



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Galați
Structura specializată în soluționarea
contestațiilor



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Galați

Str.Portului, nr. 163, Galați
CP. 800211
Tel : +40 236.46.04.86
Fax : +40 236 43.24.66
e-mail: registratura.dgrfp.gl@anaf.ro

DECIZIA nr. _____ din _____ .03.2020
de soluționare a contestației înregistrată la
D.G.R.F.P. Galați sub nr. GLR_REG X/14.02.2020
formulată de **SC BBB SA – în insolvență, CUI nnnn**
cu sediul în X , județul Galați

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Structura specializată în soluționarea contestațiilor a fost sesizată prin adresa nr. GLG_AIF X/13.02.2020 înregistrată la DGRFP Galați sub nr. GLR_REG XX/14.02.2020 asupra contestației formulată de SC BBB SA - ÎN INSOLVENȚĂ Galați, CUI nnnn, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X X/22.01.2020 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020, emise de către A.J.F.P. Galați - AIF.

Obiectul contestației privește contestarea:

- **sumei de X lei TVA** din totalul de XXZ lei TVA stabilită suplimentar prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. X X/22.01.2020;**
- **sumei de X lei** așa cum a fost consemnată în **Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020** prin care a fost majorată pierderea fiscală cu suma de X X lei.

Contestația a fost formulată de domnul XY, în calitate de administrator special și statutar al societății, fiind semnată olograf, în original, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1), lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare.

Analizând termenul de depunere a contestației se constată că Decizia de impunere nr. X X/22.01.2020 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020, contestate, au fost remise sub semnătură în data de 23.01.2020, (dovada comunicării aflându-se în copie la dosarul cauzei), iar contestația a fost depusă și înregistrată la registratura **AJFP Galați** în data de **10.02.2020** sub nr. **X**. Prin urmare, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările

ulterioare coroborat cu prevederile H.G. nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați prin Structura specializată de soluționare a contestațiilor, este legal investită să analizeze pe fond contestația formulată de SC BBB SA, cu sediul în mun. X , județul Galați.

I. Prin contestația formulată, reprezentantul societății petente prezintă următoarele argumente împotriva Deciziei de impunere nr. X X/22.01.2020 și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020, emise în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. X X/22.01.2020:

„ambele decizii emise de A.J.F.P. Galați sunt nemotivate legal și documentar și sunt bazate exclusiv pe faptul că organul fiscal nu și-a îndeplinit obligația de a stabili situația de fapt fiscală în mod obiectiv și în limitele prevăzute de lege, în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă că organul fiscal s-a limitat doar la analiza înregistrărilor contabile fără însă a analiza substanța operațiunilor, respectiv, dacă acestea intră sau nu în sfera taxei pe valoarea adăugată și dacă acestea aparțin perioadei supuse inspecției fiscale.

Referitor la suma de X lei, cheltuială suplimentară aferentă anului 2018

Considerăm nelegală și nemotivată documentar măsura de a majora cheltuielile aferente anului 2018 cu suma de X lei, respectiv aceea de a considera această cheltuială drept nedeductibilă la calculul impozabil aferent anului 2018.

În analiza efectuată organele de control nu au ținut cont de următoarele elemente obiective, elemente care în opinia noastră clarifică situația de fapt, respectiv:

BBB SA a achiziționat acest teren situat în Galați, X în anul 2005 și că până în anul 2010 societatea a efectuat cheltuieli pentru punerea în valoare a acestui activ, cu resurse umane și tehnice proprii, societatea a efectuat numeroase lucrări constând în defrișări, săpături, îndreptarea terenului, nivelarea terenului, efectuarea de amenajări provizorii, împrejmuire cu gard, proiectare și avizare lucrări de instalații electrice, etc., în cuantum de X lei;

Conform evidenței contabile aferente perioadei 2005-2010, cheltuielile efectuate cu amenajarea acestui teren constând în principal în cheltuieli cu salariile personalului au fost înregistrate, eronat, atât drept imobilizări corporale în curs cât și servicii în curs.

Această situație a fost constatată și de organul de control în sensul că din balanțele de verificare încheiate în perioada verificată rezultă că pentru același obiectiv societatea a recunoscut atât imobilizări corporale cât și servicii în curs de execuție.

Precizăm că această eroare de înregistrare contabilă nu a fost semnalată /constatată/sanționată de organul fiscal anterior, conform Raportului de Inspecție Fiscală nr. X ZZ/21.07.2017, deși acesta avea obligația de a verifica pe lângă impozitele și taxele datorate și respectarea reglementărilor contabile.

În anul 2010, BBB SA a abandonat aceste investiții, întrucât criza economică nu a mai permis acest lucru.

Dintr-o eroare de contabilitate, decizia administratorilor de abandonare a investițiilor nu a fost valorificată în sensul înregistrării pe cheltuieli aferente anului 2010 a valorii lucrărilor efectuate pentru amenajarea acestui teren.

Față de această situație considerăm că suma de X lei, reprezintă cheltuieli aferente anului 2010 și nu aferente anului 2018, când în mod greșit organul de control a alocat

aceste cheltuieli ca fiind aferente vânzării terenului situat în Galați, X, fiind încălcat principiul prudenței, respectiv, principiul contabilității de angajament.

Totodată considerăm că aceste cheltuieli în cuantum de X lei, sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2010 fiind aferente veniturilor realizate în anul 2010.

Referitor la TVA fără drept de deducere în cuantum de XX lei

Considerăm nelegală măsura de a nu recunoaște dreptul de deducere TVA în sumă de XX lei, taxa înscrisă în factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL, achiziția unor bunuri (amenajare stație betoane, rețele alimentare apă, amenajare stație sortare, parcare și intrare, drum pietruit, transformatoare, sisteme de monitorizare video, cântar) în valoare de X Xlei.

BBB SA îndeplinește cumulativ toate condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute de art. 297 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 298 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- factura susmenționată conține toate informațiile obligatorii prevăzute de dispozițiile art. 319 alin. (20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
- emitentul XY SRL deține cod valid de TVA atribuit de autoritățile fiscale;
- parțial bunurile au fost revândute către ZY SRL și s-a colectat TVA.

În concluzie BBB SA justifică dreptul de deducere TVA în sumă de XX lei.

Referitor la TVA colectată suplimentară în cuantum de X lei

Considerăm nelegală măsura de a obliga BBB SA la plata TVA în sumă de X lei aferentă bunurilor/serviciilor prestate în valoarea totală de X lei se bazează exclusiv pe faptul ca organul de control nu a analizat corect și complet situația de fapt fiscală limitându-se doar în aceea de a sancționa înregistrările eronate din contabilitate.

Organul de control nu a ținut cont de dispozițiile Titlul VII pct. 67 alin. (17) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 aprobate prin Hg 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, (...).

Având în vedere cele prezentate detaliat anterior cu privire la faptul că suma de X reprezintă cheltuieli aferente anului 2010 întrucât acestea sunt determinate de hotărârea administratorilor de a abandona investițiile efectuate constând în amenajări ale terenului situat în Galați, X, considerăm că societatea nu poate fi obligată la plata TVA colectată în cuantum de X lei.

Înregistrarea pe cheltuieli a valorii investițiilor abandonate nu constituie o operațiune impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Organul de control nu a analizat în mod obiectiv situația de fapt fiscală din care rezultă că scoaterea din evidență a acestor investiții trebuia să se facă pe seama cheltuielilor aferente anului 2010, când societatea a abandonat de fapt aceste investiții.

Totuși dacă societatea ar fi fost obligată la plata TVA colectată organul fiscal avea dreptul să solicite aceasta taxă cel mai devreme în luna decembrie 2010, fapt pentru care considerăm că măsura de a stabili TVA colectată în sumă de X lei este nelegală întrucât dreptul organului fiscal de obliga societatea la plata acestei taxe s-a prescris la data de 31.12.2016, în conformitate cu dispozițiile art. 91 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (r) cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organul de control nu a ținut cont de faptul că în valoarea investițiilor au

fost cuprinse cheltuieli cu remunerația, cheltuieli pentru care societatea nu a dedus TVA și că societatea putea fi obligată la plata TVA, de organele fiscale anterioare, doar până la cel mult cuantumul taxei deduse efectiv de societate pentru bunurile și serviciile achiziționate, în conformitate cu dispozițiile art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că investițiile au fost abandonate în anul 2010, societatea nu a utilizat aceste bunuri în folosul activității economice (situație constatată de organele fiscale anterioare), societatea nu a fost obligată la plata vreunei taxe pentru aceste investiții anterior acestei inspecții (conform rapoartelor de inspecție anterioare), dreptul de a stabili TVA suplimentar s-a prescris, considerăm că BBB SA nu datorează TVA în sumă de X lei.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X X/22.01.2020 în baza căruia s-au emis Decizia de impunere nr. X X/22.01.2020 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020 contestate de societatea petentă, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Galați, au consemnat cu privire la sumele contestate, următoarele:

⇒ **Referitor la impozitul pe profit**

Pentru perioada supusă controlului (01.10.2016-30.09.2019) societatea a înregistrat o pierdere de X XZ lei, majorată de echipa de inspecție la suma de X XY lei.

În cumulată față de pierderea fiscală raportată de societate la data de 30.09.2019 în sumă de X ZYlei, echipa de inspecție a determinat o pierdere fiscală cumulată în sumă de XXZYlei, rezultând o diferență în sumă de X X lei (rezultată atât din preluări eronate în declarații a pierderii din anii precedenți cât și a modificării bazei impozabile).

Cu privire la deficiențele constatate și contestate de petentă, organele de inspecție fiscală consemnează în Raportul de inspecție fiscală cu privire la rezultatele verificării la nivelul anului 2018, următoarele:

- *“majorare cheltuieli cu suma de X lei. Cu ocazia ducerii la îndeplinire a măsurilor dispuse prin Dispoziția de măsuri nr. XZY/12.12.2019, societatea descarcă din gestiune pe seama rezultatului reportat suma de X ,XX lei (articol contabil 1174=231.1) reprezentând descărcare amenajare teren F vândut în martie 2018.*

- *cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de X lei reprezentând amenajare teren F. Așa cum s-a detaliat la cap. "taxa pe valoarea adăugată" suma de X lei reprezintă bunuri și servicii imobiliare reprezentând amenajare teren, pentru care societatea nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor economice, respectiv au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit.*

În fapt, suma nu reprezintă o cheltuială aferentă veniturilor impozabile, așa cum prevede art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”

⇒ **Taxa pe valoarea adăugată**

Urmare inspecției fiscale BBB SA datorează TVA de plată suplimentară în cuantum de XXZ lei, din care petenta a contestat suma de X lei.

La stabilirea TVA de plată suplimentară, contestată, în cuantum de X lei organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

➤ **Cu privire la TVA deductibilă**

▪ *„(-) XX lei, TVA fără drept de deducere în luna august 2017 pentru care societatea nu justifică taxa cu o factură care să îndeplinească condițiile de fond în conformitate cu dispozițiile art. 292 alin. (2) lit. f), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. 20 lit. i) și m) și art. 331*

alin. (1) și (2) lit. g) din Lg. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat Titlul VII pct. 109 alin. (4) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr. 227/2015 aprobate prin HG 1/2016

Din analiza documentelor cu care BBB SA justifică deducerea în luna august 2017 a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de XX lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1) în luna august 2017, BBB SRL a înregistrat în evidența contabilă/fiscală, în baza facturii nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL, achiziția unor bunuri (amenajare stație betoane, rețele alimentare apă, amenajare stație sortare, parcare și intrare, drum pietruit, transformatoare, sisteme de monitorizare video, cântar) în valoare de X Xlei pentru care a înregistrat și dedus TVA în cuantum de XX lei. Valoarea construcțiilor a fost înregistrată de societate drept servicii în curs de execuție prin nota contabilă 332=401 (poziția 1.181 și 1208 din Registrul jurnal aferent lunii august 2017). Precizăm că o parte din bunurile înscrise în factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL au fost facturate către ZY SRL (R0X) cu factura nr. FF/11.05.2018 fără ca pentru aceasta operațiune societatea să aplice taxarea inversă sau scutire.

2) bunurile înscrise în factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL se încadrează în categoria construcțiilor conform art. 292 alin. (2) lit. f) pct. (2) din Lg. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

3) pentru această tranzacție BBB SA nu a prezentat dovada că furnizorul XY SA a optat pentru taxarea acestei operațiuni prin depunerea unei notificări la organul fiscal competent în conformitate cu dispozițiile art. 292 alin. (3) din Lg. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

4) din factură nu rezultă unde sunt situate aceste bunuri;

5) cu excepția facturii nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL, BBB SA nu a prezentat nici un alt document în justificarea translației dreptului de proprietate asupra construcțiilor, respectiv, contract de vânzare cumpărare în forma autentică obligatoriu în conformitate cu art. 1244 Cod Civil;

6) în conformitate cu dispozițiile art. 331 alin. (1) și (2) lit. g) din Lg. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, vânzarea de construcții pentru care furnizorul a optat la taxare prin opțiune, este o operațiune supusă măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul BBB SA este obligat la plata taxei.

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în lipsa unui contract de vânzare-cumpărare în forma autentică operațiunea în factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL se încadrează în categoria promisiunii de vânzare, respectiv avans;

- factura F/31.08.2017 emisă de XY SRL nu îndeplinește condițiile de fond privind taxarea inversă sau scutirea, în funcție de opțiunea furnizorului;

- BBB SA nu îndeplinește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere TVA în suma de XX lei înscrisă în mod eronat în factura F/31.08.2017 emisă de XY SRL”

➤ **Cu privire la TVA colectată**

„ (+) X lei, TVA colectată suplimentară aferentă bunurilor/serviciilor prestate în valoarea totală de X lei {X lei valoarea bunurilor/serviciilor - X lei valoarea construcțiilor achiziționate de la persoana afiliată XY SRL, nefinalizată prin contract în forma autentică fapt pentru care această sumă reprezintă avans, rămase (X Xlei valoarea bunurilor achiziționate - XZXX lei valoarea bunurilor înregistrate pe cheltuieli aferente vânzării către ZY SRL)} pentru care

BBB SA nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor economice, respectiv, au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit altor persoane în luna martie 2018, operațiune pentru care persoana impozabilă BBB SA datorează TVA în conformitate cu dispozițiile art. 270 alin. (4) lit. b), art. 271 alin. (4) lit. b), art. 286 alin. (1) lit. c) și d) și art. 370 alin. (1) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza operațiunilor înregistrate în contul 332 „Prestări de servicii în curs de execuție” precum și a operațiunilor înregistrate în evidența contabilă în legătura cu vânzarea imobilizărilor corporale respectiv în contul 231 „imobilizărilor corporale în curs” în perioada 01/01/2017-30/11/2019, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- BBB SA a recunoscut drept servicii în curs prestate sub denumirea „Stație Betoane” nerecepționate și nefacturate către beneficiarul XY SRL în sumă totală de XX.X lei, din care: XX.ZXX lei, sume constituite anterior datei de 01/01/2017 și X Xlei, sumă constituită în luna august 2017 în baza facturii nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL având ca obiect achiziția unor construcții considerate de organul de inspecție fiscală drept avans întrucât pentru această operațiune nu a fost întocmit nici un contract în formă autentică (situație prezentată detaliat la TVA deductibilă);

- din total servicii în curs „Stație Betoane” în luna mai 2018 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de XZXX lei (nota contabilă 658=332) în baza facturii nr. FF/11.05.2017 emisă către MT SRL (RO X);

- pentru serviciile în curs recunoscute, BBB SA a prezentat contractul nr. CC/08.10.2010, încheiat cu beneficiarul XY SRL, având ca obiect efectuarea de lucrări de construcții, constând în executarea de fundații, rampe, padocuri, platforme betonate, alimentare cu apa la obiectivul stație XY, situat în Galați, X.

- conform Raportului de inspecție fiscală X ZZ/21.07.2017, terenul situat în Galați, X a făcut obiectul Contractului de constituire al dreptului de suprafață, încheiat cu societatea afiliată XY SRL, în baza căruia, aceasta a solicitat și obținut autorizația de construire nr. Z/13.05.2010.

- în perioada 01/01/2017-30/11/2019, BBB SA nu a emis nicio factura de prestări servicii către XY SRL;

- în luna martie 2018, societatea BBB SA a vândut către persoana fizică DP terenul situat în Galați, XX (factura Z/27.03.2018 și Contract de vânzare autenticat sub nr. 12X/04.05.2018). Acest teren a făcut obiectul contractului de constituire a dreptului de suprafață în favoarea XY SRL în baza căruia solicită și obține autorizație de construcție. În contractul de vânzare cumpărare încheiat cu persoana fizică nu se face nicio referire la construcțiile edificate pe acesta. Precizăm că prin Convenția autenticată sub nr. XDV/04.05.2018, încheiată între societatea BBB SA și societatea afiliată XY SRL, contractul de constituire a dreptului de suprafață, autenticat sub nr. XCX/09.09.2008 a fost reziliat, de comun acord, cu mențiunea ca „supreficiarul nu a realizat și nici în viitor nu mai intenționează să realizeze vreun fel de construcții”.

- BBB SA figurează cu imobilizări corporale în curs reprezentând investiții efectuate la obiectivul F (stație de betoane) recunoscute anterior datei de 01/01/2017 în sumă de ZX lei;

- Urmare valorificării în bilanța de verificare aferentă lunii noiembrie 2019 a rezultatelor inventarierii efectuate de BBB SA pentru aducerea la îndeplinire a măsurii dispuse de organul de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr. XZY/12.12.2019, societatea verificată a recunoscut drept imobilizări corporale în curs valoarea serviciilor în curs „Stație de betoane” în cuantum de X CDXX lei (nota contabilă 231=332), concomitent înregistrând și descărcarea imobilizărilor corporale în curs „Stație de betoane” în cuantum de X lei pe

seama rezultatului reportat aferent anului 2018 (Nota contabilă: 117=231).

*Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2018, BBB SA - ÎN INSOLVENȚĂ nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor economice, respectiv, a pus la dispoziție cu titlu gratuit bunuri/servicii în valoare totală de X lei, X lei valoarea bunurilor/serviciilor - X lei, valoarea construcțiilor achiziționate de la persoana afiliată XY SRL, nefinalizată prin contract în formă autentică, fapt pentru care această sumă reprezintă avans, rămase (X Xlei, valoarea bunurilor achiziționate - XZXX lei, valoarea bunurilor înregistrate pe cheltuieli aferente vânzării către ZY SRL)} operațiune impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată pentru care societatea datorează TVA în sumă de X lei (X lei*19%) în conformitate cu dispozițiile art. 270 alin. (4) lit. b), art. 271 alin. (4) lit. b), art. 286 alin. (1) lit. c) și d) și art. 370 alin. (1) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

În referatul - cu propuneri de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X X/22.01.2020 și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020, înaintat cu adresa nr. GLG-AIF CC/13.02.2020, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Galați propun „*respingerea contestației ca neîntemeiată*” și se menționează că nu au fost sesizate organele de urmarire penală.

În interesul soluționării cauzei, prin adresa nr. GLR_REG X/13.03.2020, Structura specializată în soluționarea contestațiilor a solicitat organului fiscal emitent al deciziei de impunere atacate, documente și informații relevante în soluționarea cauzei.

În acest context, a fost informată și societatea petentă că termenul de soluționare a contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale atacate mai sus amintite, se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data îndeplinirii procedurii, în conformitate cu prevederile art. 77, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură Fiscală cu modificările ulterioare.

AJFP Galați – AIF transmite adresa – răspuns nr. ZZ/20.03.2020, înregistrată la registratura DGRFP Galați în data de 20.03.2020 sub nr. X .

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile emise de societatea petentă precum și de organele fiscale, a rezultat următorul aspect:

Cauza supusă soluționării o constituie faptul dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect TVA de plată suplimentară în sumă de X lei instituită prin Decizia de impunere nr. X X/22.01.2020 și respectiv, majorată pierderea stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impunere nr. X XX/22.01.2020, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

In fapt, din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscale au majorat cheltuielile înregistrate de societate cu suma de X lei, urmare descărcării de gestiune pe seama rezultatului reportat (articol contabil 1174=231.1), reprezentând descărcare amenajare teren vândut în martie 2018. Aceste cheltuieli în sumă de X lei au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal întrucât societatea nu justifică utilizarea bunurilor și serviciilor reprezentând amenajare teren, în folosul operațiunilor economice.

Pe linie de TVA, organele de inspecție:

- nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de XX lei, înregistrată în luna august 2017, pentru care societatea nu justifică taxa cu o factură care să îndeplinească condițiile de fond; și

- au stabilit TVA colectată suplimentară în sumă de X lei, aferentă bunurilor/serviciilor prestate privind amenajarea unui teren, în valoare totală de X lei, pentru care BBB SA - ÎN INSOLVENȚĂ nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor economice, respectiv, au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit altor persoane.

Prin contestația formulată societatea petentă contestă parțial sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. X X/22.01.2020 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020, respectiv:

- suma de X lei TVA de plată stabilită suplimentar - urmare neacordării dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X ,XX lei deși deține factură întocmită legal și stabilirea suplimentară a TVA colectată în sumă de X lei aferentă bunurilor/serviciilor prestate privind amenajarea unui teren.

- măsura majorării cu suma de X lei, a cheltuielilor înregistrate de societate cu amenajarea unui teren (vândut în martie 2018), urmare descărcării de gestiune pe seama rezultatului reportat (articol contabil 1174=231.1), concomitent cu măsura considerării acestor cheltuieli în sumă de X lei nedeductibile din punct de vedere fiscal;

motivând că organele de inspecție fiscală nu și-a îndeplinit obligația de a stabili situația de fapt fiscală în mod obiectiv și în limitele prevăzute de lege.

În drept, în vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Galați a avut în vedere legislația în materie, incidentă speței:

⇒ **Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare**

ART. 19 - Reguli generale

(1) *Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal

Pct. 5. "(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."

"(3) Exemple de elemente similare cheltuielilor:

(...) e) pentru sumele transferate din contul 233 Imobilizări necorporale în curs de execuție în creditul contului 1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se au în vedere următoarele:

(i) sumele de natura cheltuielilor specifice localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale reprezintă elemente similare

cheltuielilor potrivit prevederilor art. 28 alin. (15) din Codul fiscal;

(ii) sumele de natura cheltuielilor, altele decât cele prevăzute la pct. i), sunt elemente similare cheltuielilor numai dacă acestea sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 25 și 28 din Codul fiscal.

Pct. 30. "30. Valoarea imobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare."

ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

ART. 270 - Livrarea de bunuri, alin. (4), lit. b)

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

(...)b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

(...).

ART. 271 - Prestarea de servicii, alin. (4), lit. b)

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

(...) b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

(...).

ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(...)c) pentru operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 270 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 273 alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe sau bunuri de natură alimentară, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin normele metodologice;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 271 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;

ART. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități, alin. (2), lit. f)

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...) f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de

construcții noi, de părți de construcții 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 construcții, 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 utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Pct. 67, alin. (17) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal

(17) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului belgian.

ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere, alin. (1), lit. a)

(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;

ART. 307 - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331

ART. 319 – Facturarea, alin. (20)

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...) i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) În cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură;"

l) În cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) În cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

(...),

(21) Facturile emise în sistem simplificat în condițiile prevăzute la alin. (12) și (13) trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

a) data emiterii;

b) identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;

d) suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;

e) În cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură în conformitate cu prevederile alin. (2), o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică.

ART. 331 - Măsuri de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

(...) g) construcțiile, astfel cum sunt definite la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, părțile de construcție și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune;"

Pct. 109. alin. (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal

În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea taxare inversă în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului.

În speță, SC BBB SA – în insolvență a fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada 01.10.2016-30.09.2019 și obligațiile fiscale la impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Pentru perioada supusa controlului (01.10.2016-30.09.2019) societatea a înregistrat o pierdere de X XZ lei, majorată de echipa de inspecție la suma de X XY lei. În cumulată față

de pierdere fiscală raportată de societate la data de 30.09.2019 în sumă de X ZYlei, echipa de inspecție a determinat o pierdere fiscală cumulată în sumă de XXZYlei, rezultând o majorare a pierderii fiscale cu suma de X X lei (diferență rezultată atât din preluări eronate în declarații a pierderii din anii precedenți cât și a modificării bazei impozabile).

Cu privire la obligația fiscală la TVA, în urma inspecției fiscale s-a stabilit că SC BBB SA – în insolvență, datorează TVA de plată suplimentară în cuantum de XXZ lei.

⇒ Referitor la suma de X lei cheltuială suplimentară aferentă anului 2018, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei impozabile nr. X XX/22.01.2020

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- În calitate de proprietar, SC BBB SA încheie cu societatea afiliată XY SRL, în data de 09.09.2008, <Contractul de constituire a dreptului de suprafață nr. 4419>, asupra terenului arabil în suprafață de 10.400 mp, situat în intravilanul municipiului Galați, Tarlaua XYY, în scopul edificării de către superficiar a unor construcții în conformitate cu obiectul său de activitate.

- BBB SA încheie în calitate de antreprenor, <Contractul de antrepriză nr. CC/08.10.2010> cu beneficiarul XY SRL, având ca obiect efectuarea de lucrări de construcții, constând în executarea de fundații, rampe, padocuri, platforme betonate, alimentare cu apa la obiectivul „Stație de XY”, situat în Galați, X. În baza Contractului de constituire a dreptului de suprafață nr. XX/09.09.2008, SC XY SRL a solicitat și obținut autorizația de construire nr. Z/13.05.2010.

- organele de inspecție fiscală au constatat din analiza operațiunilor înregistrate în contul 332 „*Prestări de servicii în curs de execuție*”, precum și a operațiunilor înregistrate în evidența contabilă în legătura cu vânzarea imobilizărilor corporale respectiv în contul 231 „*imobilizărilor corporale în curs*”, că în perioada 01.01.2017-30.11.2019, BBB SA a recunoscut drept servicii în curs prestate sub denumirea „*Stație Betoane*” nerecepționate și nefacturate către beneficiarul XY SRL, în sumă totală de XX.X lei, din care:

- XX.ZXX lei, sume constituite anterior datei de 01/01/2017 și
- X Xlei sumă constituită în luna august 2017 în baza facturii nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL având ca obiect achiziția unor construcții;

- din total servicii în curs - „*Stație Betoane*”, în luna mai 2018 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de XZXX lei în baza facturii nr. FF/11.05.2017 emisă către MT SRL (RO X);

- în perioada 01.01.2017-30.11.2019, BBB SA nu a emis nicio factură de prestări servicii către XY SRL;

- în luna martie 2018, societatea BBB SA vinde către persoana fizică DP terenul situat în Galați, X (factura Z/27.03.2018 și Contract de vânzare autentificat sub nr. 12X/04.05.2018, aflate în copie la dosarul cauzei). În contractul de vânzare cumpărare încheiat cu persoana fizică nu se face vreo referire la construcții edificate pe acesta.

- prin Convenția autentificată sub nr. XS/04.05.2018, societatea BBB SA și societatea afiliată XY SRL, convin asupra rezilierii Contractului de constituire a dreptului de suprafață nr. XX/09.09.2008 cu mențiunea că „*superficiarul nu a realizat și nici în viitor nu mai intenționează să realizeze vreun fel de construcții pe terenul în suprafață totală de 10.400 mp*”.

- pentru aducerea la îndeplinire a măsurii dispuse de organul de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr. XZY/12.12.2019 BBB SA a emis în data de 17.12.2019 Decizia de inventariere. Urmare valorificării în balanța de verificare aferentă lunii noiembrie 2019 a

rezultatelor inventarierii, societatea a recunoscut drept imobilizări corporale în curs, valoarea serviciilor în curs „Stație de betoane” în cuantum de X CDXX lei (nota contabilă 231=332), concomitent înregistrând și descărcarea imobilizărilor corporale în curs „Stație de betoane” în cuantum de X lei pe seama rezultatului reportat aferent anului 2018 (Nota contabilă: 117=231).

- Cu privire susținerea petentei că suma de X lei este cheltuială aferentă anului 2010 și este cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent aceluiași an

Din documentele aflate la dosar și consemnările din RIF și Referatul cu propuneri de soluționare reiese că prin situațiile financiare întocmite pentru fiecare an în parte din perioada 2010-2017, societatea petentă a recunoscut drept imobilizări corporale în curs, respectiv, servicii în curs de execuție - valoarea cheltuielilor efectuate la obiectivul „Stație de Betoane”. De asemenea, urmare inventarierii efectuate la sfârșitul fiecărui an în parte din perioada 2010-2017 societatea a constatat că aceste imobilizări/stocuri există și sunt îndeplinite condițiile pentru ca acestea să fie recunoscute drept activ/stoc în situațiile financiare anuale.

De asemenea, urmare inventarierii patrimoniului dispuse de organul de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr. XZY/12.12.2019, petenta a majorat valoarea <imobilizări corporale în curs „Stația de Betoane”> cu suma de XXXVVI lei reprezentând valoarea serviciilor în curs înregistrate/recunoscute drept stocuri „Stație Betoane F” și concomitent a înregistrat drept cheltuieli aferente anului 2018 suma de X ,XX lei reprezentând valoarea imobilizărilor în curs efectuate pe terenul situat în Galați, X urmare vânzării în luna martie 2018.

Serviciile în curs recunoscute sunt aferente contractului nr. CC/08.10.2010, încheiat cu beneficiarul XY SRL, având ca obiect efectuarea de lucrări de construcții, constând în executarea de fundații, rampe, padocuri, platforme betonate, alimentare cu apa la obiectivul stație XY, pe terenul situat în Galați, X.

Din factura Z/27.03.2018 și Contractul de vânzare autentificat sub nr. 12X/04.05.2018 având ca obiect terenul situat în Galați, X rezultă că la stabilirea prețului de vânzare nu s-a avut în vedere și valoarea eventualelor construcții edificate pe acest teren.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare, de către operatorii economici ale căror valori mobiliare nu sunt tranzacționate pe o piață reglementată, se efectuează potrivit <Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare>, denumite reglementări contabile.

În baza prevederilor pct. 231 alin. (1) și pct. 195 din reglementările contabile, imobilizările în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Contabilitatea imobilizărilor în curs se ține distinct pentru imobilizările corporale, altele decât investițiile imobiliare.

Conform prevederilor cuprinse la pct.242 alin. (1) din aceleași reglementări contabile, o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

Potrivit Funcțiunii conturilor în Capitolul 16 din reglementările contabile, cu ajutorul contului 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență reprezentă cheltuială a perioadei (contul 658 „Alte cheltuieli de exploatare”).

Prin Normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal cu privire la aplicarea art. 19 alin. (1) se specifică la pct. 5 alin. 3, lit. e) faptul că elemente similare

cheltuielilor sunt și sumele transferate din contul 233 Imobilizări necorporale în curs de execuție în creditul contului 1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

De asemenea tot în Normele de aplicare, la Pct. 30. se mai specifică faptul că valoarea imobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.

Ori așa cum reiese din contractul de vânzare nr. 12X/04.05.2018 nu se specifică nimic de existența imobilizărilor în curs, ori că ar fi fost preluate/vândute odată cu terenul, pentru a se justifica acceptarea deductibilității.

Astfel, suma de X lei reprezentând imobilizări corporale în curs de execuție înregistrate în evidență și recunoscute anual de societate prin situațiile financiare, a fost considerată corect, conform reglementărilor legale în vigoare, ca fiind element similar cheltuielilor în anul 2018, la momentul vânzării terenului pe care se presupune că erau inițiate, însă, în același timp fiind considerată și cheltuială nedeductibilă d.p.d.v. fiscal la determinarea profitului impozabil deoarece nu se face dovada că imobilizările ar fi fost valorificate prin vânzare, ori investiția ar fi fost pusă în funcțiune, ori ar fi fost demolată, și nici că a generat venituri impozabile care să justifice deductibilitatea acestor cheltuieli.

Așa cum se prevede prin Codul fiscal la art. 21 alin. (1), sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Deși reprezentantul petentei amintește în contestație de o "*decizie a administratorilor de abandonare a investițiilor*" din 2010, nu o anexează, iar în evidența contabilă nu s-a operat această decizie așa cum de altfel se și recunoaște că "*nu a fost valorificată în sensul înregistrării pe cheltuieli aferente anului 2010*" și nici nu se face dovada eventualelor servicii de demolare a investiției în curs".

Mai mult trebuie reținut și faptul că deficiențele consemnate de organele de inspecție fiscală sunt doar în sensul precizării aplicării corecte a reglementărilor contabile în materie și reflectarea acestora în evidența societății, fără implicații în stabilirea bazei de impozitare, efectul fiscal fiind "0" = [+X lei (scoaterea imobilizărilor din evidență pe seama cheltuielilor) – X lei (cheltuieli nedeductibile – nu se justifică realizarea acestora în folosul operațiunilor economice)].

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, întrucât societatea petentă nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, în temeiul art. 279, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată contestația societății petente formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020.**

➤ Referitor la susținerile petentei cu privire la nelegalitatea stabilirii TVA colectată suplimentar în cuantum de X lei

Așa cum s-a prezentat și în precedent, conform evidenței contabile petenta a recunoscut drept imobilizări corporale în curs „Stația de betoane” și stocuri „Stația de Betoane” în toate situațiile financiare întocmite pentru perioada 2010-2017, inițiate pe terenul situat în Galați, X.

În luna martie 2018 prin vânzarea terenului situat în Galați, X, petenta a transferat în fapt și eventualele construcții edificate pe acesta, fără însă ca în prețul de vânzare să fie inclusă și valoarea acestor construcții și fără a se menționa în contractul de vânzare

existența lor.

Astfel, organele de inspecție fiscală corect rețin că, BBB SA nu justifică utilizarea în folosul operațiunilor economice, respectiv, că a pus la dispoziție cu titlu gratuit bunuri/serviciilor în valoare totală de X lei [X lei, valoarea bunurilor/serviciilor - X lei, valoarea construcțiilor achiziționate de la persoana afiliată BETOANE ȘI AMENAJĂRI SRL, nefinalizată prin contract în formă autentică fapt pentru care aceasta sumă reprezintă avans, rămase (X Xlei, valoarea bunurilor achiziționate - XZXX lei, valoarea bunurilor înregistrate pe cheltuieli aferente vânzării către ZY SRL)].

În acest sens, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că petenta, deși amintește de o *“decizie a administratorilor de abandonare a investițiilor”* din 2010, nu face dovada cu documente justificative:

- că imobilizările în curs „Stație de Betoane” au fost abandonate și ca aceasta a fost determinată de circumstanțe care nu depind de voința sa;
- a demolării construcțiilor edificate pe terenul situat în Galați, X;
- respectiv, a abandonării investițiilor, și/sau demolării construcțiilor în anul 2010.

Așadar, dispozițiile Titlul VII pct. 67 alin. (17) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 aprobate prin HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare invocate de petentă, nu sunt aplicabile situației de fapt fiscale constatate de organele de inspecție fiscale.

Prin urmare, operațiunea devine impozabilă din punct de vedere a TVA, deoarece inițial, pe parcursul realizării investiției, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA din facturile emise de furnizori, iar investițiile realizate nu au fost puse în funcțiune în vederea exploatării obiectivului de investiții cu scopul realizării de operațiuni impozabile; la transferul cu titlu gratuit al acestora, SC BBB SA trebuie să colecteze TVA, ori la scoaterea din funcțiune a investițiilor respective, să ajusteze TVA, dedusă inițial pentru suma de X lei.

Referitor la baza de impozitare aceasta este determinată exclusiv de suma cheltuielilor efectuate, respectiv, costul de producție al imobilizărilor corporale în curs în conformitate cu dispozițiile art. 286 alin. (1) lit. c) și d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, societatea datorează TVA în sumă de X lei ($X \text{ lei} \cdot 19\%$) în conformitate cu dispozițiile art. 270 alin. (4) lit. b), art. 271 alin. (4) lit. b), art. 286 alin. (1) lit. c) și d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Dreptul organului fiscal de a stabili în sarcina petentei TVA în sumă de X lei nu s-a prescris întrucât operațiunea impozabilă din punct de vedere a TVA este luna martie 2018, momentul înstrăinării terenului pe care teoretic s-au inițiat imobilizările corporale în curs și nu 2010 cum susține în mod nemotivat legal și documentar petenta.

- Referitor la susținerea petentei că îndeplinește cumulativ condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere TVA în sumă de XX lei

Se reține că, BBB SRL a înregistrat în luna august 2017, în evidența contabilă, factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL, privind achiziția unor bunuri (amenajare stație betoane, rețele alimentare apă, amenajare stație sortare, parcare și intrare, drum pietruit, transformatoare, sisteme de monitorizare video, cântar) în valoare de X Xlei pentru care a înregistrat și dedus TVA în cuantum de XX lei. Valoarea construcțiilor a fost înregistrată de societate drept servicii în curs de execuție prin nota contabilă 332=401.

Se mai reține că, din factură nu rezultă unde sunt situate aceste bunuri.

O parte din bunurile înscrise în factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL au fost facturate către ZY SRL (R0X) cu factura nr. FF/11.05.2018 fără ca pentru aceasta operațiune societatea să aplice taxarea inversă sau scutire.

Cu excepția facturii nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL, BBB SA nu a prezentat vreun document în justificarea transferului dreptului de proprietate asupra construcțiilor, respectiv, contract de vânzare cumpărare în forma autentică obligatoriu în conformitate cu art. 1244 Cod Civil *“În afara altor cazuri prevăzute de lege, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, convențiile care strămută sau constituie drepturi reale care urmează a fi înscrise în cartea funciară.”*

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit că bunurile înscrise în factura nr. F/31.08.2017 emisă de XY SRL se încadrează în categoria construcțiilor conform art. 292 alin. (2) lit. f) pct. (2) din Lg. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în baza:

- Hotărâri nr. 2068/07.08.2017 a Adunării generale a asociațiilor societății XY SRL prin care acționarii hotărăsc *“vânzarea bunurilor imobile”* către BBB SA (aflat în copie la dosarul cauzei);

- Raportul de evaluare din data de 25.07.2017 încheiat cu ocazia vânzării bunurilor, în care se precizează la pct. 3.3. că *„Obiectul evaluării îl reprezintă bunurile de natura construcțiilor și a echipamentelor tehnologice”* conform căruia bunurile au fost evaluate ca un tot unitar (aflat în copie la dosarul cauzei).

Iar, conform prevederilor art 331 alin. (1) și (2), lit. g) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare: prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă, respectiv (în speță), construcțiile, astfel cum sunt definite la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, părțile de construcție și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune.

În completarea acestor prevederi vin și precizările de la pct. 109. alin. (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal, prin care se specifică:

“În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea taxare inversă în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului.”

Pentru această tranzacție BBB SA nu a prezentat dovada că furnizorul XY SA a optat pentru taxarea acestei operațiuni prin depunerea unei notificări la organul fiscal competent în conformitate cu dispozițiile art. 292 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că factura nr. F/31.08.2017 are ca obiect vânzarea/cumpărarea de construcții reiese că petenta avea obligația să verifice îndeplinirea condițiilor de fond al acestei facturi respectiv să verifice dacă furnizorul a aplicat, în mod obligatoriu, taxarea inversă.

Petenta nu a ținut cont de faptul că pe factură nu este înscrisă mențiunea *„taxare inversă”* obligatorie în conformitate cu dispozițiile art. 319 alin. (20) lit. m) din Legea nr.

227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a dedus în mod eronat TVA în sumă de XX lei.

Așadar, organele de inspecție fiscală au apreciat corect, în baza prevederilor art. 7 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală și în conformitate cu dispozițiile art. 307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că persoana impozabilă BBB SA în calitate de beneficiar este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare prevăzute de art. 331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, din cele reținute în precedent, susținerea petentei precum că îndeplinește cumulativ condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere TVA în sumă de XX lei este nefundamentată legal și documentar, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale citate în precedent și faptul că societatea petentă deși se îndreaptă prin contestație împotriva Deciziei de impunere nr. X X/22.01.2020 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020 nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 279, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, care stipulează:

„ Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat,”

coroborat cu pct. 11.1, lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC BBB SA în ceea ce privește sumele contestate.

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate în precedent în prezenta decizie și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, coroborate cu prevederile art. 273, și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, **se**

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC BBB SA – în insolvență, CUI nnnn**, cu sediul în X , județul Galați, împotriva:

- **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. X X/22.01.2020** pentru suma **de X lei TVA;**

și

- **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. X XX/22.01.2020** cu privire la **suma de X lei** așa cum a fost consemnată în decizie, efectul fiind majorarea pierderii fiscale,

emise de organele fiscale din cadrul AJFP Galați, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X X/22.01.2020.

În temeiul art. 273, alin. (2) și art. 281, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,