acestea nu se regasesc in situatiile privind TVA neacceptata la deducere, aceasta persoana fizica autorizata nefiind inregistrata in scopuri de TVA, motiv pentru care nu s-a dedus TVA aferenta facturilor inregistrate in evidenta contabila a societatii.

6. Referitor la achizitia unui container efectuata in cursul lunii mai 2017 de la SC x SRL si a inca doua containere in cursul lunii iunie de la SC x SRL (se retine ca, aceste containere sunt dotate cu usi, ferestre, prize, lampi, intrerupatoare, etc), societatea nu a facut dovada utilizarii acestora in cadrul santierelor, in conditiile in care nu dispune de resurse umane (proprii sau contractate de la alte entitati).

7. Referitor la achizitia de la SC x SRL in baza contractului pentru executie tamplarie PVC si aluminiu nr. x, societatea nu a facut dovada montarii tamplariei PVC respectiva la imobilele construite de aceasta, cata vreme aceasta nu a detinut resurse umane si nu a contractat serviciile de montaj de la alte entitati, respectiv de la furnizorul de tamplarie.

Trebuie subliniat ca, in legatura cu constatarile de mai sus ale organelor de inspectie fiscala care au condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei (x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC si x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de servicii de transport si pompare beton), societatea nu a adus niciun argument (de fapt si de drept), contrar dispozitiilor art. 269 alin 1 lit c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala. Prin urmare, in speta devin aplicabile dispozitiile art. 276 alin 1 din acelasi act normativ, potrivit carora:

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

În ceea ce privește argumentele societății în legătură cu acest capăt de cerere, nerelevante în soluționarea cauzei, se rețin următoarele:

1. Conform celor arătate mai sus, nedeclararea livrarilor de bunuri și servicii de către furnizori nu a reprezentat motivul neadmiterii la deducere a TVA în suma de x lei.

În legătură cu nedeclararea corectă către contestatarul a facturilor de achiziție de la furnizorii săi, organele de inspecție fiscală întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x, prin care să se stabilească în sarcina contribuabilei depunerea unor declarații cod 394, corect completate.

2. Invocarea dispozițiilor art. 65 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală este neintemeiată, căta vreme:

- constatările organelor de inspecție fiscală s-au bazat pe documentele și informațiile prezentate de contribuabilă urmând solicitărilor repetate cu privire la operațiunile verificate (a se vedea adresele nr. x, nr. x, nr. x);

- urmând depunerii de documente suplimentare cu ocazia exprimării punctului de vedere al acesteia în legătură cu constatările organelor de inspecție fiscală, a fost acordată deductibilitatea TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor de hidrotermoizolare de la SC x SRL (fosta SC x SRL).

3. În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”

Din textul de lege mai sus prezentat, rezultă că societatea poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă nu au fost analizate anterior de organele fiscale. Or, așa cum se subliniază și în referatul cauzei, aceasta nu a prezentat documente suplimentare în susținerea contestației, neavute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la documentul atasat intitulat Sheet 1, trebuie subliniat că societatea nu a adus precizări suplimentare, organul de soluționare a contestației neputându-se pronunța asupra acestuia, căta vreme acesta conține simple însiriri de nume de societăți și sume.

4. Simpla achiziție a materialelor de construcție, obiectelor sanitare, containerelor etc, respectiv simpla deținere a unui contract și a unor facturi de achiziție, fără a face dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile **nu este suficientă**, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 299 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru că o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, care condiționează în mod evident rambursarea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor

unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Trebuie subliniat ca organele de inspectie fiscala nu au contestat existenta obiectivelor de investitii, ci nu au putut confirma includerea in imobilele respective a materialelor de constructie obiectelor sanitare, etc, achizitionate de contestatara, in conditiile in care, astfel cum a fost deja aratat:

- societatea nu a prezentat comenzi, devize, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie la terminarea lucrarilor si nici un alt document din care sa rezulte efectuarea lucrarilor de constructii prin inglobarea materialelor achizitionate, motiv pentru care nu se poate justifica consumul materialelor respective;

- societatea nu a detinut pe perioada supusa inspectiei fiscale resursele umane si nici nu a contractat serviciile necesare edificarii imobilelor mentionate anterior (prin urmare, nici achizitia containerelor nu este justificata, in lipsa personalului angajat care sa desfasoare activitate pe santiere).

5. Invocarea dreptului de deducere a TVA prin faptul ca a pus la dispozitia organelor de control toate probele necesare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat niciunul dintre documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, anexate la dosarul cauzei, **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractelor de antrepriza, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, personalul cu care s-au efectuat lucrarile, etc.; se retine ca, din documentele anexate la dosarul cauzei, **nu rezulta** ca materialele de constructie, obiectele sanitare, tamplarie PVC, etc, achizitionate au fost incluse in lucrarile efectuate in vederea edificarii imobilelor mentionate in contractele de antrepriza analizate.

de exemplu:

Referitor la achizitia de tamplarie termopan, contestatara a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, urmatoarele documente:

- contractul pentru executie tamplarie PVC si aluminiu nr. x incheiat cu cu x, avand ca obiect "**executare tamplarie** din PVC cf oferta x";

- factura nr. x, "avans accesorii tamplarie x", valoare TVA in suma de x lei;

- factura nr. x, "avans confectionare tamplarie x", valoare TVA in suma de x lei;

- factura nr. x, "stornare avans", valoare TVA in suma de (-) x lei si "tamplarie pvc cu geam termopan x", valoare TVA in suma de x lei;

- factura nr. x, "stornare avans", valoare TVA in suma de (-) x lei si "tamplarie pvc cu geam termopan x", valoare TVA in suma de x lei;

- situatia de lucrari din data de 21.12.2018, pentru lucrarile din strada x, x, Bucuresti, in care se mentioneaza numai ca "lucrarile executate: montare tamplarie PVC cu geam termopan".

Se retin urmatoarele aspecte:

- "oferta x" nu a fost anexata la dosarul cauzei;

- montarea tamplariei termopan nu face obiectul contractului nr. x, ci doar executarea tamplariei; prin urmare, nu exista clauze privind montarea tamplariei pe vreunul din santierele societatii;

- obiectul facturilor, identic cu cel al contractului, il constituie tamplaria (livrarea de bunuri) si nu montarea acesteia (livrarea de servicii);

- situatia de lucrari se refera la montarea de tamplarie de PVC, montare care **nu** a facut obiectul contractului respectiv, iar contestatara nu a facut dovada incheierii

vreunui act aditional la contract sau a incheierii vreunui alt contract care sa aiba ca obiect montarea tamplariei;

- in conditiile in care contestatara nu detine resurse umane si nici nu a contractat personal de la alte entitati care sa presteze serviciile de montare tamplarie, nu este justificata nici achizitia tamplariei in folosul propriilor operatiuni taxabile.

6. Potrivit prevederilor Codului fiscal si conform jurisprudentei europene in materie de TVA, **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii**. In acest context, **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care sa reiasa ca achizitiile efectuate sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte, principiul neutralitatii taxei neputand fi aplicat unor tranzactii artificiale**, fara legatura cu activitatile (taxabile) proprii ale persoanelor impozabile.

7. După cum se poate concluziona după parcurgerea celor ce preced, în speță nu sunt încălcate principiile de drept invocate de contestatoare, întrucât litigiul nu este determinat de o eventuală instabilitate legislativă, actul administrativ fiscal contestat fiind emis în baza unor prevederi legale clare, coerente, inteligibile, accesibile, previzibile.

De altfel, societatea nu invocă eventuale schimbări neașteptate ale legislației - de altfel nu au existat modificari cu privire la dreptul de deducere al TVA.

Potrivit doctrinei, principiul securității raporturilor juridice impune ca soluția dată în mod definitiv de către instanță unui litigiu să nu fie repusă în discuție, iar în cadrul legislativ trebuie să se realizeze o configurare explicită a conceptelor și noțiunilor utilizate pentru a se asigura astfel înțelegerea lor corectă și a se evita interpretările greșite.

Pentru detalierea celor de mai sus, principiul securității juridice se corelează cu principiul încrederii legitime, de asemenea invocat, care impune ca legislația să fie clară și predictibilă, unitară și coerentă precum și, totodată, limitarea posibilităților de modificare a normelor juridice pentru a asigura stabilitatea regulilor instituite prin acestea.

Principiul securității juridice, care se corelează cu principiul certitudinii impunerii și principiul așteptărilor legitime, invocate, se referă la stabilitatea prevederilor legale și la predictibilitatea hotărârilor judecătorești, iar în speță nemulțumirea contribuabilului este determinată de efectuarea unei verificări în conformitate cu prevederi legale stabile și coerente. Astfel, pentru a avea posibilitatea stabilirii unei situații de fapt fiscale în conformitate cu realitatea, legiuitorul a conferit organelor de inspecție fiscală, dreptul de a efectua inspectia fiscala si a incadra situatia de fapt in dispozitiile legale incidente acesteia.

Drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC x SRL**, cu privire la TVA nedeductibila in suma de x lei (x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii, obiecte sanitare, materiale electrice, tamplarie PVC si x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de servicii de transport si pompare beton).

3.4. Referitor la data depasirii plafonului legal in anul 2017, respectiv a obligatiei de plata a impozitului pe profit:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de se inregistra ca platitoare de impozit pe profit incepand cu trimestrul III 2017 (incepand cu data de 01.07.2017), in conditiile in care aceasta a depasit plafonul legal la data de 22.06.2017, motiv pentru care aceasta obligatie a intervenit incepand cu trimestrul II 2017 (incepand cu data de 01.04.2017).

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea este obligata la plata impozitului pe profit incepand cu trimestrul II 2017, urmare depasirii la data de 22.06.2017 a plafonului de 500.000 euro, echivalentul a 2.270.550 lei, calculat la cursul de schimb din data de 30.12.2016, 1 euro = 4.5411 lei, inregistrand venituri in suma totala de x lei.

Astfel ca, AS6FP a procedat la calculul impozitului pe profit luand in considerare veniturile si cheltuielile realizate incepand cu trimestrul II 2017.

Se retine ca, astfel cum s-a constatat la pct. 3.1 din prezenta decizie, societatea nu a prezentat motivele de fapt si drept pe care se intemeiaza contestatia formulata in legatura cu impozitul pe profit in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP contestata.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 52 si art. 125 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2017:

“Art. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii în cursul anului

(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite.

(2) Limitele fiscale prevăzute la alin. (1) se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulat de la începutul anului fiscal. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.

(3) Microîntreprinderile care în cursul unui trimestru încep să desfășoare activități de natura celor prevăzute la art. 48 alin. (6) datorează impozit pe profit începând cu trimestrul respectiv.

(4) Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care se încadrează în prevederile alin. (1) și (3) se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.”

“Art. 125 - Reguli privind asocierile fără personalitate juridică

(1) Prevederile prezentului articol nu se aplică:

(...) c) asocierilor fără personalitate juridică, în cazul în care membrii asociați realizează venituri stabilite potrivit art. 69 .

In cazul asocierilor cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlurilor II sau III, sunt aplicabile prevederile alin. (7) - (9). (...)

(7) Obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor aferente activităților desfășurate în cadrul asocierilor cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlurilor II sau III, revine persoanei juridice.

(8) În cazul asocierilor dintre o persoană juridică contribuabil potrivit titlului II - Impozitul pe profit - și o persoană fizică sau orice altă entitate - asociere fără personalitate juridică (indiferent de modalitatea de stabilire a venitului net pentru activitatea desfășurată de persoana fizică) se distribuie un/o venit net/pierdere netă asociatului persoană fizică proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere stabilit pe baza regulilor prevăzute la titlul II. Impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se plătește de către persoana juridică potrivit regulilor prevăzute la titlul II și reprezintă impozit final. Pierderile nu se compensează și nu se reportează potrivit prevederilor titlului IV. Contribuabilul persoană fizică nu are obligații fiscale potrivit titlului IV.

(9) În cazul asocierilor dintre o persoană juridică contribuabil potrivit titlului III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor - și o persoană fizică sau o entitate - asociere fără personalitate juridică (indiferent de modalitatea de stabilire a venitului net pentru activitatea desfășurată de persoana fizică), pentru impunerea veniturilor distribuite asociatului persoană fizică proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere, se aplică regulile prevăzute la titlul III. Impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se plătește de către persoana juridică potrivit regulilor prevăzute la titlul III și reprezintă impozit final. Pierderile nu se compensează și nu se reportează potrivit prevederilor titlului IV. Contribuabilul persoană fizică nu are obligații fiscale potrivit titlului IV.”

În speta, astfel cum a fost aratat și la pct. 3.2 al prezentei decizii, se retin urmatoarele:

1. Potrivit contractului de asociere autentificat sub nr. x, incheiat între SC x SRL, în calitate de investitor principal și x, în calitate de investitori secunzi:

*“Art. 1.1 Partile convin sa constituie **o asociere in participatiune** in temeiul prevederilor art. 1881 - 1888 si art. 1949 - 1954 din Codul civil, avand in vedere **edificarea de catre investitorul principal**, prin finantarea stabilita prin prezentul contract, **pe terenul identificat cu numarul cadastral 226595 indicat in preambulul prezentului contract, a unui imobil constructie in regim de inaltime de S+P+4E.** (...)*

Asocierea nu are personalitate juridica, neconstituind o entitate distincta in raporturile cu tertii. (...)

2. Potrivit contractului de asociere autentificat sub nr. x, incheiat între SC x SRL, în calitate de investitor principal și x, în calitate de investitor secund:

*“Art. 1.1 Partile convin sa constituie **o asociere in participatiune** in temeiul prevederilor art. 1881 - 1888 si art. 1949 - 1954 din Codul civil, in vederea **edificarii de catre investitorul principal**, prin finantarea exclusiva asigurata de acesta, pe terenul indicat in preambulul contractului, a unui imobil constructie cu regim de inaltime D+P+4E (...), urmand a fi obtinute procesul-verbal de receptie la finalizarea lucrarilor de edificare, precum si orice alte acte ce ar putea fi obtinute/ va fi necesar sa fie obtinute cu privire la imobilul mentionat, ulterior autentificarii prezentului contract.*

Asocierea nu are personalitate juridica, neconstituind o entitate distincta in raporturile cu tertii. (...)

3. Deși în temeiul dispozițiilor legale mai sus invocate, SC x SRL avea obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor aferente activităților desfășurate în cadrul asocierii cu persoanele fizice x, aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile legale.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si considerentele deja prezentate la 3.2 din prezenta decizie (contestatia fiind respinsa ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere), cu privire la valoarea totala a imobilelor dobandite de x, astfel cum a fost recalculata de organele de inspectie fiscala, in baza valorii totale de x euro (stabilita de Notarul Public x in cuprinsul Incheierii de autentificare nr. x), echivalent al sumei de x lei, calculata la cursul de 1 euro = 4.5456 lei, afisat de BNR si valabil la data autentificarii actului de dezmembrare si a actului aditional la contractul de asociere autentificat sub nr. x privind distribuirea intre asociati a beneficiilor acesteia, respectiv la data de 09.03.2017, rezulta ca, in mod corect, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea este obligata la plata impozitului pe profit incepand cu trimestrul II 2017, urmare depasirii la data de 22.06.2017 a plafonului de 500.000 euro, echivalentul a 2.270.550 lei, calculat la cursul de schimb din data de 30.12.2016, 1 euro = 4.5411 lei, inregistrand venituri in suma totala de x lei.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, urmeaza a se dispune ca respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC x SRL**.

Pentru considerentele arătate si în temeiul art. 1949, art. 1950, art. 1952, art. 1953 din Codul civil, art. 11, art. 52, art. 125, art. 269, art. 272, art. 297, art. 299 si art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 4, 6, 67 si 102 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct. 2.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, art. 6, art. 14, art. 106, art. 269 alin. (1), art. 279 alin 1, art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

1. Respinge in parte ca nemotivată contestatia formulata **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma totala de x lei (TVA colectata in suma de x lei + TVA nedeductibila in suma de x lei + TVA nedeductibila in suma de x lei) si impozitul pe profit in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma totala de x lei (TVA colectata in suma de x lei + TVA colectata in suma de x lei + TVA nedeductibila in suma de x lei) individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisa de AS6FP.

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.