

**DECIZIA NR. 1857/2022**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.- în faliment, din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 21462/26.11.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 5617/25.11.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 21462/26.11.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L.- în faliment, C.U.I.18963429, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J08/2008/2006, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Gheorghe Lazăr, nr. 1, cam. 4 județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 5617/03.11.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.09.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.09.2021 și are ca obiect **suma totală de X1 lei, reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicat plicul conținând Decizia de impunere nr. F-X/14.09.2021, respectiv data de **20.09.2021**, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **03.11.2021**, așa cum rezultă de pe amprenta ștampilei acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin lichidator B SPRL și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X.

***I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.09.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.09.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acesteia.***

În susținerea contestației societatea precizează că s-a consultat cu diverși experți contabili, avocați, notari și alți lichidatori privind aspectele TVA și toate persoanele au considerat că în cazul vânzării imobilului din str. De Mijloc nr. 50, format din casă de piatră cu o vechime de peste 80 ani și teren în suprafață totală de 825 mp, format din 3 topuri distincte, nu se facturează TVA. Se mai precizează că la data vânzării activele imobiliare erau neconstruibile, nu exista certificat de urbanism pentru acest imobil, și ulterior Primăria X a schimbat regimul terenurilor.

Reprezentantul societății afirmă că lichidatorul a acționat cu bună credință și a avut rolul doar de intermediar, iar beneficiarul bunului cumpărat este eventual plătitorul TVA-ului și nu B SPRL.

Referitor la încadrarea în drept a deficienței, societatea consideră că echipa de control a făcut trimiteri la un număr mare de articole și reglementări din Codul fiscal, dar precizează că plata TVA este o apreciere a organului de control și nu o certitudine cu încadrare strictă în art., paragraf etc.

În completare la cele precizate în contestație, prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X cu nr. 5881/19.11.2021, societatea mai menționează că obiectul contestației îl reprezintă suma totală calculată și afirmă că din aceasta, cu OP 43/18.08.2021, a fost achitată suma de X2 lei, astfel că nu ar mai trebui să se regăsească în Decizia de impunere contestată.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.09.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, reprezentând TVA, perioada verificată fiind 01.01.2015-30.06.2021.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.09.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.09.2021 contestate, în perioada 04.08.2021-25.08.2021, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la S.C. X S.R.L.- în faliment, o inspecție fiscală parțială, având ca obiect TVA aferentă perioadei 01.01.2015-30.06.2021. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Dezvoltare (promovare) imobiliară”- CAEN 4110, iar din data de 05.02.2015 la aceasta s-a deschis procedura falimentului în condițiile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de control au constatat că SC X SRL- în faliment a vândut din patrimoniul propriu, în procedura de lichidare a activului debitoare, imobilele înscrise în C.F. X cu nr. 117641, nr. 102003 și nr. 101972, respectiv:

1. În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 988/15.05.2018 emis de BNP M Horațiu a fost înstrăinat bunul imobilul înscris în C.F. X cu nr. 117641, compus din teren și construcții. A fost identificată factura seria COSAT0001/15.05.2018 emisă de S.C. X S.R.L.-în faliment către S.C. B S.R.L., în valoare totală de X3 lei, din care baza impozabilă X4 lei și TVA X2 lei. Potrivit valorilor înscrise în această factură obiectul tranzacției îl constituie „teren” în valoare de X5 lei și „casă de piatră cu 2 apartamente” în valoare de X6 lei.

Având în vedere că terenul a fost evaluat la o valoare mai mare decât construcția aferentă, organele de control au constatat că operațiunea de livrare a acestui corp funciar unic, situat în intravilanul mun. X str. Lungă nr. 115, înscris în C.F. X cu nr. 117641, este exceptată de la scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VII pct. 55 alin. (1) lit. b) din HG 1/2016, pentru această operațiune existând obligația colectării TVA în sumă de X2 lei, prin aplicarea cotei standard de 19%.

2. În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 87/10.02.2017, emis de B.N.P. D Flavia, a fost înstrăinat către dl L Adrian bunul imobilul înscris în C.F. X cu nr. 102003, compus din teren și construcții, prețul fiind stabilit la valoarea de X6 lei, fără TVA.

În contabilitatea societății la 30.06.2015 valorile înregistrate pentru aceste bunuri imobile sunt: teren în valoare de X7 lei și construcție în valoare de X8 lei. De asemenea, potrivit valorii la care aceste bunuri au fost evaluate la publicarea în B.P.I. nr. 13700/07.08.2015 a activității lichidatorului privind valorificarea bunurilor debitoare, și anume: „casă și teren de 825 mp situat în X str. De Mijloc nr. 50 V piață X9 EUR echivalent X10 LEI din care teren X11 Eur echivalent X12 LEI”.

Astfel, organele de control au constatat că terenul a fost evaluat la o valoare mai mare decât cea a construcției aferente, iar societatea a aplicat în mod eronat scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VII pct. 55 alin. (1) lit. b) din HG 1/2016, pentru această operațiune existând obligația colectării TVA, prin aplicarea cotei standard de 19%.

În conformitate cu prevederile art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VII pct. 36 lit. b) din HG nr.

1/2016 cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a determinat taxa pe valoarea adăugată prin procedeul sutei micșorate, considerând TVA inclusă în prețul stabilit prin contract, de X6 lei, și astfel calculând că valoarea taxei este de X13 lei (bază impozabilă în sumă de X14 lei).

3. În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 127/08.02.2018, emis de B.N.P. D Flavia a fost înstrăinat pentru dl L Adrian bunul imobilul înscris în C.F. X cu nr. 101972, compus din teren. Prețul vânzării convenit în contract este X15 Euro, la care se adaugă TVA de 19% în sumă de X16 Euro, în total suma de X17 lei.

Organele de control au constatat că operațiunea de livrare a acestui bun imobil constituit din teren, situat în intravilanul mun. X str. De Mijloc nr. 52, este exceptată de la scutirea de TVA potrivit prevederilor art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru această operațiune existând obligația colectării TVA în sumă de X18 lei (X19 lei bază impozabilă), prin aplicarea cotei standard de 19%.

Date fiind cele constatate cu prilejul verificărilor, organele de control au concluzionat că, în calitate de persoană impozabilă al cărei cod de TVA a fost anulat, pentru livrările de bunuri în sfera taxei realizate după anularea înregistrării în scopuri de TVA, S.C. X S.R.L. - în faliment, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 11 alin. (8) și art. 307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că avea obligația să depună la organul fiscal decont special de taxă prevăzut la art. 324 alin. (10) din același act normativ, în care să declare taxa colectată, pe care avea obligația să o vireze la bugetul de stat.

Astfel, deoarece nici pentru exercițiile financiare 2017 și 2018 când au avut loc tranzacțiile și nici pentru perioada ianuarie 2019-iunie 2021, societatea nu a depus la organul fiscal nicio declarație privind impozite/taxe contribuții, nu a declarat nicio obligație de plată în contul TVA, urmare a controlului s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată în contul TVA a sumei totale de X1 lei (X2 lei+ X13 lei+ X18 lei).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de societate și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**Referitor la TVA în sumă totală de X1 lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.09.2021**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea datorează TVA mai sus menționată, în condițiile în care din documentele la dosar rezultă că după anularea codului de TVA societatea a efectuat operațiuni de vânzare în sfera taxei și nu depus la organul fiscal decontul special de taxă prevăzut la art. 324 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.09.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/14.09.2021 contestate, în perioada 04.08.2021-25.08.2021, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală au efectuat la S.C. X S.R.L. - în faliment o inspecție fiscală parțială având ca obiect TVA aferentă perioadei 01.01.2015-30.06.2021. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Dezvoltare (promovare) imobiliară”- CAEN 4110 și în data de 05.02.2015 la aceasta s-a deschis procedura falimentului în condițiile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

**În fapt**, din verificarea documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de control au constatat că SC X SRL- în faliment a vândut din patrimoniul propriu, în procedura de lichidare a activului debitoarei, imobilele înscrise în C.F. X cu nr. 117641, nr. 102003 și nr. 101972, respectiv:

1. În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 988/15.05.2018 emis de BNP M Horatiu, a fost înstrăinat bunul imobilul înscris în C.F. X cu nr. 117641, compus din teren și construcții. A fost identificată factura seria COSAT0001/15.05.2018 emisă de S.C. X S.R.L.-în faliment către S.C. B S.R.L., în valoare totală de X3 lei, din care baza impozabilă X4 lei și TVA X2 lei. Potrivit valorilor înscrise în această factură obiectul tranzacției îl constituie „teren” în valoare de X5 lei și „casă de piatră cu 2 apartamente” în valoare de X6 lei.

Având în vedere că terenul a fost evaluat la o valoare mai mare decât construcția aferentă, organele de control au constatat că operațiunea de livrare a acestui corp funciar unic, situat în intravilanul mun. X str. Lungă nr. 115, înscris în C.F. X cu nr. 117641, este exceptată de la scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VII pct. 55 alin. (1) lit. b) din HG 1/2016, pentru această operațiune existând obligația colectării TVA în sumă de X2 lei, prin aplicarea cotei standard de 19%.

2. În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 87/10.02.2017, emis de B.N.P. D Flavia, a fost înstrăinat către dl L Adrian bunul imobilul înscris în C.F. X cu nr. 102003, compus din teren și construcții, prețul fiind stabilit la valoarea de X6 lei, fără TVA.

În contabilitatea societății la 30.06.2015 valorile înregistrate pentru aceste bunuri imobile sunt: teren în valoare de X7 lei și construcție în valoare de X8 lei. De asemenea, potrivit valorii la care aceste bunuri au fost evaluate la publicarea în B.P.I. nr. 13700/07.08.2015 a activității lichidatorului privind valorificarea bunurilor debitoarei, și anume: „casă și teren de 825 mp situat în X str. De Mijloc nr. 50 V piață X9 EUR echivalent X10 LEI din care teren X11 Eur echivalent X12 LEI”.

Astfel, organele de control au constatat că terenul a fost evaluat la o valoare mai mare decât cea a construcției aferente, iar societatea a aplicat în mod eronat scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Titlului VII pct. 55 alin. (1) lit. b) din HG 1/2016, pentru această operațiune existând obligația colectării TVA, prin aplicarea cotei standard de 19%.

În conformitate cu prevederile art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VII pct. 36 lit. b) din HG nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a determinat taxa pe valoarea adăugată prin procedeele sutei micșorate, considerând TVA inclusă în prețul stabilit prin contract, de X6 lei, și astfel calculând că valoarea taxei este de X13 lei (bază impozabilă în sumă de X14 lei).

3. În baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 127/08.02.2018, emis de B.N.P. D Flavia, a fost înstrăinat pentru dl L Adrian bunul imobilul înscris în C.F. X cu nr. 101972, compus din teren. Prețul vânzării convenit în contract este X15 Euro, la care se adaugă TVA de 19% în sumă de X16 Euro, în total suma de X17 lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că operațiunea de livrare a acestui bun imobil constituit din teren, situat în intravilanul mun. X str. De Mijloc nr. 52, este exceptată de la scutirea de TVA potrivit prevederilor art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru această operațiune existând obligația colectării TVA în sumă de X18 lei (X19 lei bază impozabilă), prin aplicarea cotei standard de 19%.

Organele de control au mai reținut că, în calitate de persoana impozabilă al cărei cod de TVA a fost anulat, pentru livrările de bunuri realizate după anularea înregistrării în scopuri de TVA, S.C. X S.R.L.- în faliment este obligată la plata taxei pe valoare adăugată, potrivit prevederilor art. 11 alin. (8) și art. 307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și avea obligația să depună la organul fiscal decontul special de taxă prevăzut la art.324 alin. (10) din același act normativ, în care să declare taxa colectată care trebuie plătită la bugetul de stat.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 11 alin. (8), art. 307 alin. (1) și ale art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

[...]

**(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323.**

**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. 324 Decontul special de taxă și alte declarații**

[...]

**(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:**

**a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;”**

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA sunt supuse obligației de plată a taxei colectate, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada în care nu deține cod valid de TVA. Totodată, persoanele respective trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri efectuate, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv trebuie să declare taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.

Din documentele la dosar se reține că în perioada verificată SC X SRL- în faliment a vândut din patrimoniul propriu, în procedura de lichidare a activului debitoarei, imobilele înscrise în C.F. X cu nr. 117641, nr. 102003 și nr. 101972.

Din analiza contractelor încheiate pentru două dintre imobile mai sus menționate, respectiv imobilul înscris în C.F. X cu nr. 117641, compus din teren și construcții și imobilul înscris în C.F. X cu nr. 101972, compus din teren, se constată că în acestea se menționează că asupra prețului convenit între părți se percepe TVA, valoarea TVA fiind încasată integral, cu toate acestea reprezentantul societății nu a depus la organul fiscal decontul special de taxă prevăzut la art. 324 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior citat, și nu a achitat la bugetul de stat taxa colectată și încasată. De altfel, așa cum se reține în documentele întocmite de către echipa de inspecție fiscală, nici în exercițiile financiare 2017 și 2018 când au avut loc tranzacțiile, și nici în perioada ianuarie 2019-iunie 2021, societatea nu a depus la organul fiscal nicio declarație privind impozite/taxe contribuții, nu a declarat nicio obligație de plată în contul TVA.

**A) Referitor la imobilul înscris în C.F. X cu nr. 117641**, din documentele la dosar se reține că prin Contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 988/15.05.2018 la notar public Horatiu M și P Manuela Ada, încheiat între SC X SRL- în faliment în calitate de vânzătoare, prin lichidator judiciar SC B SPRL și SC B SRL în calitate de cumpărătoare, vânzătoarea vinde „*imobilul situat în mun. X, str. Lungă nr. 115, jud. X, înscris în CF nr. 117641 a localității X (nr. C.F. vechi 27627, nr. cadastral vechi 8180, nr. topografic 250/2,249), constituit din teren, având categoria de folosință altele în suprafață de 980 mp (suprafața din CF pe hârtie 980,28 mp), identificat la A1 cu nr. cadastral 117641 și casă de piatră cu două apartamente, identificată la A.1.1 cu nr. cadastral 117641- C1.*

[...]  
*Prețul stabilit în baza procesului- verbal de adjudecare licitație nr. 45/02.02.2018 este de X20 euro (la care se adaugă TVA de X21 EUR), preț care s-a achitat integral de către cumpărătoare anterior semnării prezentului înscris, în echivalent lei la cursul BNR valabil în ziua efectuării plăților, respectiv suma de X3 lei.”*

Totodată, petenta prin lichidator judiciar SC B SRL, a emis către S.C. B S.R.L. factura seria COSAT0001/15.05.2018, în valoare totală de X3 lei, din care baza impozabilă X4 lei și TVA X2 lei, având ca obiect „*Imobil situat în mun. X, str. Lungă nr. 115, constituit din teren în suprafață 980 mp identificat la A1 cu nr. cadastral 117641 și Casă de piatră cu 2 apartamente, identificată la A.1.1 cu nr. cadastral 117641-C1 înscris în Cartea Funciară nr. 117641 X sub nr. Topografic 250/2, 249*”, respectiv „*teren*” cu valoare de X5 lei și „*Casă de piatră cu 2 apartamente*” cu valoare de X6 lei, valori pentru care s-a calculat TVA.

Se reține deci că în speță operațiunea de livrare bun imobil constituit din teren și casă de piatră cu două apartamente, reprezintă o livrare a unui **corp funciar unic**, format din terenul în suprafață totală de 980 mp și casă de piatră cu două apartamente, situate în intravilanul mun. X str. Lungă nr. 115 , având același număr cadastral, înscrise în CF X cu nr. 117641, pentru care valoarea terenului este mai mare decât valoarea construcției, operațiune fiind exceptată de la scutirea de TVA prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului VII pct. 55 alin. (1) lit. b) din HG nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare. Astfel, se reține că în mod corect petenta a înscris TVA în factura COSAT0001/15.05.2018 emisă pentru clientul S.C. B S.R.L. și a încasat TVA de la cumpărătorul S.C. B S.R.L., dar aceasta s-a sustras de la obligația de a declara taxa colectată la organul fiscal de administrare.

În drept, la art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut că sunt operațiuni scutite:

**„art. 292 Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități**

[...]

**(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;"

iar la punctul 55 alin. (1) din Normele date în aplicare, aprobate prin HG nr. 1/2016, se explicitează că:

„55. (1) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

[...]

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

(6) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”

Din documentele la dosar reiese că S.C. B S.R.L. a achitat valoarea imobilului în baza ordinelor de plată din data de 01.02.2018, pentru suma de X22 lei, reprezentând „Garanție licitație X23 lei +TVA Imobil Casă și Teren, BV Lungă 115”, respectiv din data de 13.02.2018, pentru suma de X24 lei, reprezentând „CF PV Adjudecare 45/02.02/2018 X25 eur +TVA x 4.6534 lei, Lungă 115”, astfel valoarea TVA fiind în totalitate încasată de SC X SRL la data de 13.02.2018. De asemenea, este important de reținut că SC B SRL și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de X2 lei înscrisă în factura COSAT0001/15.05.2018, prin decontul de taxă depus pentru luna iunie 2018, unde este declarată la rândul 32. **Regularizări taxă dedusă.**

Or, societatea vânzătoare nu a depus la organul fiscal decontul special de taxă prevăzut la art. 324 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prin care să declare taxa în sumă de X2 lei colectată în baza facturii nr. COSAT0001/15.05.2018 și nu a achitat la bugetul de stat taxa colectată și încasată până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei, așa cum prevede Codul fiscal.

În contestația formulată lichidatorul judiciar B S.P.R.L. precizează că a achiat prin transfer bancar din contul său, la data de 18.08.2021, în timpul inspecției, suma de X2 lei reprezentând „Taxă pe active”. Cu toate acestea organul de soluționare reține că raportat la prevederile art. 93 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că:

„art. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

În condițiile în care TVA datorată nu a fost declarată de contribuabil, organele de control în mod legal au stabilit prin decizia de impunere contestată TVA suplimentară în sumă de X2 lei.

Drept urmare, organul de soluționare nu poate reține afirmația petentei că „suma de X2 lei a fost virată cu OP 43/18.08.2021 și nu ar trebui să se regăsească în decizia de impunere contestată”, aceasta fiind eronată, deoarece prin achitare s-a stins suma datorată și nedeclarată organului fiscal, stabilită suplimentar prin decizia de impunere.

Având în vedere cele anterior precizate, obligația suplimentară privind TVA în sumă de X2 lei se reține ca legal stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X/14.09.2021, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B) Referitor la imobilul înscris în C.F. X cu nr. 101972, compus din teren, din documentele la dosar se reține că prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 127/08.02.2017 la BNP D Elena Flavia, încheiat între SC X SRL- în faliment în calitate de vânzătoare, prin lichidator judiciar SC B SRL și L Adrian în calitate de cumpărător, vânzătoarea vinde cumpărătorului „întregul drept de proprietate asupra terenului situat în mun. X, jud. X, înscris în Cartea Funciară nr. 101972 (nr. C.F. vechi 40670) a localității X la A.1. cu cad. 101972 (nr. cad vechi 7179, nr. top 1260/1/1-1262/1/2/-1262/2/1)- teren categoria de folosință „altele” cu destinația de gradină în suprafață de 800 mp conform extrasului de Carte Funciară nr. 15310/05.02.2018 eliberat de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară X- Biroul de Carte Funciară X”.

Prețul vânzării convenit în contract este „echivalentul în lei al sumei de X15 [...] Euro la care se adaugă TVA de 19% în sumă de X16 [...] Euro, în total suma de X26[...] Euro (cu TVA de 19 % inclus) respectiv de X17 lei”, fiind consemnat în contract faptul că acest preț a fost achitat integral de către cumpărătoare din surse proprii, prin depunere/transfer bancar în contul nr. RO86BPOS08006454618RON3R deschis pe numele lichidatorului judiciar al vânzătoarei în faliment la Bancpost S.A astfel:

- echivalentul în lei al sumei de X27 [...] EURO (cu TVA de 19 % inclus), respectiv X28 lei reprezentând garanție de participare la licitație, anterior semnării contractului, respectiv la data de 19.01.2018, conform Ordinului de încasare din data de 19.01.2018 [...];

- echivalentul în lei al sumei de X29 [...] EURO (cu TVA de 19 % inclus), respectiv X30 lei, anterior semnării contractului, la data de 07.02.2018.

Societatea nu a depus la organul fiscal decontul special de taxă prevăzut la art. 324 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prin care să declare taxa colectată în sumă de X18 lei (X31 lei încasată în 19.01.2018+ X32 lei încasată în 07.02.2018) și nu a achitat la bugetul de stat taxa colectată și încasată până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei, așa cum prevede Codul fiscal.

Referitor la TVA în sumă de X18 lei, deși afirmă că obiectul contestației îl constituie întreaga sumă stabilită suplimentar de către echipa de control, prin contestația formulată petenta nu motivează în niciun fel de ce nu ar datora TVA colectată și încasată de la clientul L Adrian în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 127/08.02.2017 la BNP D Elena Flavia.

Se reține că în Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 127/08.02.2017 se precizează că „subsemnatele părți contractante, prin lichidator judiciar, respectiv personal, declarăm că terenul obiect al prezentului contract de vânzare-cumpărare este situat în intravilanul mun. X, jud. X, conform certificatului de urbanism nr. 3408/27.12.2017 eliberat de Primăria Municipiului X, jud. X.”, iar în certificatul de urbanism nr. 3408/27.12.2017 la care se face referire în contract este menționat că terenul înstrăinat în speță se află în intravilanul mun. X, „destinația conform PUZ la data prezentei: ZIR 8- zonă de locuințe și funcțiuni complementare cu max. P+2”. De asemenea, prin acest Certificat „se solicită: Construire imobil de locuințe colective, împrejmuire și organizare șantier”, fiind fără tăgadă caracterul constructibil al terenului la data vânzării, fapt pentru care în cauză nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, anterior citate.

Drept urmare, operațiunea de vânzare a terenului înscris în C.F. X cu nr. 101972, care a făcut obiectul Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 127/08.02.2017 la BNP D Elena Flavia, este o operațiune în sfera TVA, pentru care petenta avea obligația colectării, declarării și plății TVA la bugetul de stat. De altfel, așa cum am arătat anterior, petenta a taxat operațiunea la vânzare, dar s-a sustras de la obligația declarării și plății taxei în sumă de X18 lei încasate de la cumpărătorul terenului, dl L Adrian.



Având în vedere cele anterior precizate, obligația suplimentară privind TVA în sumă de X18 lei se reține ca legal stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X/14.09.2021, contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

C) Referitor la imobilul înscris în C.F. X cu nr. 102003, compus din teren și construcții, din documentele la dosar se reține că prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 87/10.02.2017 la BNP D Elena Flavia, încheiat între SC X SRL- în faliment în calitate de vânzătoare, prin lichidator judiciar SC B SRL și L Adrian în calitate de cumpărător, vânzătoarea vinde cumpărătorului „*întregul drept de proprietate asupra imobilului situat în mun. X str. De Mijloc nr. 50 jud X, înscris în Cartea Funciară nr. 102003 (nr. CF vechi 25161) a localității X la A1 cu nr. top. 1260/2, 1261/2, 1262/1/2- teren în suprafață totală de 825 mp, compus din: teren grădină în suprafață de 497 mp (nr. top 1260/2), teren curți construcții în suprafață de 130 mp (nr. top. 1261/2) și teren curți construcții în suprafață de 198 mp (nr. top. 1262/1/2) și la A1.1. cu nr. cad C1, nr. top. 1261/2, 1262/1/2- construcții de locuințe cu destinația casă de piatră, conform extrasului de Carte Funciară nr. 8206/31.01.2017*”.

Se reține deci că operațiunea de livrare bun imobil constituit din teren și casă de piatră, reprezintă o livrare a unui **corp funciar unic**, format din terenul în suprafață totală de 825 mp (grădină 497 mp, curți construcții 130 mp, curți construcții 198 mp) și casă de piatră, situate în intravilanul mun. X str. De Mijloc nr. 50 , având același număr cadastral, înscrise în CF X cu nr. 102003.

În conținutul contractului de vânzare cumpărare s-a consemnat, cu privire la preț, că este de „X6,38 lei [...] fără TVA, care s-a achitat de către cumpărător integral din surse proprii, anterior semnării prezentului act, respectiv la data de 01.02.2017, prin transfer bancar”, iar „Cu privire la TVA , având în vedere că imobilul este o clădire veche, iar terenul este aferent clădirii, se aplică prevederile art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul Fiscal, respectiv că sunt scutite de taxe, astfel de livrări (construcții sau părți de construcții și terenurile pe care sunt construite”.

În ceea ce privește prevederile art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, în cazul acestei vânzări, așa cum au reținut organele de control, acestea nu sunt aplicabile deoarece legiuitorul a distins la punctul 55 alin. (1) din Normele date în aplicarea Legii nr. 227/2015, aprobate prin HG nr. 1/2016, că atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral, construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare.

Or, în speță, valoarea terenului construibil este mai mare decât valoarea clădirii, așa cum reiese din documentele la dosar, respectiv în contabilitatea societății la 30.06.2015 valorile înregistrate pentru aceste bunuri imobile sunt: teren în valoare de X7 lei și construcție în valoare de X8 lei. De asemenea, bunurile au fost **evaluate** la publicarea în B.P.I. nr. 13700/07.08.2015 a activității lichidatorului privind valorificarea bunurilor debitoarei valoarea evaluată a acestora fiind: „*casă și teren de 825 mp situat în X str. De Mijloc nr. 50 V piață X9 EUR echivalent X10 LEI din care teren X11 Eur echivalent X12 LEI*”. Rezultă că valoarea evaluată a terenului este mai mare decât cea a construcției aferente, fapt pentru care în mod legal au stabilit organele de control că în conformitate cu dispozițiile punctului 55 alin. (1) din Normele date în aplicarea Legii nr. 227/2015, aprobate prin HG nr. 1/2016, „construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare”.

Cât privește regimul terenului, acesta fiind un teren construibil, nu îi sunt aplicabile dispozițiile art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în mod eronat a reținut petenta că deoarece imobilul este o clădire veche, iar terenul este aferent clădirii, se aplică scutirea de TVA,

legiuitorul dispunând expres că dacă valoarea de evaluare a terenului este mai mare decât valoarea clădirii, indiferent de vechimea acesteia, atunci construcția va urma regimul terenului pe care este edificată.

În fapt, în extrasul de carte funciară nr. 8206/31.01.2017, la care se face referire în contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 87/10.02.2017, se precizează „TEREN intravilan” astfel că acest teren este construibil potrivit definiției pentru „intravilanul localității” din anexa 2 a Legii nr. 50/1991/R privind autorizarea executării lucrărilor de construcții:

**„Intravilanul localității**

*Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.”*

De altfel, chiar faptul că pe acest teren este edificată o „construcție”, demonstrează caracterul construibil al acestuia, astfel că pentru această operațiune petenta avea obligația colectării TVA, livrarea bunului imobil descris anterior reprezentând o operațiune impozabilă potrivit prevederilor art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispune:

**„art. 268 Operațiuni impozabile**

*(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”*

Aspectul precizat de reprezentantul societății în susținerea contestației, respectiv că s-a consultat cu diverși experți contabili, avocați, notari și alți lichidatori privind aspectele TVA și toate persoanele au considerat că în cazul vânzării imobilului din str. De Mijloc nr. 50, format din casă de piatră cu o vechime de peste 80 ani și teren în suprafață totală de 825 mp, format din 3 topuri distincte, nu se facturează TVA, nu poate fi reținut de către organul de soluționare, în condițiile în care petenta nu a prezentat opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, așa cum este prevăzut la art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

**„art. 6 Exercițarea 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. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același*

*contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”*

Organul de soluționare nu poate reține afirmația petentei că la data vânzării activele imobiliare erau neconstruibile, nu exista certificat de urbanism pentru acest imobil, și că ulterior Primăria X a schimbat regimul terenurilor, deoarece petenta nu a prezentat niciun înscris care să probeze ca acest imobil a fost „în istoric” un teren neconstruibil, pentru care a fost schimbată destinația ulterior vânzării către dl L Adrian.

În fapt, se reține că în Certificatul de urbanism nr. 3408/27.12.2017 anexat la dosar, Primăria Municipiului X precizează „În temeiul reglementărilor Documentației de urbanism(...), faza PUZ, aprobată prin Hotărârea Consiliului Județean/Local X nr. 797 din 2009”. Prin această Hotărâre, care privește avizarea documentației „PUZ Zona istorică Xul Vechi” și „PUZ- Zona de rezervație de arhitectură Cetate X” beneficiar Primăria X, a fost aprobată documentația PUZ cu o perioadă de valabilitate de 5 ani, prelungită prin HCL nr. 656/2014 și prin HCL nr. 676/04.10.2019, astfel că regimul de construire, tipul construcțiilor și procentul de ocupare a terenului era deja aprobat în 2009 și putea fi cunoscut la data vânzării-cumpărării, în 2017.

De asemenea, se reține că potrivit Certificatului de urbanism nr. 3408/27.12.2017 eliberat de Primăria Municipiului X, ca urmare a cererii adresate de L Adrian, pentru imobilul teren și/sau construcții situat în jud. X, localitatea X, str. De Mijloc nr. 50 identificat prin CF 102003 top 1260/2, 1261/1, 1262/1/2, s-au certificat următoarele:

„1. Regimul juridic: imobilul se află situat în intravilan [...]

2. Regimul economic:

- Folosința actuală: casă de piatră și teren de 1.625 mp;

- Destinația conform PUZ [...] - zonă de locuințe și funcțiuni complementare cu max. P+2;

3. Regim Tehnic: Se solicită: Construire imobil de locuințe colective, înprejmuire și organizare de șantier [...]

Aceste informații confirmă că, în conformitate cu PUZ-ul aprobat în 2009, la data livrării, terenul situat în intravilanul mun. X, având destinația conform acestui PUZ de „zonă de locuințe”, era construibil și deoarece era evaluat la o valoare mai mare decât cea a construcției situată pe acesta, operațiunea nu era scutită de TVA. Faptul că la data contractului de vânzare-cumpărare nu exista încă un certificat de urbanism, nu presupune că activele imobiliare nu erau construibile, cum consideră petenta, emiterea certificatului de urbanism neputând fi considerată ca marcând momentul în care terenul devine construibil, în condițiile în care certificatul de urbanism vine doar să precizeze regimul juridic și regimul tehnic al imobilului, care deci existau anterior solicitării de eliberare a certificatului.

Având în vedere cele anterior precizate, obligația suplimentară privind TVA în sumă de X13 lei se reține ca legal stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X/14.09.2021, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Organul de soluționare reține că determinarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X13 lei s-a efectuat de către echipa de control prin procedeul sutei micșorate, suma totală încasată fiind considerată ca incluzând TVA, X6 lei valoare contract= X14 lei bază impozabilă+ X13 lei TVA, fiind respectate prevederile art. 286 alin. (1) lit. b) și ale art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu Titlul VII pct. 36 lit. b) din HG nr. 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„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:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor

ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

**art. 291 Cotele**

*(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:*

*[...]*

*b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”*

HG nr. 1/2016

*„36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:*

*[...]*

*b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 20x 100/120 în cazul cotei standard și 19x 100/119 începând cu data de 1 ianuarie 2017, 9x 100/109 sau 5x 100/105 în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:*

- 1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;*
- 2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;*
- 3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;”*

**În speță, se mai reține că societatea a încasat de la dl L Adrian taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei tranzacții și nu poate fi vorba despre plata acestei taxe de către cumpărător, beneficiarul bunului, cum solicită petenta, pe de o parte taxa fiind deja încasată de la acesta la data semnării contractului, iar pe de altă parte SC X SRL, în calitate de persoana impozabilă care a efectuat livrări de bunuri imobile, fiind persoana obligată la plata taxei, conform prevederilor art. 307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.**

În motivarea contestației petenta afirmă în mod eronat că „din analiza istoricului cărții funciare am văzut că nici tranzacția anterioară prin care X a cumpărat imobilul din str. De Mijloc nr. 50 nu a fost cu TVA”, în fapt pentru tranzacția prin care SC X SRL a achiziționat de la SC Z SRL acest imobil fiind aplicate măsurile de simplificare (taxarea inversă), prevăzute la art. 160<sup>1</sup> alin. (1), alin. (2) lit. b) și c) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul tranzacției (2006). Petenta confundă scutirea de TVA cu regimul taxării inverse, în condițiile în care taxarea inversă este mecanismul prin care operațiunile de livrare- achiziție între persoane înregistrate în scopuri de TVA, sunt taxate cu cota standard de TVA, fără a se face plata taxei între părți, cumpărătorul obligat la plata taxei trebuind să înscrie în jurnalele de TVA și să declare în deconturi TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată.

În ceea ce privește afirmația petentei, cu referire la încadrarea în drept a deficiențelor, că echipa de control a făcut trimiteri la un număr mare de articole și reglementări din Codul fiscal, dar a precizat că plata TVA este o apreciere a organului de control și nu o certitudine cu încadrare strictă în art., paragraf etc, aceasta nu poate fi reținută de către organul de soluționare având în vedere că pe tot parcursul prezentării deficiențelor, organul de control a făcut trimitere exactă la dispoziții legale, cu precizarea articolului, paragrafului și a actului normativ în baza căruia au fost stabilite bazele impozabile suplimentare, actul administrativ conținând explicit motivarea în drept a deficiențelor constatate.

Referitor la precizarea din contestație că „Lichidatorul judiciar în toată acțiunea desfășurată, s-a străduit să respecte toate procedurile legale privind activitatea de valorificare a activelor debitorului în cauză.”, organul de soluționare reține că vânzarea bunurilor din averea debitorului, cu respectarea prevederilor legale, este o obligație a lichidatorului judiciar reglementată prin prevederile art. 64 lit. i) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu se poate invoca doar o „strădanie” în respectarea procedurilor, acestea fiind imperativ impuse prin lege, în sarcina lichidatorului desemnat și nu au relevanță în abordarea fiscală corespunzătoare.

Respectarea de către lichidator a procedurilor legale, nu trebuie limitată doar la procedurile impuse prin legislația specifică insolvenței, în activitatea sa de gestionare a patrimoniului și lichidare a activului debitoarei fiind obligatoriu ca acesta să respecte și procedurile de ordin contabil și fiscal. Respectarea obligațiilor impuse prin legea specifică, nu îl absolvă pe lichidator de nerespectarea prevederilor legale de ordin contabil și fiscal și nu poate modifica tratamentul fiscal al tranzacțiilor cu bunuri imobile analizate în speță.

Totodată, faptul că sumele încasate au fost prezentate creditorilor și judecătorului sindic, fără a fi contestate, NU are nicio relevanță în cauza fiscală, deoarece nici creditorii și nici judecătorul sindic nu sunt răspunzători de corectitudinea tratamentului contabil și fiscal aplicat tranzacțiilor derulate în activitatea de lichidare a activului debitoarei SC X SRL- în faliment.

În fapt, fiind desemnat să gestioneze patrimoniul și să lichideze activul debitoarei SC X SRL- în faliment, lichidatorului B SPRL îi revine și obligația de a răspunde pentru organizarea și conducerea contabilității debitoarei, potrivit prevederilor art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991/R cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Art. 10. (1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.”**

În mod implicit, lichidatorul este răspunzător și de aplicarea tratamentului fiscal asupra operațiunilor generate de activitatea de lichidare a activului debitoarei, care trebuiesc înregistrate în contabilitate și declarate corespunzător la organul fiscal.

Prin afirmația lichidatorului judiciar din adresa înregistrată la A.J.F.P X sub nr. 5881/19.11.2021, că „în practica insolvenței, bilanțul final al lichidării trebuie să cuprindă sumele datorate aferente TVA încasate și viramentul se efectuează la sfârșitul procedurii, după întocmirea raportului final”, acesta arată încă o dată că nu a înțeles că îi revine obligația de a declara la bugetul general consolidat toate sumele reprezentând TVA, generate de vânzările de bunuri efectuate în activitatea de lichidare a activului debitoarei, indiferent de termenul de întocmire a bilanțului de lichidare.

Lichidatorul nu a avut rolul unui intermediar în aceste tranzacții, cum afirmă reprezentantul acestuia, ci a avut calitate de reprezentant legal al SC X SRL- în faliment, iar organul de inspecție fiscală nu a stabilit TVA de plată în sarcina B SPRL, așa cum în mod eronat susține petenta, acesta nefiind subiect al raportului juridic fiscal în relația organ de inspecție fiscală- SC X SRL- în faliment. În speță, inspecția fiscală s-a efectuat la SC X SRL- în faliment, iar prin Decizia de impune contestată au fost stabilite obligații suplimentare reprezentând TVA în sarcina acestui contribuabil, NU în sarcina B SPRL.

Considerând cele menționate anterior la punctele A)-C), documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**„11.1. 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;

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

**contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în sumă de X33 lei și ca nemotivată pentru TVA în sumă de X18 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## D E C I D E:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.09.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X33 lei, reprezentând TVA.**

**2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/14.09.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma de X18 lei, reprezentând TVA.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.