

DECIZIA NR. 2324/2018
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. 27083/2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 4009/2017, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 27083/2017, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/729/2007, având domiciliul fiscal în mun. X, str. 13 Decembrie, nr. 78, sc. C, ap. 1, cam. 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice X sub nr. 45517/2017, 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/31.07.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017 și **are ca obiect suma totală de A lei** compusă din impozit pe profit în sumă de I lei și TVA în sumă de T lei.

Contestația a fost depusă în termenul 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 comunicării sub semnătură a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2017*, respectiv data de **07.08.2017** și data înregistrării contestației la registratura A.J.F.P. X, respectiv data de **11.09.2017**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin IPURL, reprezentată prin asociat coordonator C Simona-Olga, în calitate de lichidator judiciar al S.C. X S.R.L.- în faliment, numită prin Încheierea Camerei de Consiliu a Tribunalului X pronunțată în data de 27.04.2017 și prezintă în original semnătura asociatului coordonator.

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 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin lichidator judiciar.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 45517/2017, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.07.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017, solicitând anularea acesteia cu privire la suma totală de A lei, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

1) Referitor la suma de I lei stabilită ca impozit pe profit suplimentar de organul de control, societatea precizează că în declarația 101 pe anul 2011 (anexată la contestație), a fost declarată la 31.12.2011 o pierdere contabilă de X4 lei și o pierdere fiscală de X3 lei. Petenta susține că diferența din reevaluare de X5 lei este cea care diminuează pierderea fiscală și se regăsește pe rândul 34 - Alte cheltuieli nedeductibile fiscal din declarația 101, astfel că societatea a înregistrat în mod corect cheltuiala ca fiind nedeductibilă fiscal iar prin decizia emisă urmare a inspecției, organul de control a dublat influența diferențelor din reevaluare asupra rezultatului exercițiului.

2) Referitor la TVA suplimentară în sumă de T lei

a) În ceea ce privește TVA în sumă de T1 lei

Societatea susține că în fapt, KM nu a cumpărat decât un singur apartament cu cota

de 5% de la X SRL, respectiv apartamentul nr. 10, explicând că operațiunea a început la data de 30.12.2013, când în baza contractului de vânzare- cumpărare 3314 autentificat la BNP ID s-a vândut apartamentul nr. 6, ocazie cu care d-ra KM a declarat pe proprie răspundere că nu a mai achiziționat altă locuință cu TVA de 5%.

Petenta menționează că ulterior vânzării, s-a constatat că în mod eronat s-au înscris în contract datele de identificare ale apartamentului nr. 6, apartament care la data tranzacției nu mai era în proprietatea firmei, fiind executat silit prin executor judecătoresc KO, care a emis factura nr. 5273118/01.03.2013, fapt pentru care apartamentul nr. 6 nu mai putea să facă obiectul vânzării de către X SRL la 30.12.2013, el fiind înstrăinat în urmă cu 8 luni.

Societatea susține că din acest motiv, la data de 27.06.2014 s-a procedat la corectarea erorii materiale, fapt care nu a avut influență fiscală, fiind întocmită la același birou notarial convenția de declarare nulă a contractului inițial de vânzare-cumpărare pe motiv de „eroare materială”. Totodată, la aceeași dată, a fost întocmit contractul de vânzare-cumpărare nr. 1702 având ca obiect apartamentul nr. 10, la același preț și cu aceeași cotă de TVA 5%, fără a se mai solicita o nouă declarație de 5%. Drept urmare, contestatara consideră că nu au fost încălcate prevederile art. 140 alin. 2¹ din Legea 571/2003 conform căruia o persoană nu poate achiziționa decât o singură locuință cu cota de 5%.

b) În ceea ce privește TVA în sumă de T2 lei

Societatea afirmă că, deși a pus la dispoziția organelor de control raportul de evaluare întocmit de evaluatorul autorizat ANEVAR CM, care a avut ca obiectiv determinarea valorii de piață a bunurilor care au făcut obiectul evaluării (terenuri, investiții în curs și utilaj -post Trafo în curs de execuție), acesta nu a fost luat în considerare, organul de control procedând la evaluarea activelor care au făcut obiectul vânzării după o metodă care nu are bază legală și care nu respectă principiile evaluării/principiile standardelor internaționale de evaluare.

Astfel, petenta consideră că baza legală invocată de inspectorii fiscali pentru majorarea veniturilor cu suma de X1 lei, respectiv art. 6, art. 7, art. 14 și art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu este incidentă în speță și că organul de control nu poate nesocoti un document legal și nu are dreptul și nici competența de a stabili în mod arbitrar valori ale terenurilor.

În ceea ce privește evaluarea efectuată la comanda Camerei notarilor publici pentru anul 2015, contestatara precizează că trebuie avut în vedere scopul pentru care a fost executată și limitele utilizării ei, prețurile fiind orientative și fiind utilizate de cabinetele notarilor publici ca valori minime în stabilirea onorariilor.

c) În ceea ce privește TVA în sumă de T3 lei

Referitor la debitarea conturilor de investiții în curs fără preluarea sumelor în conturile de produse finite sau în conturile de venituri, în prezentarea situației de fapt societatea precizează că începând cu anul 2005 contul 331- „Produse în curs de execuție” a cumulat toate costurile realizării investiției imobiliare, constând în activități de achiziții de terenuri și edificarea a trei blocuri de locuințe, investiție finalizată la finele anului 2009. Societatea a vândut imobilele și terenurile neutilizate în perioada 2009-2015, astfel că la 31.12.2015, conform balanței de verificare mai deținea în proprietate 1.609 mp de teren aferent parcărilor nevalorificate.

În dezvoltarea motivelor de fapt societatea mai precizează următoarele:

- pe măsura valorificării apartamentelor, s-a realizat și descărcarea gestiunii de investițiile în curs, la nivelul costurilor estimate, care nu au fost corelate întotdeauna cu cheltuielile efective înregistrate în contul 331;
- la data de 31.12.2011, se stornează suma de X2 lei ca și sumă înregistrată eronat în categoria investițiilor în curs. Această sumă reprezintă costul de administrare a investițiilor finalizate, care se regăsește atât în bilanț cât și în declarația 101 la 31.12.2011, în care se înregistrează ca pierdere fiscală suma de X3 lei, sumă care include în proporție de 99% cheltuielile care face obiectul stornării;
- La data de 31.03.2015, se descarcă gestiunea (contul 331) pentru investițiile care au făcut obiectul vânzărilor conform contractului de vânzare- cumpărare nr. 494/ 31.03.2015. Având în vedere că după această tranzacție, în patrimoniul societății se

mai afla doar 1.609 mp de teren, astfel că toate costurile înregistrate în contul 331 au fost închise și reflectate în rezultatul financiar.

Petenta susține că pentru colectarea acestor cheltuieli există documentele de înregistrare (facturi, state de plată), iar pentru descărcarea lor, documentele justificative sunt reprezentate de contractele de vânzare- cumpărare și facturile de vânzare, faptul că la închiderea lor nu s-a făcut trecerea prin contul 345 „produse finite” nefiind relevantă din punct de vedere fiscal.

Societatea mai menționează că o parte din cheltuielile incriminate este reprezentată de salariile achitate, care nu sunt purtătoare de TVA.

În încheiere, reprezentantul societății consideră că organul de control prin constatările sale a dublat în mod nejustificat aceeași consecință, pe care o prezintă inițial ca TVA suplimentar și ulterior ca ajustare.

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/31.07.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe profit în sumă totală de I lei pentru perioada 01.10.2011- 31.12.2011 și TVA în sumă de T lei, perioada verificată fiind 01.12.2011-01.04.2015.

Totodată, prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-BV 296/31.07.2017, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016, a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă totală de B lei. Menționăm că prin contestația formulată, societatea nu s-a îndreptat și împotriva acestei decizii.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că SC X SRL, care are ca obiect principal de activitate declarat „Dezvoltare (promovare) imobiliară”- CAEN 4110, a realizat un complex rezidențial în orașul Z, strada Qului TH nr. 51, compus din trei blocuri de locuințe cu structura P+3E+M, compuse fiecare din 6 garsoniere, 6 apartamente cu două camere, 2 apartamente cu trei camere și 2 apartamente cu patru camere.

Pentru efectuarea investiției, societatea a deținut Certificatul de urbanism nr. 71/13.03.2007, eliberat de Primăria Orașului Z și Autorizația de construire nr. 122/24.07.2007.

Investiția a fost finalizată în octombrie 2009, societatea depunând la Primăria Z Declarația Fiscală pentru stabilirea impozitului/taxei pe clădiri în cazul contribuabililor persoane juridice- rectificativă sub nr. 17173/16.11.2009, prin care sunt înregistrate în vederea impunerii cu impozitul pe clădiri Blocul A, având valoarea de înregistrare în contabilitate de B1 lei, Blocul B, având valoarea de înregistrare în contabilitate de B2 lei și Blocul C având valoarea de înregistrare în contabilitate de B3 lei.

Ca urmare a constatărilor efectuate în timpul inspecției fiscale parțiale care s-a desfășurat în perioada 29.06.2017-20.07.2017, echipa de control a stabilit aferent perioadei 01.01.2012- 31.12.2016 cheltuieli nedeductibile în sumă totală de B4 lei și venituri suplimentare în sumă de X1 lei. Din total bază impozabilă suplimentară, societatea se îndreaptă doar împotriva sumei de X5 lei stabilită suplimentar pentru anul 2011, pentru care s-a determinat un impozit pe profit în sumă de I lei.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2017, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

1) Referitor la diminuarea valorii activelor în baza Raportului de evaluare întocmit de SC MT SRL X, cu suma de X3 lei

Organele de control precizează că la data de 01.10.2011, societatea mai avea în patrimoniu, conform Balanței de verificare încheiată la 30.09.2011, apartamente în valoare totală de B5 lei, înregistrate în contul 345- „Produse finite”, analitice distincte pentru fiecare

apartament.

În luna decembrie 2011, operatorul economic înregistrează o diminuare a valorii contabile a apartamentelor aflate în patrimoniul, cu suma de X3 lei, în baza Raportului de evaluare întocmit de către MT SRL X, reprezentată de către inginer PV și ec. PS.

Prin raportul menționat, au fost evaluate la data de 31.12.2011, în baza comenzii din 10.01.2012 următoarele apartamente: bloc A: ap. nr. 2, bloc B: ap. nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, bloc C: ap. 5, 7, 10, 13, 14, rezultând o diminuare a valorii acestora cu valori cuprinse între 607 lei și 49.094 lei (între 0,3474% și 15,2469%) motivația invocată de către evaluator fiind uzura fizică funcțională.

În cuprinsul raportului se menționează scopul evaluării ca fiind „stabilirea valorii tehnice pentru baza de impozitare la 31.12.2011” precum și faptul că modul de estimare a depreciilor s-a făcut prin metoda comparațiilor, dar nu sunt prezentate argumentele care au stat la baza stabilirii valorii reevaluate prin metoda comparării prețurilor, nu sunt menționate referințe asupra valorii de comparare a activului subiect cu active identice sau similare, ale căror prețuri se cunosc, în conformitate cu prevederile punctelor 23-25 din HG 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, echipa de inspecție fiscală constată că pentru cheltuielile cu diferențele negative din reevaluare, în valoare cumulată de X3 lei, operatorul economic nu a prezentat documente justificative relevante prin care să probeze modul de stabilire al acestor depreciere, în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale HG 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a constatat la 31.12.2011 cheltuieli nedeductibile în sumă de X3 lei, reprezentând cheltuieli cu deprecierea activelor înregistrate în baza unor documente care nu au calitatea de documente justificative și a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de I lei [(X3 lei-X3 lei pierderea fiscală declarată pentru anul 2011)x16%].

2) Referitor la aplicarea eronată a cotei reduse de TVA având ca și consecință colectarea unei taxe suplimentare în sumă de T1 lei

Echipa de inspecție fiscală a constatat că în luna decembrie 2013 d-ra KM, identificată prin CNP X, a achiziționat cu cota redusă de TVA de 5% apartamentul nr. 6 din blocul B, conform contractului de vânzare- cumpărare încheiat în data de 30.12.2013, autentificat sub nr. 3314 de către Societatea Profesională Notarială „I”. Prețul imobilului a fost de B6 lei (din care TVA în sumă de T4 lei), X SRL întocmind factura nr. 0000066 din 30.12.2013.

Contractul de vânzare cumpărare menționat anterior s-a înscris la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Z sub nr. 182 din data de 07.01.2014.

Totodată echipa de inspecție fiscală constată că d-ra KM, CNP X, achiziționează cu aceeași cota redusă de 5 % apartamentul nr. 10, din blocul B, conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 27.06.2014, autentificat sub nr. 1702 de către Societatea Profesională Notarială „I” la prețul de B6 lei (din care TVA în sumă de T4 lei). Contractul de vânzare- cumpărare menționat anterior a fost înscris la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Z sub nr. 14159 din data de: 02.07.2014.

Pentru clarificarea situației, au fost solicitate explicații scrise de la reprezentantul societății, iar în răspunsul formulat, d-na C Simona asociat coordonator al lichidatorului IPURL, afirmă că în luna iunie 2014 s-a îndreptat o eroare materială și că transferul efectiv al dreptului de proprietate asupra apartamentului 10 din blocul B s-a efectuat la 31.12.2013, dată la care cumpărătorul a dat declarația prevăzută de art. 140 alin (2¹) din Legea 571/2003.

Având în vedere că d-ra KM, la data achiziționării apartamentului nr. 10, din blocul B era deja proprietara de șase luni a apartamentului nr. 6 din blocul B, (dreptul de proprietate fiind înscris în cartea funciară), că nu a fost prezentată declarația pe propria răspundere a d-rei KM, autentificată notarial, la data de 27.06.2014 (data certificării tranzacționării

apartamentului 10 din blocul B) iar X SRL nu emite factura și nici nu stornează factura nr. 0000066 din 30.12.2013, organele de control au concluzionat că pentru înstrăinarea apartamentului nr. 10 trebuia să se aplice cota de 24%.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a colectat suplimentar TVA în sumă de T1 lei, reprezentând diferența dintre aplicarea cotei reduse a TVA în locul cotei standard asupra valorii de vânzare a apartamentului nr. 10 din blocul B.

3) Referitor la subevaluarea prețului de comercializare a terenurilor vândute către persoane fizice asociații și creditori în luna martie 2015, având ca și consecință colectarea unei taxe suplimentare în sumă de T2 lei

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 494 din 31.03.2015, de către Societatea Profesională Notarială C Dan-loan și C Liliana-Silvia, în luna martie 2015 SC X SRL a înstrăinat suprafețe de teren însumând 14.425,3041 mp, d-lui ZO și în suprafață totală de 6.443,7732 mp (deținută în cote egale) asociaților creditori DI, CNP X, GI CNP X și FER CNP X.

Conform Jurnalului de vânzări aferent perioadei 01.12.2011-31.03.2015 pus la dispoziție de către societatea CONT SRL, valoarea veniturilor înregistrate de către X SRL din valorificarea acestor suprafețe de teren a fost de B7,28 lei, iar TVA aferentă colectată a fost de T5 lei, astfel:

- suprafața de 14.425,3041 mp a fost evaluată la valoarea de B8,18 lei, respectiv X,008 lei/mp;
- suprafața de 6.443,7732 mp a fost evaluată la valoarea de B9,10 lei, respectiv X,1434 lei/mp.

Echipa de control constată că prin Raportul de evaluare (din 26.02.2015) s-a apreciat că prețul unui mp de teren evaluat este de 2 euro/mp, fără a se face o diferențiere între loturile mari, cu suprafețe plane, ușor construibile, cu utilitățile la limita proprietății, și loturile mai mici, greu vandabile, care nu ar fi construibile decât în urma unui proces de comasare, și fără a face precizări privind construcțiile deja existente pe aceste terenuri cum ar fi parcuri amenajate, drumuri de acces, spațiu verde amenajat, așa cum reiese din evidența contabilă și extrasele de carte funciară. Totodată, ajustările aduse de către evaluator au fost aplicate celui mai mic preț al activelor comparate, în urma aplicării ajustări ajungându-se la aprecierea potrivit căreia prețul unui mp de teren evaluat este de 2 euro/mp, fără a se face nicio diferențiere după criteriile enumerate mai sus.

Deoarece organele de inspecție au considerat că aceste tranzacții au fost subevaluate, în baza prevederilor art. 6, art. 7, art. 14 și ale art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au reîntregit veniturile cu suma suplimentară de X1,19 lei. Aceștia au estimat pentru terenurile neconstruite dar construibile fără utilități un preț de 9 Euro/mp, pentru terenurilor agricole situate intravilan cu suprafața între 1.000 mp și 3.000 mp un preț de 5 euro mp și valoarea terenului agricol intravilan cu suprafața până în 1.000 mp ca fiind egală cu valoarea terenului neconstruit dar constructibil fără utilități, având ca referință Ghidului cu valorile minime de piață ale proprietăților imobiliare pentru județele X și Y, întocmit pentru anul 2015 de către Camera Notarilor Publici din X.

Aferent acestor venituri pentru luna martie 2015 a fost determinată TVA colectată suplimentară în valoare de T2 lei, în conformitate cu prevederile art. 126 alin (1), lit. a), art. 134 alin. (1) și (2), art. 134¹ alin. (1) și (2) lit. a), art. 137 alin. (1) lit. a) și e), art. 140 alin. (1) și (3) din Legea 571 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4) Referitor la debitarea conturilor de „Investiții în curs” fără preluarea sumelor în conturile de „Produse finite” sau în conturile de venituri

Conform Balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2011, SC X S.R.L. deținea în patrimoniu „Produse în curs de execuție”, înregistrate în contul 331 în valoare de B10,87 lei reprezentând:

- 331.1 „Investiție bloc 1+2+3”, în valoare de B11,41 lei

- 331.2 „Investiție stație de epurare”, în valoare de B12,41 lei
- 331.3 „Investiție post trafo”, în valoare de B13,07 lei
- 331.4 „Investiție amenajare parcare”, în valoare de B14,34 lei
- 331.6 „Investiție în curs”, în valoare de B15,64 lei.

În urma verificărilor, inspectorii fiscali constată că, în conformitate cu documentele prezentate în timpul inspecției fiscale parțiale (balanța de verificare încheiată la data de 31.03.2015, fișele conturilor analitice 331), la 31.03.2015 societatea a înregistrat următoarele operațiuni:

711 = 331.1	B11,41 lei
711 = 331.2	B12,41 lei
711 = 331.4	B14,34 lei
711 = 331.6	B15,64 lei

și în data de 30.09.2015, înregistrează operațiunea 711 = 331.3 cu suma de B13,07 lei, cu explicația „Investiție în curs”, dar nu a prezentat la control documente justificative și nici informații privind operațiunile reflectate în aceste înregistrări.

Conform explicațiilor scrise date de d-na C Simona, în calitate de reprezentant al lichidatorului judiciar IPURL, sumele înregistrate în creditul conturilor 331 ar reprezenta descărcarea din gestiune a investițiilor efectuate, în baza Raportului de evaluare întocmit de către evaluatorul CM la data de 26.02.2015 și a contractului de vânzare- cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015 de BNP C Dan Ioan.

Echipa de inspecție face precizarea că în raportul de evaluare invocat de către d-na C Simona, au fost evaluate doar stația de epurare evidențiată în contul 331.2 „Investiție stație de epurare” și postul trafo, evidențiat în contul 331.3 „Investiție post trafo”, nu și celelalte investiții în curs. Aceștia constată că la pag. 13 din raport, evaluatorul înscrie faptul că Stația de epurare este în curs de execuție și că a fost făcută de către proprietarul terenului (evaluatorul nu prezintă modul de determinare a valorii reevaluate de B16 lei cu TVA) și referitor la „post trafo și transformator de 1.000 kW” precizează faptul că acest post era destinat să fie folosit pentru eventualele construcții care s-ar fi edificat pe parcelele de teren și că nu este conectat la rețeaua electrică a localității. Evaluatorul stabilește pentru postul trafo un preț reevaluat de piață de B17 lei cu TVA, față de valoarea de realizare contabilizată în contul 331.3 „Post trafo”, de B13,07 lei.

Organele de control au constatat că cele două comparabile selectate de către evaluator (prezentate în raportul de evaluare) nu erau similare cu activul evaluat, în sensul că acesta din urmă era construit pe o fundație de 50 cm, peste care era construit un soclu de 50 cm, dimensiunea construcției fiind de 2,40 m (lățimea)x 3,6 m (lungimea)x 2.5 m (înălțimea) cu pereți din celule modulare din aluminiu și cu acoperiș din același material.

Despre investițiile în curs înregistrate în conturile 331.1 „Investiție bloc 1+2+3”, 331.4 „Investiție amenajare parcare”, 331.6 „Investiție în curs” în valoare cumulată de B18,39 lei nu se face nicio mențiune în raportul de evaluare încheiat de către d-na CM la 26.02.2015 și nici în Contractul de vânzare- cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015 de către BNP C Dan-Ioan.

Având în vedere cele mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală a apreciat că pentru scăderea din gestiune a investițiilor aflate în curs (înregistrate în soldul conturilor 331) operatorul economic nu deține documente justificative relevante și că în conformitate cu prevederile art. 149 alin (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. b), alin. (4) lit. d), alin. (5) lit. c) și alin. 5¹, din Legea. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile punctelor 54 alin. (2), alin. (3), alin. (5), alin. (6), alin. (8) și alin. (12) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta avea obligația ajustării negative a TVA dedusă pe parcursul efectuării investițiilor, în valoare de T3 lei.

În urma verificărilor efectuate s-a stabilit TVA suplimentară în sumă totală de T lei, (T1 lei+ T2 lei+ T3 lei).

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele

prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect în sarcina societății obligația de plată a impozitului pe profit, în condițiile în care acestea au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente anului 2011 cu suma de X3 lei reprezentând diminuarea valorii produselor finite din gestiune stabilită prin reevaluare, iar societatea susține că la determinarea rezultatului anului 2011 a tratat și declarat ea însăși această sumă ca și cheltuieli nedeductibile ale perioadei.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în luna decembrie 2011, operatorul economic a înregistrat o diminuare a valorii contabile a apartamentelor aflate în patrimoniu, cu suma de X3 lei, în baza Raportului de evaluare întocmit de către MT SRL x, reprezentată de către inginer PV și ec. PS.

Prin raportul menționat, au fost evaluate la data de 31.12.2011, în baza comenzii din 10.01.2012, următoarele apartamente: bloc A: ap. nr. 2, bloc B: ap. nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, bloc C: ap. 5, 7, 10, 13, 14, rezultând o diminuare a valorii acestora cu valori cuprinse între 607 lei și 49.094 lei (între 0,3474% și 15,2469%) motivația invocată de către evaluator fiind uzura fizică funcțională.

Deoarece în cuprinsul raportului se menționează scopul evaluării ca fiind „stabilirea valorii tehnice pentru baza de impozitare la 31.12.2011” iar modul de estimare a deprecierilor s-a făcut prin metoda comparațiilor dar nu sunt prezentate argumentele care au stat la baza stabilirii valorii reevaluate prin metoda comparării prețurilor, nu sunt menționate referințe asupra valorii de comparare a activului subiect cu active identice sau similare, ale căror prețuri se cunosc, în conformitate cu prevederile punctelor 23-25 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală constată că pentru cheltuielile cu diferențele negative din reevaluare, în valoare cumulată de X3 lei, operatorul economic nu a prezentat documente justificative relevante prin care să probeze modul de stabilire al acestor deprecieri, motiv pentru care determină la 31.12.2011 cheltuieli nedeductibile suplimentare în sumă de X3 lei, reprezentând cheltuieli cu deprecierea activelor înregistrate în baza unor documente care nu au calitatea de documente justificative și a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de 1 lei [(X3 lei- X5 lei pierderea fiscală declarată pentru anul 2011)x 16%].

În contestația formulată societatea precizează că în Declarația 101 întocmită pentru 2011 (anexată la contestație), a fost declarată la 31.12.2011 o pierdere contabilă de X4 lei și o pierdere fiscală de X3 lei. Petenta susține că diferența din reevaluare de X3 lei este cea care diminuează pierderea fiscală și se regăsește pe rândul 34 - Alte cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel că societatea a înregistrat ea însăși cheltuiala ca fiind nedeductibilă fiscal.

Din analiza dosarului contestației, organul de soluționare reține că prin declarația tip 101 depusă pentru anul 2011, înregistrată la organul fiscal cu nr. PDF-1234567890123-620011620-2012/23.03.2012, societatea a declarat pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de X3 lei, obținută prin diminuarea pierderii contabile, în sumă de X4 lei cu următoarele:

- cheltuielilor de protocol care depășesc limita prevăzută de lege x lei;
- dobânzi/amenzi datorate către autoritățile române și străine x lei;
- alte cheltuieli nedeductibile X3 lei;

la rezultatul obținut pentru anul de raportare adăugându-se pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, de B19 lei (-X4+X +X+ X3- B19 lei= X5 lei).

Deoarece prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 4009/2017, anexat la dosarul contestației, echipa de control nu s-a pronunțat cu privire la susținerile

contestatarei în speță, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă s-a verificat modul de determinare a pierderii fiscale declarată de societate pentru anul 2011, prin adresa nr. 27083/2018, s-a solicitat organului emitent punctul de vedere cu privire la motivațiile societății și documentele anexate la contestație.

Prin adresa nr. 1638/2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 4320/2018, organele de control au precizat că în timpul inspecției fiscale au solicitat atât verbal cât și în scris, prin Notificarea 1/17.07.2017, prezentarea Registrului de evidență fiscală pentru a se putea stabili cu certitudine că în sumele înscrise în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2011 la rândul 34- „Alte cheltuieli nedeductibile fiscal” sunt incluse cheltuielile privind diminuarea valorii activelor înregistrate în baza Raportului de evaluare întocmit de MT SRL. Inspectorii fiscali precizează că operatorul economic nu a prezentat acest registru nici în timpul inspecției fiscale și nici anexat la contestație.

Contrar celor susținute de echipa de control, la dosarul contestației se află anexată adresa nr. 137/2017, întocmită de SC X SRL referitor la notificarea din 17.07.2017, în care lichidatorul judiciar precizează că anexează „3. Registrul de evidență fiscală pe ani, pentru perioada 2011-2016, însoțit de balanțele de verificare a conturilor de venituri și cheltuieli”. Se reține că la dosar nu se regăsesc documente care să ateste că deși acest registru a fost enumerat în adresa 137/2017, el nu a fost pus la dispoziția organelor de control, motiv pentru care, cu adresa nr. 27083/2018, organul de soluționare a solicitat reprezentantului legal al societății să transmită copii după registrul de evidență fiscală pentru anul 2011.

La data de 22.02.2018, IPURL, lichidatorul judiciar al SC X SRL, a transmis copie conformă cu originalul după registrul de evidență fiscală întocmit în format electronic din care rezultă că din total sume înregistrate în contul 711 urmare a ieșirilor de produse finite, suma de X3 lei a fost încadrată la nedeductibilă, această sumă fiind identică cu suma declarată și la rândul 34- „Alte cheltuieli nedeductibile fiscal” din declarația 101 depusă pentru anul 2011. Totodată, societatea a transmis copie după Registrul de evidență fiscală întocmit de mână în care calculele corespund cu cele din formatul electronic, dar nu este înscrisă suma de X3 lei și nici explicații cu privire la această sumă.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Totodată, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, Anexa 9- Instrucțiuni de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04:

„Rândul 34 - se completează cu sumele reprezentând alte cheltuieli nedeductibile, cum sunt:

- depășirile limitelor admisibile, stabilite prin dispozițiile art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor menționate la lit. a), g), h), i);

- cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor menționate la lit. a), b), i) și p);

- alte cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”

Având în vedere prevederile legale incidente în speță și situația descrisă mai sus, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la legalitatea stabilirii suplimentare a sumei de I lei, reprezentând impozit pe profit.

Astfel, se reține că inspectorii fiscali sunt în măsură să examineze starea de fapt, să obțină, să utilizeze toate informațiile și documentele, să constate legalitatea și realitatea

operațiunilor în speță, în raport de prevederile legislației fiscale și să stabilească dacă societatea contestatoare a considerat nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de X3 lei, reprezentând diferențe negative din reevaluare.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)”

De asemenea, art. 113 din același act normativ prevede:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;(...)”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. De asemenea, în scopul efectuării inspecției fiscale organele de inspecție trebuie să verifice concordanța dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și cu informațiile proprii.

Referitor la speța analizată, se reține că în documentele întocmite ca urmare a inspecției fiscale nu se regăsesc informații privind natura sumelor declarate ca nedeductibile de societate în declarația tip 101 întocmită pentru anul 2011 și nici nu reiese că organele de control au solicitat explicații de la reprezentantul societății cu privire la aceste sume sau cu privire la modul în care a fost încadrată fiscal suma de X3 lei reprezentând diferența din reevaluare.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia cheltuielile în sumă de X3 lei sunt nedeductibile, atât timp cât din documentele de la dosar nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor și nu reiese care este situația de fapt fiscală, aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității și corectitudinii obligațiilor fiscale suplimentare calculate de organele de control în speță.

Drept urmare, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță

fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, cu privire la impozitul pe profit în sumă de 1 lei stabilit suplimentar pentru anul 2011.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor privind natura sumei de X3 lei, declarată de către societate ca și cheltuială nedeductibilă, și care a influențat rezultatul fiscal declarat de aceasta pentru anul 2011, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele/ documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

III.2. Referitor la TVA în sumă de T1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de T1 lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese situația de fapt fiscală.

În fapt, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017, în baza căruia A.J.F.P. X a emis Decizia de impunere nr. F-X/31.07.2017 contestată, organele de control au considerat că societatea a aplicat cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe, în condițiile în care nu erau îndeplinite toate condițiile stabilite la art. 140 alin. (2[^]1) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a constatat că în luna decembrie 2013 SC X SRL a vândut către d-ra KM, identificată prin CNP X, cu cota redusă de TVA de 5%, apartamentul nr. 6 din blocul B, conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 30.12.2013, autentificat sub nr. 3314 de către Societatea Profesională Notarială „I”. Prețul imobilului a fost de B6 lei (din care TVA în sumă de T4 lei), fiind întocmită factura nr. 0000066 din 30.12.2013. Contractul de vânzare-cumpărare menționat anterior s-a înscris la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Z sub nr. 182 din data de 07.01.2014.

Totodată, echipa de inspecție fiscală constată că d-ra KM, CNP X, achiziționează cu aceeași cota redusă de 5 % apartamentul nr. 10, din blocul B, conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat în data de 27.06.2014, autentificat sub nr. 1702 de către Societatea Profesională Notarială „I” la prețul de B6 lei (din care TVA în sumă de T4 lei).

Contractul de vânzare- cumpărare 1702 a fost înscris la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Z sub nr. 14159 din data de: 02.07.2014.

Pentru clarificarea situației, au fost solicitate explicații scrise, iar în răspunsul formulat, d-na C Simona, în calitate de reprezentant al lichidatorului IPURL, afirmă că în luna iunie 2014 s-a îndreptat o eroare materială și că transferul efectiv al dreptului de proprietate asupra apartamentului 10 din blocul B s-a efectuat la 31.12.2013, dată la care cumpărătorul a dat declarația prevăzută de art. 140 alin (2¹) din Legea 571/2003.

Deoarece societatea nu a prezentat declarația pe propria răspundere a d-rei KA, autentificată notarial la data de 27.06.2014 (data certificării tranzacționării apartamentului 10 din blocul B) iar X SRL nu emite factura și nici nu stornează factura nr. 0000066 din 30.12.2013, organele de control au concluzionat că pentru înstrăinarea apartamentului nr. 10 trebuia să se aplice cota de 24%.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a colectat suplimentar TVA în sumă de T1 lei, reprezentând diferența dintre aplicarea cotei reduse a TVA în locul cotei standard asupra valorii de vânzare a apartamentului nr. 10 din blocul B.

În drept, conform dispozițiilor art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin. 7 - 10 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

Codul fiscal:

“Art. 140 Cotele

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

[...]

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

Norme metodologice

“23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24x100/124 în cazul cotei standard și 9x100/109 sau 5x100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

[...]

(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

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

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării** bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite **la data livrării**.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că se aplică TVA în cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția ca **înainte sau în momentul livrării** bunului imobil, cumpărătorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, o (câte o) declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că soțul sau soția nu a deținut și nici nu deține, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

În contestația depusă, societatea susține că în fapt, KM nu a cumpărat decât un singur apartament cu cota de 5% de la X SRL, respectiv apartamentul nr. 10, explicând că operațiunea a început la data de 30.12.2013, când în baza contractului de vânzare-cumpărare 3314 autenticat la BNP ID s-a vândut apartamentul nr. 6, ocazie cu care d-ra KM a declarat pe proprie răspundere că nu a mai achiziționat altă locuință cu TVA de 5%.

Petenta menționează că, ulterior vânzării, s-a constatat că în mod eronat s-au înscris în contract datele de identificare ale apartamentului nr. 6, apartament care la data tranzacției nu mai era în proprietatea firmei, fiind executat silit prin executor judecătoresc KO, care a emis factura nr. 5273118/01.03.2013, fapt pentru care apartamentul nr. 6 nu mai putea să facă obiectul vânzării de către X SRL la 30.12.2013, el fiind înstrăinat în urmă cu 8 luni.

Din acest motiv, la data de 27.06.2014, s-a procedat la corectarea eroarii materiale,

fiind întocmită la același birou notarial convenția de declarare nulă a contractului inițial de vânzare-cumpărare pe motiv de „eroare asupra identității obiectului prestație”.

Petenta anexează la contestație duplicat după Convenția autenticată sub nr. 1701/27.06.2014 de către Societatea Profesională Notarială „I”, prin care în baza prevederilor art. 1246 alin. 3 din Legea Nr. 287/2009/R privind Codul civil, conform căruia:

„art. 1246 Nulitatea

(3) *Dacă prin lege nu se prevede altfel, nulitatea contractului poate fi constatată sau declarată prin acordul părților.*”

contractul autenticat sub nr. 3314/30.12.2013 la Societatea Profesională Notarială „I” a fost declarat nul pentru eroare asupra identității obiectului prestației conform art. 1207 alin. 2 pct. 2 din același act normativ:

„art. 1207 Eroarea

(1) *Partea care, la momentul încheierii contractului, se afla într-o eroare esențială poate cere anularea acestuia, dacă cealaltă parte știa sau, după caz, trebuia să știe că faptul asupra căruia a purtat eroarea era esențial pentru încheierea contractului.*

(2) *Eroarea este esențială:*

[...]

2. *când poartă asupra identității obiectului prestației sau asupra unei calități a acestuia ori asupra unei alte împrejurări considerate esențiale de către părți în absența căreia contractul nu s-ar fi încheiat;*”

La aceeași dată la care contractul inițial a fost declarat nul, se întocmește contractul de vânzare-cumpărare nr. 1702 având ca obiect apartamentul nr. 10, la același preț și cu aceeași cotă de TVA 5%, societatea precizând că nu s-a mai solicitat cumpărătoarei o nouă declarație.

Din documentele anexate la dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

- conform Convenției autenticată sub nr. 1701/27.06.2014 de către Societatea Profesională Notarială „I”, contractul autenticat sub nr. 3314/30.12.2013 la Societatea Profesională Notarială „I” a fost declarat nul, astfel că, așa cum se precizează și în conținutul acesteia, contractul este considerat a nu fi fost niciodată încheiat. Conform art. 1254 alin. (1) din Codul Civil:

„art. 1254 alin. (1) *Contractul lovit de nulitate absolută sau anulat este considerat a nu fi fost niciodată încheiat.*”

Drept urmare, din documentele aflate la dosar nu rezultă că d-ra KM ar mai fi achiziționat o locuință cu cota de 5%, astfel ca să fie necesar să se aplice cota de 24% la dobândirea celui de-al doilea imobil, cum susține echipa de control;

- prevederile Codului fiscal antecitate precizează că declarația pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2[^]1) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, trebuie dată **înainte sau în momentul livrării** bunului imobil, iar la dosar se regăsește declarația dată de KM la data de 30.12.2013. Astfel, organele de control nu justifică de ce era necesară o declarație întocmită la data de 27.06.2014 când a fost întocmit contractul autenticat sub nr. 1702/27.06.2014;

- deși în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei contestate, echipa de control precizează că „pentru înstrăinarea apartamentului nr. 10 nu emite factură și nici nu stornează factura 66/30.12.2013 în valoare de B6 lei, din care TVA în sumă de T4 lei”, totuși echipa consideră că au fost vândute d-rei Kovacs două apartamente dar nu stabilesc bază impozabilă suplimentară. Totodată, la stabilirea taxei colectate suplimentare aceasta ține cont de TVA în sumă de T4 lei colectată la data emiterii facturii (30.12.2013), suma fiind determinată astfel: $[(B6 \text{ lei preț contract} - T4 \text{ lei TVA } 5\%) \times 24\% - T4]$. După colectarea TVA rezultă o valoare totală de B20 lei (B6 lei înscrisă în contract ca fiind prețul imobilului inclusiv TVA+ T1 lei TVA colectată suplimentar), nefiind aplicate prevederile punctului 23 alin. (2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, citat anterior, conform căruia prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație;

- Din documentele la dosar nu reiese de ce organele de control au ținut cont la stabilirea TVA colectată pentru apartamentul 10 de suma de T4 lei, colectată în baza facturii 66/30.12.2013, admitând astfel că este aferentă apartamentului 10 și nu apartamentului 6, și de ce nu s-a considerat TVA ca fiind inclus în prețul de B6 lei, conform Deciziei Comisiei fiscale centrale (din cadrul MFP) nr. 6/2014;

- Conform registrului jurnal pentru luna decembrie 2013, anexat la dosarul contestației, în la data de 31.12.2013 a fost descărcat din gestiune apartamentul nr. 10 din blocul B;

- în extrasul de Carte funciară pus la dispoziția organelor de control de către Biroul de Cadastru și proprietate imobiliară Z pentru apartamentul 6 este precizat că în baza actului notarial 1701/27.06.2014 emis de BNP ID Florentina „se restabilește situația anterioară de CF în favoarea celei de la B2” unde proprietar era SC X SRL, fapt care confirmă anularea contractului de achiziție 3314/30.12.2013.

Date fiind cele menționate anterior, organul de soluționare reține că din documentele aflate la dosar nu reiese care este situația de fapt fiscală, acesta aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității și corectitudinii stabilirii suplimentar de plată a TVA în sumă de T1 lei.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 7 (...)

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte. (...)”

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

S-a reținut că, în speță, se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt în raport de toate documentele societății, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a cotei de TVA aplicabilă în speță.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestației nu poate stabili cu certitudine care este situația de fapt fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, cu privire la TVA în sumă de T1 lei colectată suplimentar.

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea cotei reduse de 5% la vânzarea de imobile către KM, precum și a tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele/documentele aduse de societate în susținerea cauzei.

III.3. Referitor la TVA în sumă de T2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA suplimentară stabilită prin reconsiderarea prețului de vânzare a terenurilor, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată

stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

În fapt, organele de control precizează că în conformitate cu datele din Balanța de verificare încheiată la 31.12.2011, societatea deținea în patrimoniu terenuri în valoare de B21 lei, înregistrate în următoarele conturi:

2111.10	„Teren arabil 1.552 mp Cornea 27.11.07” în valoare de
2111.11	„Teren 1.552 mp Balca 21.12.07” în valoare de
2111.12	„Teren 2.716 mp Bos Octavia 23.01.08” în valoare de
2111.13	„Anghel 1.249 mp + 303 mp” în valoare de
2111.14	„Teren Tampa 1.267 mp” în valoare de
2111.151	„Drum acces 781,42 mp aferent bloc 1+2+3” în valoare de
2111.152	„Teren spațiu verde 1.638 mp” în valoare de
2111.153	„Teren stație epurare 253 mp”, în valoare de
2111.154	„Teren parcare aferent bloc”, în valoare de
2111.155	„Teren drum acces neutilizat 1.563,08 mp”, în valoare de
2111.156	„Teren parcare neutilizat 1.066,50 mp”, în valoare de
2111.157	„Teren post trafo 16 mp”, în valoare de
2111.158	„Teren alipit- teren neutilizat 9.432 mp”, în valoare de
2111.159	„Teren baza construcției bloc 1-401 mp”, în valoare de
2111.160	„Teren baza construcției bloc 2-396 mp”, în valoare de
2111.161	„Teren baza construcției bloc 3- 396 mp”, în valoare de
2111.8	„Teren 1.552 mp Grindean-Letcab 16.04”, în valoare de

În baza extraselor de carte funciară, puse la dispoziție de către Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Z, organele de control au constatat că prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 494 din 31.03.2015, de către Societatea Profesională Notarială C Dan-loan și C Liliana-Silvia, în luna martie 2015 SC X SRL a înstrăinat suprafețe de teren însumând 14.425,3041 mp, d-lui ZO și în suprafață totală de 6.443,7732 mp (deținută în cote egale) asociaților creditori DI, CNP X, GI CNP X și FER CNP X.

Conform Jurnalului de vânzări aferent perioadei 01.12.2011-31.03.2015 pus la dispoziție de către societatea CONT SRL, valoarea veniturilor înregistrate de către X SRL din valorificarea acestor suprafețe de teren a fost de B7,28 lei, iar TVA aferentă colectată a fost de T5 lei, fiind emise facturile nr. 001 din 31.03.2015 în valoare de B22,89 lei (din care TVA în sumă de T6,79 lei) și nr. 002 din 31.03.2015 în valoare de B23,30 lei (din care TVA în sumă de T7,12 lei).

În facturile emise, la rubrica „Denumire produse/servicii” este înscrisă mențiunea „Teren intravilan conform contract de vânzare- cumpărare încheiere de autentificare nr. 494/31.03.2015”.

Societatea a prezentat Raportul de evaluare întocmit de către evaluator CM, întocmit la data de 26.02.2015, conform căruia au fost supuse evaluării următoarele imobile situate în Tohanul Nou:

1) Terenuri în suprafață totală de 18.293 mp:

- CF11205; CAD3229 în suprafață de 5.378 mp, constructibil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF11206; CAD3230 în suprafață de 3.991 mp, constructibil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF10578; CAD2751 în suprafață de 1.552 mp, arabil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF9865; CAD2305 în suprafață de 1.552 mp, arabil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF9725; CAD2091, în suprafață de 2716 mp, arabil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF9424; CAD1891, în suprafață de 1.552 mp, arabil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF8976; CAD1057/1/2-(CAD1392), în suprafață de 1.267 mp, arabil, cf. mențiunilor din cartea funciară;
- CF 8977; CAD1057/1/3-(CAD1423), în suprafață de 285 mp, fânață, cf. mențiunilor din cartea funciară.

2) Construcții în curs de execuție:

- CF 11608; CAD 3092, în suprafață de 253 mp- stație de epurare;

- Post Trafo, cu utilaj de 1.000 KWA.

Scopul declarat al evaluării a fost estimarea valorii de piață a bunurilor imobile în vederea informării asociațiilor societății, proprietara bunurilor.

Conform datelor finale înscrise în raportul de evaluare, pentru parcelele cu suprafețe de peste 3.000 mp prețul estimat este de 3 euro/mp iar pentru celelalte de 2 euro/mp, inclusiv TVA, prețuri la care s-a efectuat vânzarea activelor către asociații creditori.

Din analiza motivațiilor organelor de control pentru care au considerat că prețurile terenurilor au fost subevaluate, și a documentelor aflate la dosarul contestației, se rețin următoarele aspecte:

- În cuprinsul Raportului de evaluare menționat mai sus, sunt descrise activele supuse evaluării ca fiind „nouă parcele de teren, situate pe drumul care duce de la X la Q (DN YF), pe sensul de mers spre Q pe partea stângă, imediat la intrarea în localitatea TH. (...) Accesul la câteva parcele de teren se face pe DN YF acestea fiind delimitate la partea de sud chiar de acest drum, iar patru dintre ele au acces creat de pe parcele învecinate pe un drum care deocamdată este doar în documentele cadastrale.”, deci parte din terenuri au acces la un drum național important;
- Despre terenurile cu nr. CAD3229 și 3230 se precizează că nu au nicio utilitate trasă pe ele, se învecinează la stradă cu o proprietate pe care sunt construite blocuri cu apartamente, situându-se în planul 2 al aliniamentelor față de strada principală de acces, respectiv DN YF, deci sunt relativ aproape de utilități, învecinându-se cu o zonă pe care au fost deja edificate construcții și care este populată. Se mai reține că cele două parcele au dimensiunile de 5.378 mp, respectiv 3.991 mp;
- Terenurile care au latura la DN YF au rețeaua de apă la stradă, pentru electricitate au nevoie de stație TRAFU iar canalizarea nu există;
- În vecinătatea celor două parcele mai mari se află trei parcele cu front stradal la DN YF între 5 și 11 m care trebuiesc alipite pentru a putea fi obținută autorizația de construire;
- Singura parcelă care are rețeaua de gaz metan este cea cu nr. CAD 2305, aflată la limita de proprietate cu terenul pe care se află construite 3 blocuri de locuințe;
- La pag. 11, Capitolul 2 „Prezentarea informațiilor. Reprezentarea zonei”, la subcapitolul „Analiza ofertei competitive”, evaluatorul face următoarele aprecieri: „Proprietățile evaluate, prezintă, particularități privind așezarea în cadrul localității. Astfel proprietățile sunt situate spre periferia localității dar au singurul avantaj ca sunt mai aproape de un drum important, respectiv DN YF, are utilitățile relativ apropiate de limita de proprietate(...) Privind în perspectiva mediată sau imediată acestea sunt mai ușor vandabile și mult mai ușor de folosit pentru a fi construite pe ele o clădire. Am în vedere dimensiunile relativ generoase ale laturilor terenurilor precum și faptul că suprafața în mare parte este plană.” Această afirmație este în contradicție cu cea de la pag. 18 unde precizează că cea mai lată parcelă are doar 10 m lățime;
- La stabilirea valorii de piață evaluatorul face tot felul de ajustări în minus fără justificare. De exemplu în tabelul de la pag. 17 se face ajustarea în minus cu 20% a prețului pentru toate parcelele din eșantion pentru „acces utilități” deși trei dintre ele au acces la toate utilitățile iar una la electricitate, neexistând niciun criteriu de diferențiere în funcție de accesul la utilități;
- la pagina 18 din Raportul de evaluare, alin. 3 și 4, evaluatorul prezintă argumente pentru ajustarea prețului de piață stabilit la cel mai mic nivel al activelor comparate, dintre care: „Evaluatorul a mai avut în vedere faptul că toate parcelele de la vânzare, inclusiv cele supuse evaluării au dimensiuni care nu pot fi încadrate la terenuri construibile”, fără a face referire la suprafața acestora și a le individualiza din totalul activului evaluat și fără a ține cont de particularitățile dimensionale ale fiecăreia;
„La stabilirea valorii de piață a 1 mp de teren s-a avut în vedere și faptul că utilitățile se află la distanțe considerabile de parcelele evaluate”, aspect care intră în contradicție cu afirmațiile făcute de evaluator în descrierea activului supus evaluării potrivit cărora utilitățile sunt relativ aproape de linia de proprietate, terenurile care au latura la DN YF au rețeaua de apă la stradă iar parcela cu nr. CAD 2305 are rețeaua de gaz metan;
- Prin raportul de evaluare nu se face o diferențiere între loturile mari, cu suprafețe plane,

ușor construibile, cu utilitățile la limita proprietății, și loturile mai mici, greu vandabile, care nu ar fi construibile decât în urma unui proces de comasare și nu se fac precizări privind construcțiile deja existente pe acestea cum ar fi parcuri amenajate, drumuri de acces, spațiu verde amenajat, așa cum reiese din evidenta contabilă și extrasele de carte funciară.

- La pagina 3 din raportul de evaluare se precizează că valoarea este valabilă numai pentru destinația precizată în raport adică „estimarea valorii de piață a bunurilor imobile în vederea informării asociațiilor societății, proprietara bunurilor” și nu de stabilire a prețului de piață la care acestea ar putea fi valorificate. Totodată, la pagina 7 se precizează că valorile estimate în raport se aplică întregii proprietăți și că orice divizare sau distribuire pe interese fracționare va invalida valoarea estimată, ori în speță terenurile nu au fost vândute ca întreg ci au fost împărțite între 4 persoane fizice diferite;
- Chiar dacă la data evaluării o parte din terenuri au fost considerate fânețe sau terenuri arabile, conform contractului de vânzare- cumpărare, toate aceste parcelele (cele cu dimensiunea între 285 și 2.716 mp-6 buc.) erau deja incluse în intravilan, conform adeverințelor nr. 4012, 4013, 4014, 4015, 4016 și 4017 eliberate la data de 31.03.2015 de Primăria orașului Z. Astfel se reține caracterul de intravilan al suprafeței de 8.924 mp;
- între prețul de achiziție al acestor terenuri, (care la data achiziției erau terenuri arabile), cuprins între 98,56 lei/mp (22,28 euro mp) și 168,654 lei/mp (38,11 Euro/mp), și prețul de vânzare cuprins între 2-3 euro/mp, sunt diferențe considerabile, reducerile de preț fiind între 80% și 90%, și nu poate fi justificată doar de căderea pieței imobiliare cauzată de criza economică.

Totodată, se constată că pe lângă terenurile evaluate prin Raportul de evaluare întocmit la data de 26.02.2015 de către evaluator CM, prin contractul de vânzare- cumpărare au fost înstrăinate și alte bunuri imobile, respectiv:

- 79 de parcele de 13,5 mp fiecare (1.066, 5 mp) și 1 parcelă de 27 mp, referitor la care în contract se specifică „curți construcții”;
 - cota de 52434/100.000 din drum în suprafață de 2.345 mp (1.229,5 mp);
- Se reține că, deși aceste terenuri nu au făcut obiectul Raportului de evaluare întocmit de CM la data de 26.02.2015, în Procesul verbal al AGA încheiat la 20.02.2015, se precizează pentru ele un preț de 2.646 euro, respectiv 5.674 euro, ca fiind prețul dat de evaluatorul autorizat;
- teren în suprafață de 253 mp, precum și stația de epurare în curs de execuție neînscrisă în cf, edificată pe acest teren.

Valoarea totală în euro a contractului 494 este de B24 euro inclusiv TVA, respectiv B25 euro bază impozabilă.

Se reține că, în baza rolului său activ, echipa de inspecție fiscală a efectuat, mai multe documentări între care consulatarea anunțurilor publicitare din perioadă, consultarea Ghidului cu valorile de piață orientative ale proprietăților imobiliare pentru județele X și Covasna, întocmit pentru anii 2014 și 2015 de către Camera Notarilor Publici din X, în urma cărora a constatat că în luna martie 2015 terenurile au fost vândute la un preț subevaluat, către persoane care aveau calitatea de asociați sau persoane fizice afiliate societății, cu consecința diminuării nejustificate a veniturilor obținute.

Având în vedere aceste aspecte, organele de control au procedat la reconsiderarea prețului de vânzare a terenurilor utilizând metoda comparării prețurilor, stabilind venituri suplimentare în valoare de X1,19 lei, constând în diferența dintre valoarea de B26 lei determinată în baza preturilor publicate în Ghidul cu valorile minime de piață ale proprietăților imobiliare pentru județele X și Y, întocmit pentru anul 2015 de către Camera Notarilor Publici din X și valoarea facturată în 31.03.2015 de către X SRL de B7,28 lei.

Aferent acestor venituri, în urma inspecției a fost colectată suplimentar TVA în sumă de T2 lei.

În drept, în speță, organele de control au acționat conform prevederilor art. 6 alin. (1),

art. 7 alin. (3), art. 14 și art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„art. 6 Exercițierea dreptului de apreciere

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

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

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

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

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

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

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;*
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*

- j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Se reține că în speță societatea a comercializat suprafețele de teren persoanelor cu care se află în relație de afiliere, respectiv asociaților DI, CNP X, GI CNP X și FER CNP 2 și d-lui ZO CNPX, fiul d-lui ZYM care deține funcția de reprezentant legal al societății din Cipru care este proprietara a 50% din părțile sociale ale SC X SRL.

În drept, determinarea taxei colectate suplimentar s-a făcut în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1), art. 134 alin. (1) și (2), art. 134² alin. (1) și (2) lit. a), art. 137 alin. (1) lit. e) și ale art 140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 126 **Operațiuni impozabile**

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, 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. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

art. 134 **Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

art. 134² **Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

art. 137 **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;

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145¹ și 147;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147.

art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

coroborat cu prevederile art. 7 pct. 26 din același act normativ care definește prețul de piață ca fiind:

“26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

Se reține că în speță este vorba de vânzări către persoane fizice afiliate astfel că, în conformitate cu prevederile legale antecitate, pentru livrarea de bunuri pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului, baza de impozitare este considerată valoarea de piață atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 145¹ și 147.

Nu poate fi reținută în soluționarea contestației susținerea petentei că „organul de control ... procedează la evaluarea activelor care au făcut obiectul vânzării după o metodă personală, care nu are nici o bază legală”, în drept, în conformitate cu prevederile punctelor 23 și 25 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003:

“23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode: a) metoda comparării prețurilor;

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.”

În acest sens, se reține că în fundamentarea constatărilor, organele de control au avut în vedere atât anunțurile publicitare din aceeași perioadă cât și Ghidul cu valorile minime de piață ale proprietăților imobiliare pentru județele X și Y, întocmit pentru anul 2015 în baza prevederilor art. 77¹ alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora *“ Camerele notarilor publici vor actualiza cel puțin o dată pe an expertizele privind valoarea de circulație a bunurilor imobile, care vor fi comunicate la direcțiile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.”*, valorile stabilite nefiind, așa cum susține petenta, stabilite în mod arbitrar.

Referitor la susținerea societății cum că Ghidul cu valorile minime de piață ale proprietăților imobiliare întocmit pentru Camera notarilor publici conține prețuri orientative și este utilizat de cabinetele notarilor publici ca valori minime în stabilirea onorariilor, se reține că în conformitate cu prevederile art. 55 **Mijloace de probă**, din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/ plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

astfel că, **organele de control în mod legal au folosit ca material în fundamentarea constatărilor un Ghid prevăzut a fi întocmit de legea fiscală și care conține valoarea de circulație a bunurilor imobile, pe județe și zone ale acestora, actualizate anual.**

Având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform 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;” **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/31.07.2017, pentru TVA în sumă totală de T2 lei.**

III.4. Referitor la TVA în sumă de T3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA suplimentară stabilită prin ajustarea TVA aferentă investițiilor în curs descărcate din gestiune, în condițiile în care societatea nu a înregistrat în contrapartidă mijloace fixe, produse finite sau venituri din vânzarea lor, sumele înregistrate în debitul contului 711 fiind preluate în rezultatul contabil al perioadei majorând pierderea înregistrată de societate.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în trim I și în trim III 2015 SC X S.R.L. a descărcat din patrimoniu „Produse în curs de execuție”, înregistrate în contul 331 în valoare totală de B4 lei (B27 lei+ B13 lei) prin creditarea contului 711- „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”, dar nu înregistrează în contrapartidă venituri din vânzarea produselor/lucrări executate. Structura contului 331 pe analiticele care au fost descărcate, se prezintă astfel:

- 331.1 „Investiție bloc 1+2+3”, în valoare de B11,41 lei
- 331.2 „Investiție stație de epurare”, în valoare de B12,41 lei
- 331.3 „Investiție post trafo”, în valoare de B13,07 lei
- 331.4 „Investiție amenajare parcare”, în valoare de B14,34 lei
- 331.6 „Investiție în curs”, în valoare de B15,64 lei.

În explicațiile scrise formulate de d-na C Simona, în calitate de reprezentant al lichidatorului judiciar IPURL, aceasta precizează că prin aceste operații s-a efectuat scădere din gestiune a investițiilor, în baza Raportului de evaluare întocmit de către evaluatorul CM la data de 26.02.2015 și a contractului de vânzare –cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015 de BNP C Dan Ioan.

În urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a apreciat că pentru scăderea din gestiune a investițiilor aflate în curs (înregistrate în soldul conturilor 331) operatorul economic nu deține documente justificative relevante și că în conformitate cu prevederile art. 149 alin (1) lit. a) și d), alin. (2) lit. b), alin. (3) lit. b), alin. (4) lit. d), alin. (5) lit. c) și alin. 5¹, din Legea. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile punctelor 54 alin. (2), alin. (3), alin. (5), alin. (6), alin. (8) și alin. (12) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta avea obligația ajustării negative a TVA dedusă pe parcursul efectuării investițiilor, în valoare de T3 lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 149 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care legiferează că:

„art. 149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana imposibilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) și d), ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării;

(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei imposibile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit.

a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

coroborat cu prevederile punctului 54 alin. (3), alin. (5), alin. (10), alin. (11) și alin. (12) din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că:

„54. (3) În situația în care bunul de capital își încetează existența ca urmare a unei lipse din gestiune, în alte cazuri decât cele prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, se ajustează deducerea inițială a taxei conform prevederilor art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune, altele decât cele prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.

(5) În situația în care în cursul perioadei de ajustare expiră contractul de închiriere, leasing, concesiune sau orice alt tip de contract prin care bunul imobil ori o parte a acestuia a fost pus/pusă la dispoziția altei persoane și bunul de capital este restituit proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, se consideră că bunul de capital constând în

modernizările/transformările efectuate conform alin. (2) își încetează existența în cadrul activității economice a persoanei impozabile care a utilizat bunul respectiv, conform art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Ajustarea deducerii aferente operațiunilor de transformare sau modernizare se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal. Dacă lucrările de modernizare/transformare sunt transferate cu titlu oneros proprietarului sau persoanei care a pus bunul la dispoziție, se aplică prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) pct. 1, respectiv nu se mai efectuează ajustarea taxei.

(10) Ajustarea prevăzută la art. 149 alin. (4) și (5) din Codul fiscal nu se efectuează în situația în care sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) lit. a) și b) din Codul fiscal referitoare la livrarea către sine, precum și în situația în care nu are loc o livrare de bunuri în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (8) din Codul fiscal, cu excepția casării activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. În situația în care casarea activelor corporale fixe care sunt bunuri de capital în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este realizată în conformitate cu prevederile unui act normativ care impune casarea respectivelor active, nu se efectuează ajustarea prevăzută la art. 149 alin. (4) și (5) din Codul fiscal. Demolarea unor construcții, achiziționate împreună cu suprafața de teren pe care au fost edificate, nu determină obligația de ajustare a deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării construcțiilor care au fost demolate, dacă persoana impozabilă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

(11) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, fiind de până la o cincime ori, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei nededuse până la momentul ajustării, și se înscrie în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care apare livrarea sau orice altă operațiune pentru care taxa aferentă bunului de capital este deductibilă. Prevederile prezentului alineat se completează cu cele ale pct. 38 și 39.

(12) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (10). Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează existența în cadrul perioadei de ajustare, cu excepțiile prevăzute la alin. (10)."

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în situația în care bunurile de capital achiziționate construite sau modernizate nu sunt folosite în scopul operațiunilor taxabile, sau își încetează existența, taxa deductibilă aferentă acestora, se ajustează, iar ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține:

1. Petenta nu a prezentat documente justificative pentru descărcarea din gestiune a investițiilor în curs înregistrate pe contul 331 analitice 1-„Investiție bloc 1+2+3” (în valoare de B11,41 lei), 4-„Investiție amenajare parcare” (în valoare de B14,34 lei) și 6-„Investiție în curs” (în valoare de B15,64 lei), în valoare totală de B18 lei.

În ceea ce privește susținerile și documentele învocate de pretentă, din analiza documentelor la dosar se constată că:

- Referitor la motivarea din contestație conform căreia „la data de 31.03.2015 se descarcă gestiunea (contul 331) pentru investițiile care au făcut obiectul vânzărilor conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 494/31.03.2015” și Raportului de evaluare întocmit de către evaluatorul CM la data de 26.02.2015, acestea se constată eronată, având în vedere faptul că despre investițiile în curs înregistrate în contul 331 analitice 1 „Investiție bloc 1-2+3”, 4 „Investiție amenajare parcare” și 6 „Investiție în curs” în valoare cumulată de B18.39 lei, nu se face nicio mențiune nici în raportul de evaluare încheiat de către d-na CM la 26.02.2015 și nici în Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr 494/31.03.2015 de către BNP C Dan Ioan.

- Se reține că terenurile cu suprafața totală de 20.869,3 mp, comercializate prin contractul de vânzare– cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015 de BNP C Dan Ioan, în fapt au fost înregistrate în gestiune în contul 2111-Terenuri, la valoarea de B28 lei, la descărcarea din gestiune fiind înregistrate în contul 6583-„*Cheltuieli cu activele cedate și alte operațiuni de capital*” cheltuieli în sumă totală de B28 lei și fiind înregistrate venituri din vânzarea de „teren intravilan” în sumă de B7 lei;

- Deși susține că pentru aceste cheltuieli există documente de înregistrare și documente de descărcare reprezentate de contractele de vânzare-cumpărare și facturile de vânzare, petenta nu demonstrează că sumele rămase în soldul contului 331 analitice 1, 4 și 6 (valoare totală de B18 lei), descărcate din gestiune în anul 2015, au fost generatoare de venituri impozabile/taxabile, organele de control constatând că acestea nu au fost înscrise în facturile întocmite de către X SRL în luna martie 2015 și nici ulterior acestei date;

- În ceea ce privește argumentul societății că „*având în vedere că după această tranzacție, în patrimoniul societății nu se mai află decât 1.609 mp de teren, era normal ca toate costurile înregistrate în contul 331 să fie închise și reflectate în rezultatul financiar*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că legislația fiscală prevede îndeplinirea anumitor condiții pentru ca TVA și cheltuielile să fie deductibile, iar în conformitate cu prevederile art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

petenta avea obligația să demonstreze că îndeplinește condițiile de formă și de fond pentru deducerea taxei.

- Se constată nefondată susținerea perentei din contestație că organul de control dublează aceeași măsură, pe care o prezintă inițial ca TVA suplimentar și ulterior ca ajustare, având în vedere că terenurile pentru care, așa cum am precizat la punctul III. 3. din prezenta decizie, s-a colectat TVA suplimentară, nu au fost descărcate din gestiune pe seama contului 311-Investiții în curs, pentru care s-a ajustat TVA, ci pe seama contului 2111-Terenuri, unde erau înregistrate, în corespondență cu contul de cheltuieli 6583-„*Cheltuieli cu activele cedate și alte operațiuni de capital*”.

2. Petenta nu justifică descărcarea din gestiune a investițiilor în curs înregistrate pe contul 331 analitic 3-„Investiție post trafo”, care nu se mai regăsește între activele societății, astfel că este corectă interpretarea că bunul de capital și-a încetat existența și era necesară ajustarea taxei deduse inițial.

În ceea ce privește susținerile și documentele invocate de pretentă, din analiza documentelor la dosar se constată că:

- Prin Raportul de evaluare întocmit de către evaluatorul CM la data de 26.02.2015, invocat de reprezentantul societății, Postul trafo a fost evaluat, dar nu a făcut obiectul contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015 de BNP C Dan Ioan iar societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că prin descărcarea acestuia din gestiune au fost înregistrate venituri taxabile/scutite cu drept de deducere;

- Sumele înregistrate ca investiție în curs post trafo și terenul aferent acestui obiectiv

(înregistrat separat în gestiune, în contul 2111-Terenuri analitic 157) nu au fost descărcate din gestiune în luna martie 2015 când a fost încheiat contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015, ci în luna septembrie, iar societatea nu a prezentat niciun document pentru descărcarea acestuia din gestiune;

- Evaluatorul stabilește un preț reevaluat de piață pentru postul trafo de B17 lei cu TVA (valoarea de realizare contabilizată în contul 331.3 "Post trafo" este de B13,07 lei). Echipa de inspecție fiscală a constatat că cele două comparabile selectate de către evaluator (prezentate în raportul de evaluare) nu erau similare cu activul evaluat, în sensul că acesta din urmă era construit pe o fundație de 50 cm peste care era construit un soclu de 50 cm, dimensiunea construcției fiind de 2.40 m (lățimea) x 3.6 m (lungimea) x 2.5 in (înălțimea) cu pereți din celule modulare din aluminiu și cu acoperiș din același material. Se reține totuși că societatea nu a înregistrat deprecierea valorii investiției, aspect care ar fi impus o altă abordare din punct de vedere fiscal, ci scoate efectiv din patrimoniu întreaga investiție, diminuând în contrapartidă veniturile aferente costurilor stocurilor, fără a înregistra venituri din vânzarea bunului imobil;

- Conform raportului de evaluare, postul de transformare nu a fost niciodată pus în funcțiune și nu este legat la rețeaua electrică a localității, astfel că având în vedere faptul că nu mai este înregistrat în activele societății și nici nu a fost valorificat, în mod legal echipa de control a considerat că și-a încetat existența și era necesară ajustarea taxei deduse inițial.

Referitor la precizarea petentei că în contul 311 erau înregistrate și achiziții pentru care nu s-a exercitat inițial dreptul de deducere, respectiv salarii, se reține că în susținere aceasta nu a prezentat niciun document din care să reiasă componența contului 311, și care să probeze afirmația sa, astfel că organul de soluționare nu o poate reține în soluționarea favorabilă a contestației.

Date fiind cele reținute anterior, în speță se constată că în mod legal organele de control au efectuat ajustarea negativă a TVA dedusă la înregistrarea investițiilor în curs contabilizate pe contul 331 analitice 1, 3, 4 și 6 determinând TVA suplimentară de plată în **sumă de T8 lei (B18 lei +B13 lei)x24% lei.**

Referitor la suma de X2 lei stornată din contul 331 în corespondență cu rezultatul reportat la data de 31.12.2011 și referitor la care petenta susține că a fost înregistrată eronat în categoria investițiilor în curs, se constată că nu a generat obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA ajustată, suma de T3 lei fiind calculată doar pentru investițiile în curs în valoare totală de B4 lei descărcate din gestiune pe seama contului 711 în anul 2015.

Având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că *„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform 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;” se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/31.07.2017, pentru TVA în sumă totală de T8 lei***

3. Conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 494/31.03.2015, punctul III, a fost înstrăinat și *„terenul înscris în CF nr. 104032 a localității Z... teren construcții în suprafață de 253 mp, precum și stația de epurare în curs de execuție, neînscrisă în CF, edificată pe terenul înscris mai sus”.*

Se reține, că așa cum am arătat la punctul III.3. din prezenta decizie, la estimarea valorii de piață a bunurilor imobile care au făcut obiectul contractului 494/31.03.2015, organele de control nu au considerat și bunul imobil „stație de epurare”, venitul estimat neincluzând și valoarea de piață a acesteia.

În documentele întocmite, organele de control își motivează constituirea bazei impozabile în sumă de B12,41 lei pe argumentul că stația de epurare nu a fost înscrisă în facturile nr. 002 din 31.03.2015 și nr. 001 din 31.03.2015, în acestea fiind înscrisă la rubrica „Denumire produse/servicii” mențiunea „Teren intravilan conform contract de vânzare cumpărare încheiere de autentificare nr. 494/31.03.2015”.

Din analiza obiectului contractului de vânzare cumpărare autentificat notarial sub nr. 494/31.03.2015, și al prețului prevăzut pentru bunurile imobile înstrăinate, organul de soluționare reține că acesta nu prevede prețul unitar, pe mp, pentru terenurile care fac obiectul său și nici prețul individual pentru stația de epurare, ci doar un preț total care include TVA, de B29 lei, echivalentul a B24 euro. Organele de control sesizează că facturile nr. 002 și nr. 001 din 31.03.2015, nu fac nicio precizare referitor la stația de epurare, dar conform documentelor la dosar acestea au valoarea totală (inclusiv TVA) identică cu prețul stabilit prin contract pentru total bunuri imobile, astfel că deși stația de epurare nu se regăsește înscrisă explicit în facturi, se constată că a fost facturat prețul contractului care are ca obiect și stația de epurare.

Astfel, în cazul stației de epurare nu se poate reține concluzia organelor de control că „X SRL. a preluat în contul de profit și pierderi costurile de realizare a investițiilor în curs fără a înregistra venituri aferente acestor costuri”.

În condițiile în care singura motivație în fapt în cazul ajustării taxei pentru investiția „Stație de epurare” este că nu a fost înscrisă în facturile în baza cărora a fost colectată TVA aferentă contractului 494/31.03.2015, organul de soluționare constată că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Drept urmare, având în vedere prevederile legale incidente în speță și situația descrisă mai sus, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la legalitatea stabilirii suplimentare a sumei de T9 lei (B12 leix24%), reprezentând TVA ajustată aferentă investiției în curs „Stație de epurare”.

În speță se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Se reține că inspectorii fiscali sunt în măsură să examineze starea de fapt, să obțină, să utilizeze toate informațiile și documentele, să constate legalitatea și realitatea operațiunilor în speță, în raport de prevederile legislației fiscale și să stabilească dacă societatea contestatoare trebuia să ajusteze TVA pentru suma de B12,41 lei descărcată din contul 331.2 „Investiție stație de epurare” sau se impunea estimarea bazei de impozitare la valoarea de piață.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se desființa decizia de impunere F-X/31.07.2017, emisă de AJFP X, pentru TVA în sumă de T9 lei.**

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor privind modul de descărcare din gestiune a investiției în curs „Stație de epurare” în valoare de B12 lei, și cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA pe care societatea avea obligația să-l aplice, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere susținerile societății.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2017, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017, **pentru impozitul pe profit în sumă de 1 lei și pentru TVA în sumă de T1+T9 lei**, urmând ca organele competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată 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/31.07.2017, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2017, **pentru TVA în sumă de T10 lei TVA.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și 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.