



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 000/18.03.2020

privind soluționarea contestației formulată de

X

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice V, prin adresa nr.VLG-AIF 000/00.00.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 000/2019, asupra contestației formulată de **X** cu sediul în str.sector 1, B, înregistrată la ONRC sub nr.000, având CUI 000

X contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-VL 000/2019* emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL 000/2019* de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice V, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Totodată, **X** contestă parțial *Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-VL 000/2019* prin care s-a diminuat baza impozabilă stabilită de contribuabil, pe perioada 01.01.2013 – 31.12.2018, cu suma de 000 lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-VL 000/2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-VL 000/2019, respectiv **02.08.2019**, potrivit confirmării de primire poștale anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice V, respectiv **13.09.2019**, unde a fost înregistrată sub nr.45211, 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.

În temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **susținerea orală a contestației**, procedură care a avut loc în data de 2019, fiind întocmit în acest sens *Procesul verbal privind susținerea orală a contestației formulată de X*, aflat în copie la dosarul cauzei.

Potrivit Notei nr. A_SLP 000/2019 aprobată de Președintele A.N.A.F. competența de soluționare a contestației formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr.F-VL 000/2019 a fost delegată către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de X, **numită în continuare X**.

I. Prin contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.F-VL 000/2019 și a Deciziei privind modificarea bazei nr.F-VL 000/2019 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL 000/2019, societatea susține următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

Societatea invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru anul 2013, conform prevederilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu art.16 alin.1, art.91 alin.1 și alin.2, art.23 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală.

B. ASPECTE FOND

Societatea a fost înființată în anul 2008 și este parte a grupului german X, fiind printre cei mai mari antreprenori din domeniul construcțiilor din România. Societatea operează sub cod CAEN principal 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, iar activitatea efectivă a societății este concentrată mai mult în zona de executare a proiectelor imobiliare industriale, cu destinație preponderent comercială.

Astfel, printre proiectele complexe asumate de societate se numără proiectele de dezvoltare a unor magazine de tip hipermarket pentru importanți comercianți cu amănuntul: Y și Y.

Modelul de afaceri al societății presupune subcontractarea lucrărilor efective către societăți terțe specializate, în funcție de necesitățile proiectului în diverse etape. Astfel, X achiziționează serviciile specializate

pentru fiecare etapă a proiectului, costurile subcontractării fiind parte a prețului negociat cu beneficiarii lucrărilor.

În ceea ce privește proiectul Y, în data de 11.12.2013, societatea, în calitate de executant, a încheiat cu Y, în calitate de beneficiar, contractul cu nr. KBE RO , prin care se angaja la construirea unui magazin cu autoservire, la cheie, funcțional, inclusiv spațiile exterioare aferente, racordurile și bransamentele necesare, în B, str., sector 6.

Prețul total al contractului a fost fixat la suma de 000 lei fără TVA, fiind plătit de către Y în mai multe tranșe pe măsura evoluției lucrărilor de construire, fără ca plata acestor tranșe de preț să reprezinte recepția de către beneficiar a lucrărilor parțiale aferente. Potrivit graficului de plăți, plățile urmau a fi făcute de K în 13 rate în cuantum de 5%, 10% sau 15% din valoarea netă a contractului, respectiv în tranșe de 2.752.000 lei, 000 lei sau 8000 lei.

Petenta susține că ulterior începerii lucrărilor s-au încheiat două acte adiționale la contractul nr. KBE RO 000 din 2013, fiecare având drept obiect realizarea de lucrări suplimentare față de cele agreate în contractul semnat inițial, astfel:

- Actul adițional nr. 000/2014, prin care s-au convenit lucrări suplimentare de construire al căror preț a fost fixat la suma de 000 lei (fără TVA);

- Actul adițional nr. 000/2014, prin care s-au convenit lucrări suplimentare de construire al căror preț a fost fixat la suma de 000 lei (fără TVA).

În fapt, societatea a emis către K toate facturile pentru valoarea contractului și a celor două acte adiționale și, în plus față de aceste sume, societatea a mai emis și o factură în valoare de 000 lei, factură care nu a fost însă semnată și acceptată de către client. Emiterea acestei facturi a fost decisă de societate în contextul în care, în urma modificării conceptului tehnic de către Y pe parcursul derulării proiectului, au fost necesare o serie de lucrări suplimentare, executate de societate, care ar fi trebuit să facă obiectul unui al treilea act adițional la contract. Cu toate acestea, negocierile pentru încheierea acestui act adițional nu au fost finalizate cu succes, actul adițional rămânând nesemnat.

În plus față de lucrările aferente acestui act adițional rămas nesemnat, societatea a mai realizat și o serie de alte lucrări suplimentare, al căror cost total s-a ridicat la 000 lei, din care suma de 000 lei reprezintă costul unor lucrări de remediere a unor ineficiențe în execuție pentru anumite repere (ineficiențe datorate lipsei detaliilor din planurile de execuție anexate la contract).

Aceste lucrări suplimentare au fost realizate aşadar parţial la solicitarea expresă a clientului şi parţial ca urmare a unor necesităţi tehnice fără de care proiectul nu ar fi putut fi finalizat. Cu toate acestea, beneficiarul K nu le-a recunoscut şi a refuzat să semneze actele adiţionale care să acopere aceste lucrări.

În fapt, Y nu a achitat integral valoarea lucrărilor prevăzute de contract şi actele adiţionale 1 şi 2, rămânând restante şi în prezent facturile emise pentru ratele 12 şi 13 din contract, la care se adaugă factura de 000 lei emisă în considerarea lucrărilor suplimentare realizate de societate şi neagreate de client printr-un al treilea act adiţional. În acest context, pentru cei 000 lei reprezentând lucrări suplimentare şi faţă de cele cuprinse în actul adiţional nr. 3 pentru care negocierile fuseseră demarate, dar nu şi finalizate, societatea nu a mai procedat la emiterea unei facturi către client, întrucât situaţia de lucrări aferentă nu fusese acceptată de client.

În cadrul acestui proiect, societatea susţine că a procedat la realizarea efectivă, prin resurse proprii, doar a managementului de proiect, în timp ce lucrările de construcţii au fost subcontractate către diferite societăţi de construcţii specializate, în funcţie de stadiul lucrărilor. Din punct de vedere contabil, achiziţiile de lucrări de construcţii de la subcontractori au fost tratate de societate drept cheltuieli integral deductibile la calculul impozitului pe profit, în timp ce valoarea lucrărilor realizate şi nefacturate la client a fost înregistrată ca venit în contrapartidă cu contul 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie”. La finalizarea proiectului (recepţia finală a lucrărilor fiind la data de 24.11.2014) şi până în prezent, în soldul contului 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie” a rămas înregistrată suma de 2.101.113 lei.

Ca urmare a neacceptării lucrărilor suplimentare de către K, societatea afirmă că a iniţiat o acţiune în instanţă pentru recuperarea sumelor aferente lucrărilor neacceptate, conform facturii emise de societate şi neacceptate de client în sumă de 000 lei, inclusiv TVA. Pretenţiile societăţii faţă de K fac obiectul dosarului de acţiune în pretenţii cu nr. 000/3/2015 aflat pe rolul Tribunalului B.

În ceea ce priveşte proiectul Y, în data de 03.07.2017, societatea, în calitate de executant, a încheiat cu Y, în calitate de beneficiar, contractul cu nr.000/03.07.2017, prin care se angaja la construirea unui magazin Y, împreună cu spaţiile exterioare aferente, în localitatea T, ... jud. I.

Preţul total al lucrărilor a fost stabilit prin contract la 000 lei. Ulterior au fost semnate 2 acte adiţionale, astfel:

- Actul adiţional nr.000/2017 prevedea extinderea termenului de finalizare a lucrărilor până la data de 2018 (termenul iniţial prevăzut de contract fiind.2018);

- Actul adițional nr.000/2018, care prevedea suplimentarea contractului cu suma de 000 fără TVA.

Astfel, pentru proiectul Y, societatea a emis facturi în valoare totală de 000 lei, facturi ce au fost integral achitate de Y.

În ceea ce privește desfășurarea proiectului, societatea menționează următoarele:

- din lucrările inițial agreeate prin contractul 000/2017, în valoare totală de 000 lei, au fost executate doar lucrări în valoare de 000 lei, rămânând neexecutate lucrări în valoare de 000 lei;

- ca urmare a unor modificări ale conceptului tehnic, au fost necesare lucrări suplimentare față de cele convenite inițial prin contract, al căror cost total s-a ridicat la suma de **000** lei, suplimentar față de sumele agreeate contractual;

Având în vedere faptul că au fost efectuate lucrări suplimentare de 000 lei și au rămas neexecutate, dar facturate și încasate lucrări aferente contractului inițial, în valoare de **000** lei, societatea și Y au decis ca:

- L să renunțe la lucrările neefectuate aferente contractului inițial, în valoare de 000 lei, deja facturate de X și achitate în avans de Y, care vor compensa, în parte, lucrările suplimentare.

- părțile să încheie Actul adițional nr.000/08.10.2018 pentru suplimentarea prețului construcției cu 000 lei, reprezentând diferența dintre costul total al serviciilor suplimentare și serviciile neexecutate aferente contractului inițial (000lei - 000 lei = 000 lei).

În ceea ce privește proiectul P3 B ..., în data de 03.07.2017, societatea, în calitate de executant, a încheiat cu societatea Y S.A („P3”), în calitate de beneficiar, Acordul de contract din data de 11.08.2017, prin care se angaja la derularea unor lucrări de proiectare, achiziție și executare a lucrărilor de construcții pentru o clădire cu destinația de depozit în localitatea Chiajna, jud. I.

Contractul încheiat pentru acest proiect a stabilit un preț total al lucrărilor de 000 EUR, fără TVA, și un termen ferm de finalizare a lucrărilor pentru data de 2017. Având în vedere că termenul de execuție a lucrărilor a fost depășit, lucrările fiind efectiv finalizate la data de 2018, între P3 și societate s-a încheiat un Acord de soluționare la Contract prin care s-a prevăzut acceptarea termenului depășit de finalizare a lucrărilor, stabilindu-se totodată o penalitate contractuală de 000 EUR în sarcina Societății.

În fapt, facturile emise de societate către beneficiar în cadrul acestui proiect au totalizat 000 lei plus TVA, reprezentând echivalentul în lei al întregului preț al contractului. Costul total al lucrărilor necesare pentru îndeplinirea obiectului contractului a fost însă de 000 lei, depășirea bugetului estimat de societate la începutul derulării proiectului fiind cauzată

de modificarea parțială a conceptului tehnic pe parcursul derulării proiectului, ceea ce a condus la creșterea costului lucrărilor, nu la executarea de lucrări suplimentare.

Diminuarea pierderii fiscale

În cazul Proiectului Y, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au considerat, în mod nelegal, că diferența dintre valoarea lucrărilor suplimentare în sumă de 000 lei, efectuate de societate, ce fac obiectul dosarului 000/3/2015, și valoarea soldului debitor al contului 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”, în valoare de 000 lei, reprezintă venituri impozabile, care nu au fost înregistrate ca atare de societate, în conformitate cu prevederilor pct. 259 alin. 4 din reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009.

În primul rând, petenta susține că suma de 000 lei, la care au făcut referire organele de inspecție fiscală, reprezintă costul total al lucrărilor suplimentare realizate de societate, lucrări suplimentare însușite în mod abuziv și fără drept de Y, situație în care nu se poate vorbi despre un venit la nivelul societății.

Din punct de vedere al tratamentului contabil, societatea a încetat să mai înregistreze venituri concomitent cu creșteri de activ prin înregistrarea contabilă 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”, în contrapartidă cu contul 712 „Venituri aferente lucrărilor și serviciilor în curs de execuție” pentru aceste lucrări, în momentul în care K a refuzat încheierea protocoalelor de negociere cu un nou act adițional care să acopere costurile deja înregistrate de X, chiar în condițiile în care lucrările au fost executate, ci a înregistrat, în schimb costuri, pe seama contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”.

În situația în care Depenbrock ar fi continuat să înregistreze venituri aferente lucrărilor în curs de execuție prin contul 712, petenta susține că ar fi încălcat principiul fundamental de recunoaștere a veniturilor enunțat de pct.34 alin.11 din Reglementările contabile, precum și principiul prudenței statuat de pct. 41 din același act normativ.

Astfel, în mod corect și cu respectarea principiilor contabile, în soldul contului 332 se mai regăsește și în prezent doar o parte din costul lucrărilor pretinse în instanță clientului Y, întrucât societatea a înregistrat venituri din lucrări în curs de execuție doar până la devenirea clară a refuzului clientului de a recunoaște lucrările, prin corespondența trimisă în 2015 și 2015, în contextul în care aceste lucrări nu erau nici acoperite de contract.

Este de la sine înțeles că aceste sume nu vor putea fi recunoscute drept venituri decât la momentul soluționării favorabile a litigiului, iar o recunoaștere mai devreme a acestora ar încălca flagrant principiul recunoașterii veniturilor și principiul prudenței.

În al doilea rând, se reține că având în vedere că societatea nu a înregistrat venituri în contabilitate, pentru motivele prezentate mai sus, este evident că nu ar fi putut considera respectivele venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Astfel, având în vedere că societatea a acționat în spiritul principiilor contabile care nu permit recunoașterea unor venituri incerte, cum sunt cele în discuție în Proiectul Y, precum și faptul că legislația fiscală permite determinarea veniturilor impozabile doar în baza înregistrărilor din contabilitate, contestatara afirmă că rezultă în mod evident faptul că echipa de inspecție a dat dovadă de un nivel deficitar de înțelegere în ceea ce privește principiile contabile de bază când a reconsiderat diferența de costuri cu lucrările executate în beneficiul Y necuprinse în soldul contul 332, în sumă de 000 lei, în venituri impozabile ce au diminuat apoi pierderea fiscală reportată.

În cazul proiectului Y, petenta susține că echipa de inspecție fiscală a considerat drept cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit diferența dintre costul lucrărilor suplimentare executate de societate în beneficiul clientului L, în sumă de 000 lei, și valoarea veniturilor obținute prin facturarea acestor lucrări la client, în sumă de 000 lei.

În primul rând, petenta afirmă că echipa de inspecție fiscală a susținut în mod eronat că societatea a înregistrat o pierdere de 000 lei ca urmare a executării unor lucrări suplimentare nefacturate integral, Contestatara precizează că din centralizatoarele finale, semnate atât de societate cât și de 000, rezultă că diferența dintre lucrările suplimentar efectuate, în valoare de 000 lei și valoarea facturată pentru acestea, de 000 lei, a fost în mod evident compensată prin neexecutarea unor lucrări în valoare de 000 lei, prevăzute de obiectul inițial al contractului, în condițiile în care prețul facturat clientului pentru lucrările cuprinse în contractul inițial a rămas neschimbat.

Societatea afirmă că în cadrul Proiectului Y, au existat o serie de renunțări a căror valoare totală a coincis cu diferența dintre valoarea lucrărilor suplimentare și suma facturată pentru acestea, diferență pentru care societatea a convenit cu Y compensarea cu parte din lucrările suplimentare executate. Ca urmare a compensării a fost diminuată suma de plată efectivă pentru lucrările suplimentare la 000 lei. Astfel, X și Y au convenit asupra încheierii unui act adițional pentru această sumă, facturată de Societate și plătită de Y.

Prin urmare, în cazul proiectului Y, petenta afirmă că nu se pune problema unei puneri la dispoziție cu titlu gratuit, așa cum în mod eronat și netemeinic a concluzionat echipa de inspecție fiscală.

În al doilea rând, contestatara susține că deși echipa de inspecție a a recunoscut că au existat lucrări aferente contractului inițial facturate de societate, dar care nu au mai fost efectiv executate, fapt ce poate fi probat cu centralizatorul notelor de renunțare ce a fost pus la dispoziția organelor de control, aceasta nu ține cont de faptul că:

- societatea a înregistrat venituri fără a fi prestat serviciile agreeate contractual;

- societatea și Y au convenit asupra compensării valorii lucrărilor facturate dar neprestate cu parte din valoarea lucrărilor executate în plus;

- părțile au convenit achitarea prețului de 000 lei reprezentând valoarea rămasă a lucrărilor suplimentare.

Prin urmare, societatea consideră că refuzul echipei de inspecție fiscală de a recunoaște deductibilitatea sumei de 000 lei, aferente proiectului L, este eronată și nelegală.

În ceea ce privește Proiectul P3 echipa de inspecție fiscală a considerat diferența dintre costul total al lucrărilor executate de societate pentru acest proiect, în valoare de 000 lei, și venitul total facturat la client pe acest proiect, în sumă de 000 lei, drept cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, invocând incidența art. 25 alin. 1 din Codul fiscal.

În primul rând, contestatara afirmă că principiul general al deductibilității cheltuielilor statuat de art.25 alin.1 din Codul fiscal, prevede că orice cheltuială efectuată în scopul desfășurării activității economice este considerată cheltuială deductibilă pentru determinarea rezultatului fiscal.

Or, așa cum reiese din clauza 4 a secțiunii „Dispoziții operative” a Contractului cu P3, societatea s-a angajat să *„proiecteze, să execute și să finalizeze Lucrările și să remedieze orice defecte apărute la acestea [...] pentru valoarea pașală (forfetară) de 000 EUR + TVA”*. Având în vedere modelul de afaceri al societății, și anume subcontractarea acestor servicii unor terțe părți, contestatara precizează că este incontestabil faptul că serviciile de execuție achiziționate de societate pentru proiectul P3, indiferent de valoarea acestora, au avut drept scop finalizarea proiectului, și deci obținerea de venituri. Prin urmare, petenta consideră că principiul general de deductibilitate al cheltuielilor a fost pe deplin respectat.

În al doilea rând, societatea afirmă că nu există nicio prevedere care să condiționeze deducerea cheltuielilor de obținerea unor venituri mai mari decât cheltuielile respective. Chiar și în ipoteza în care o astfel de prevedere ar exista, s-ar crea o situație prin care toate prevederile referitoare la recunoașterea, reportarea și utilizarea pierderii fiscale prevăzute la art. 31 din Codul fiscal ar rămâne fără obiect și ar deveni inaplicabile.

Astfel, orice susținere conform căreia cheltuielile deductibile nu pot depăși veniturile impozabile este pe deplin nelegală, fiind în contradicție flagrantă cu regulile și principiile de bază ce guvernează impozitul pe profit.

În al treilea rând, dacă ar fi să accepte argumentația, de altfel eronată, a organelor de inspecție, conform căreia societatea nu ar fi trebuit să presteze servicii în pierdere, singurul act normativ pe care l-ar putea identifica în acest sens ar fi Ordonanța nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

În al patrulea rând, cu privire la prețul lucrărilor stabilit prin Contract, acesta reflectă voința părților, organele de inspecție fiscală neavând niciun temei legal pentru ajustarea acestuia. Pe de o parte, o ajustare din punct de vedere al prețurilor de transfer nu ar fi posibilă în niciun caz, nefiind vorba de o relație de afiliere între P3 și societate. Mai mult decât atât, nu s-ar justifica nicio ajustare în baza art. 11 din Codul fiscal (pe motivul recalificării tranzacțiilor ca fiind artificiale), lucrările fiind efectiv prestate, așa cum reiese din Certificatul de recepție anexat Acordului de soluționare.

În concluzie, societatea susține că are dreptul să deducă integral cheltuielile aferente Proiectului P3, în valoare de 000 lei, inclusiv diferența de 000 lei, reprezentând achiziții suplimentare ale societății în vederea onorării contractului și finalizării proiectului.

Taxa pe valoarea adăugată

În ceea ce privește proiectul Y, echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea a efectuat o livrare către sine prin aceea că a pus la dispoziția Y, cu titlu gratuit, lucrări suplimentare în valoare de 000 lei, lucrări ce fac și în prezent obiectul unui litigiu în instanță,

În primul rând, serviciile reprezentate de lucrările de construcții suplimentare executate de societate în cadrul Proiectului K nu au fost puse la dispoziția clientului, ci au fost însușite fără drept de către client, acesta refuzând să achite contravaloarea lor. Acesta este și obiectul acțiunii în instanță aflată și în prezent pe rol, întrucât aceste lucrări nu au fost predate de bună voie cu titlu gratuit, așa cum în mod nelegal au susținut organele de inspecție fiscală.

Petenta susține că legislația națională privind TVA trebuie citită și interpretată împreună cu prevederile Directivei EC/2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată și cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie de TVA. Pentru aceste considerente, societatea atrage atenția că CJUE a exprimat în mai multe rânduri că nu are loc un transfer al dreptului de proprietate atunci când posesia este obținută abuziv. Prin deciziile pronunțate în cauza C-438/13 BCR Leasing, precum și în cauza C-435/03 - British American Tobacco International and Newman Shipping, CJUE a concluzionat, în mod definitiv, că însușirea unui bun fără

drept, în mod culpabil, de către un terț, nu poate fi considerată punere la dispoziție cu titlu gratuit a celui bun de către titularul lui de drept.

Prin urmare, contestatara afirmă că este nelegală interpretarea organelor de inspecție fiscală în Proiectul Y, fiind evident și incontestabil faptul că X nu a pus la dispoziția Y niciun serviciu cu titlu gratuit, Y fiind în situația în care și-a însușit în mod abuziv și pe nedrept aceste servicii. Pe cale de consecință, petenta afirmă că nu sunt îndeplinite condițiile pentru ca X să recunoască o livrare către sine pentru valoarea lucrărilor de 000 lei și să colecteze TVA în sumă de 000 lei.

În al doilea rând, admitând, prin absurd, că a existat o punere la dispoziție cu titlu gratuit a unor servicii de lucrări, societatea tot nu ar fi putut realiza o livrare către sine în sensul art. 129 alin. (4) din Vechiul Cod fiscal, întrucât scopul acestei gratuități ar fi acela de a permite finalizarea proiectului asumat contractual, deci ar avea ca scop evident realizarea activității economice obișnuite a societății.

În conformitate cu art. 129 alin. 4 din Vechiul Cod fiscal, precum și cu pct. 7 alin. 6 din Normele metodologice de aplicare a acestuia, prestarea de servicii în mod gratuit reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată asimilate atât timp cât acestea nu sunt în scopul activității economice.

În mod evident, petenta consideră că nu poate fi vorba despre o prestare de servicii către sine conform art. 129 alin. 4 din Vechiul Cod fiscal, așa cum în mod eronat și nelegal au susținut organele de inspecție fiscală, ci de o operațiune reglementată de art. 129 alin. 5 lit. b) din Vechiul Cod fiscal.

În al treilea rând, petenta precizează că în cazul prestărilor de servicii, TVA devine exigibilă la momentul prestării serviciului, la acceptarea acestuia de către beneficiar, respectiv atunci când se emite o factură.

Or, în speța, societatea afirmă că nu a intervenit exigibilitatea TVA, factura nefiind acceptată de clientul Y. Prin urmare, petenta consideră că autoritatea fiscală nu este îndreptățită să solicite plata TVA aferentă.

Pentru toate motivele expuse, societatea consideră că nu are obligația de a colecta TVA suplimentară în sumă de 000 lei aferentă lucrărilor suplimentare executate în cadrul proiectului Y în suma de 000 lei.

Față de proiectul Y în baza aceluiași prevederi legale și raționament eronat, petenta afirmă că echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea a efectuat o prestare către sine, punând la dispoziția clientului L, cu titlu gratuit, lucrări de construcții suplimentare în valoare de 000 lei.

Contestatara precizează că în cadrul proiectului Y nu se poate vorbi de o livrare către sine, neexistând servicii executate care să rămână nefacturate. Mai mult decât atât, având în vedere că societatea a colectat deja TVA pentru suma de 000 lei, stabilirea de TVA suplimentară de plată pentru această sumă rezultă într-o dublare a TVA colectată. Mai mult decât

atât, având în vedere că echipa de inspecție și-a format concluziile în baza unor documente preliminare, a unor estimări și nicidecum a situațiilor finale care nu erau disponibile la momentul controlului, pentru diferența dintre baza de impozitare constatată de organele de control de 000 lei și suma efectiv compensată în valoare de 000 lei, TVA a fost stabilită netemeinic.

Pentru toate aceste motive, societatea consideră că nu are obligația de a colecta TVA suplimentară de 000 lei, aferentă lucrărilor suplimentare executate în cadrul proiectului L în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește proiectul P3, petenta susține că echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea a efectuat o prestare către sine prin faptul că a pus la dispoziția clientului P3, cu titlu gratuit, lucrări de construcții în valoare egală cu diferența dintre costul total al lucrărilor executate în cadrul proiectului, de 000 lei, și venitul total obținut prin facturarea lucrărilor către client, în sumă de 000 lei.

Or, în conformitate cu prevederile art. 271 alin. (4) din Codul fiscal, precum și cu pct. 8 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, punerea la dispoziție în mod gratuit de bunuri/servicii reprezintă prestări de servicii efectuate cu plată asimilate atât timp cât acestea nu sunt în scopul activității economice.

În speța, în mod similar cu Proiectul Y, achizițiile efectuate de Depenbrock au avut ca scop finalizarea construcției, adică realizarea unei activități economice. În mod evident, în aceste condiții, petenta consideră că nu poate fi vorba despre o prestare de servicii către sine conform art. 271 alin. 4 din Codul fiscal, așa cum în mod eronat și nelegal au susținut organele de inspecție fiscală, ci de o operațiune reglementată de art. 271 alin. 5 lit. b) din Codul fiscal.

Astfel, societatea consideră că nu are obligația de a colecta TVA suplimentară în sumă de 000 lei, pentru 97,7% din diferența de 000 lei rezultată din pierderea din lucrările executate în beneficiul P3.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-VL 000/2019 și prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.F-VL 000/2019, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-VL 000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice V, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada supusă verificării : 01.01.2013 – 31.12.2018

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada supusă verificării : 01.12.2013 – 31.12.2018

In perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2013 - 31.12.2018 X SOCIETATE IN COMANDITA a desfasurat activitate de Lucrari de constructii montaj obiective industriale/comerciale, mai concret activitate de antrepriza generala, avand ca si clienti persoane juridice romane detinatoare de spatii comerciale sau parcuri logistice: Y SI Y...

Din analiza activitatii efectiv defasurate au rezultat urmatoarele :

a) In data de 05.12.2013 a fost incheiat Contractul de antrepriza generala nr.KBE RO 000 intreY, in calitate de beneficiar, si X, in calitate de executant, având ca obiect realizarea unui magazin cu autoservire, la cheie, functional, inclusiv spatiile exterioare aferente, bransamentele si racordurile necesare in Bi, str., contra unui pret pausal in valoare de 000 lei fara TVA.

Suplimentar fata de contractul initial au fost incheiate doua acte aditionale, astfel :

-Actul aditional nr. 000/2014 privind suplimentarea contractului KBE RO 000/.2013 cu lucrari pentru care s-a convenit un pret pausal de 000 lei fara TVA;

- Actul aditional nr. 000/2014 privind suplimentarea Contractului KBE RO 000/2013 cu lucrari in valoare totala de 000 lei fara TVA .

Conform Anexa 3 "Grafic de plati" la Contractul KBE RO 000/2013 acestea urmau a fi efectuate in 13 rate in quantum de 5 %, 10% sau 15% din valoarea neta a contractului, respectiv in transe de 000 lei, 000 lei sau 000 lei.

Pe perioada derularii contractului au fost emise catre Beneficiar si inregistrate in evidenta contabila si fiscala un numar de 18 facturi, in valoare totala de 000 lei, din care:

- 13 facturi in valoare totala fara TVA de 000 lei (cu valori individuale fara TVA de 000 lei, 000 lei sau 000 lei) reprezentand ratele 1-13 din contractul de baza;

- 4 facturi in valoare totala fara TVA de 000 lei (din care 1 factura fara TVA de 000 lei aferenta Actului aditional nr.1 la contract si 3 facturi in valoare fara TVA de 000 lei aferente Actului aditional nr.2 la contract);

-1 factura in valoare fara TVA de 000 lei, document neacceptat si nesemnat de catre beneficiar.

Beneficiarul a efectuat plati, in baza contractului de antrepriza si a facturilor emise de constructor, in valoare totala fara TVA de 000 lei, ramanand un sold de incasat al facturilor emise de 000 lei, din care 000 lei (rata 12 din contract), 000 lei (rata 13 din contract) si 000 lei aferent document neacceptat si nesemnat de catre beneficiar.

Facturile au fost emise: in numar de 17, in valoare fara TVA de 000 lei in anul 2014 si una in valoare fara TVA de 000 lei in anul 2015.

In vederea realizarii obiectului contractului, respectiv magazin cu autoservire, la cheie, functional, inclusiv spatiile exterioare aferente si bransamentele si racordurile necesare in B, str....., contribuabilul a procedat in principal la subcontractarea lucrarii catre diverse societati de constructii specializate, in functie de etapa in care se afla proiectul (organizare de santier si pregatirea terenului, fundatii, constructia portanta, fatada, acoperisuri si izolatii, instalatii pentru incalzire, ventilatie, sanitare si electrice, usi, ferestre, pardoseala, instalatii exterioare si anexe etc) si in mica masura la achizitii de bunuri care sa fie puse la dispozitia executantilor efectivi ai lucrarilor.

Evidenta achizitiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost înregistrată, din punct de vedere contabil, în contul 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" sau prin inregistrarea acestora direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti*".

În data de 2014 a avut loc recepția lucrărilor, iar în data de 2014 a fost încheiat un proces verbal de receptie cu autoritatile.

Suplimentar fata de lucrarile care au fost convenite de parti prin Contractul KBE RO 000/.2013, Actul aditional nr. 1/2014 și Actul aditional nr. 2/2014, X a achiziționat lucrari de constructii montaj de la terti in valoare totala fara TVA de 000 lei.

O parte dintre acestea au fost inregistrate pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" si concomitent in contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție*", iar o altă parte direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*".

Conform datelor din evidenta contabila a contribuabilului, la data de 31.12.2014, dupa incheierea contractului si efectuarea receptiei, in soldul contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" se regăsea suma de 000 lei, din care in anul 2015 a fost scazuta din gestiune in urma facturarii suma de 000 lei, ramanand o diferenta de 000 lei, suma care a fost preluata in fiecare perioada fiscala ulterioara si care se afla in sold la 2018.

Necesitatea efectuării lucrărilor prezentate anterior, conform celor precizate de X, a fost determinata ca urmare a modificării conceptului tehnic la solicitarea Y. In ceea ce priveste baza contractuala, pentru lucrarile facturate dar neacceptate de client, au fost incheiate protocoale de negociere, însă pentru cele nefacturate nu au fost incheiate protocoale de negociere. Organele de inspecție fiscală au constatat că in niciuna dintre situatii nu au fost incheiate acte aditionale la contractul de baza.

Urmare a nerecunoasterii de catre Y a lucrarilor suplimentare in valoare fara TVA de 000 lei si ca urmare a neacceptarii unor situatii de lucrari emise de executant cu referire la acestea, X a inregistrat in evidenta contabila si fiscala doar achizitia lucrarilor nu si o livrare a acestora.

Situatia litigioasa dintre X si Y, datorata motivelor prezentate, face obiectul Dosarului nr.000/0/2015 aflat pe rolul Tribunalului B, Sectia a-VI- a Civila, partile avand calitatea de reclamant-parat si parat-reclamant.

Referitor la lucrarile achizitionate si nerefacturate ulterior catre K, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- facturile de achizitie au fost inregistrate in evidenta contabila si fiscala (deductibile integral) in anii 2014 si 2015;

- lucrarile din facturile de achizitie au fost motivate pe baza de note de comanda suplimentare/renuntare lucrari cu referire la obiectivul mentionat, conform centralizatorului anexat, document care a stat si la baza chemarii in judecata de catre antreprenor;

- urmare faptului ca lucrarile au ramas de facto in componenta obiectivului contractat urmare a receptiei finale efectuate cu beneficiarul, organele de inspectie fiscala au constatat ca si pentru acestea a avut loc un transfer al dreptului de a dispune ca si proprietar chiar daca nu au fost indeplinite toate cerintele legale privind transmiterea dreptului de proprietate, respectiv nu a fost intocmita o factura de livrare/prestare ca urmare a neacceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari;

- in fapt au avut loc achizitii de servicii de la terti, din care o parte au fost inregistrate pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" si concomitent in contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie*", iar o parte direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*";

- prin neinregistrarea tuturor achizitiilor aferente obiectivului mentionat, in conformitate cu reglementarile contabile, pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" si concomitent in contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie*", au fost diminuate veniturile ce trebuiau inregistrate contabil si declarate fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y, contribuabilul a inregistrat si declarat venituri de exploatare mai mici cu 000 lei (000 – 000), constatare ce a avut la baza prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.259 alin.4 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Din punct de vedere al TVA, referitor la lucrarile achizitionate si nerefacturate ulterior catre Y, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in fapt, au avut loc achizitii de servicii de la terti pentru care a fost dedusa integral taxa pe valoarea adaugata, dar care ulterior au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit, situatie care in acceptiunea legii fiscale reprezinta o operatiune asimilata prestarilor de servicii efectuate cu plata, respectiv o livrare catre sine.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca desi a avut loc o prestare de servicii catre sine, contribuabilul nu a procedat la emiterea unei autofacturi pentru respectiva operatiune .

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y, contribuabilul a inregistrat si declarat o taxa colectata mai mica cu 000 lei (000x24%), avand in vedere prevederile art.129 alin.1 si alin.4 lit.a), art.137 alin.1 lit.d), art.140 alin.1, art.155 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.69 alin.2 si alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

b) In data de 03.07.2017 a fost incheiat Contractul de antrepriza generala nr. B 000/03.07.2017 intre Y, in calitate de beneficiar, si X, in calitate de executant, in vederea constructiei la cheie, in stare functionala, a magazinului Y din loc. T, str. jud. I, precum si a amenajarilor exterioare aferente contra unui pret forfetar de 000 lei, fara TVA.

Suplimentar fata de contractul initial au fost incheiate doua acte aditionale, astfel:

- Actul aditional nr. 1/30.10.2017 privind modificarea termenului de finalizare a Contractului nr. B 000/03.07.2017 pentru data de 12.04.2018;

- Actul aditional nr. 2/08.10.2018 privind suplimentarea Contractului nr. B 000 /03.07.2017 cu suma de 000 lei, fara TVA .

Pe perioada derularii contractului au fost emise catre Beneficiar si inregistrate in evidenta contabila si fiscala un numar de 13 facturi, in valoare totala de 000 lei, din care:

- 12 facturi in valoare de 000 lei, fara TVA, reprezentand ratele 1-12 din contractul de baza;

- 1 factura in valoare de 000 lei, fara TVA (emisa la data de 09.10.2018), conform act aditional.

Beneficiarul a efectuat plati, in baza contractului de antrepriza si a facturilor emise de constructor, in valoare de 000 lei, fara TVA.

In vederea realizarii obiectului contractului, respectiv magazin Y , la cheie, functional, in Romania, jud. I, loc. T, si amenajarile exterioare

afere, contribuabilul a procedat in principal la subcontractarea lucrarii catre diverse societati de constructii specializate, in functie de etapa in care se afla proiectul (organizare de santier si pregatirea terenului, fundatii, structura rezistenta, lucrari arhitectura, amenajari interioare, instalatii electrice, sanitare etc) si in mica masura la achizitii de bunuri care sa fie puse la dispozitia executantilor efectivi ai lucrarilor.

Evidenta achizitiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost tinuta din punct de vedere contabil pe seama contului 332 „*Lucrari si servicii in curs de executie*„ sau prin inregistrarea acestora direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 „*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti*”. Organele de inspectie fiscala au constatat ca soldul Contului 332 „*Lucrari si servicii in curs de executie*” (componenta analitica corespunzatoare acestui contract) era 0.

Suplimentar fata de lucrarile care au fost convenite intre parti prin Contractul nr.B 000/03.07.2017, X a achizitionat lucrari de constructii montaj de la terti in valoare de 000 lei, fara TVA, care au fost evidentiata ca si cheltuieli.

Necesitatea efectuarii lucrarilor prezentate anterior, potrivit celor precizate de X, a fost ca urmare a modificarii pariale a conceptului tehnic.

Fata de conditiile contractuale initiale a fost intocmit un centralizator de Note de renuntare (respectiv o situatie cu lucrarile care desi au fost prevazute in contract nu au mai fost executate de X) in valoare de 000 lei, fara TVA.

In urma negocierilor dintra parti au fost acceptate de beneficiar (conform Act aditional nr. 2) si facturate de catre X, lucrari in valoare de 000 lei, fara TVA .

Urmare a neacceptarii la plata de catre Y a tuturor lucrarilor suplimentare in valoare de 000 lei fara TVA, organele de inspectie fiscala au constatat ca X, desi a inregistrat in evidenta contabila si fiscala cheltuieli cu lucrari la aceasta valoare, a inregistrat venituri din livrarea acestora la valoarea de 000 lei, rezultand o diferenta de 000 lei (000 - 000), reprezentand cheltuieli care nu s-au regasit in veniturile realizate de contribuabil.

Referitor la lucrarile achizitionate si nefacturate ulterior in totalitate catre Y, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- facturile de achizitie au fost inregistrate, in anii 2017 si 2018, in evidenta contabila si fiscala, ca fiind deductibile integral;

- urmare faptului ca lucrarile au ramas de facto in componenta obiectivului contractat urmare a receptiei finale efectuate cu beneficiarul s-a constatat ca si pentru acestea a avut loc un transfer al dreptului de a dispune ca si proprietar chiar daca nu au fost indeplinite toate cerintele

legale privind transmiterea dreptului de proprietate, respectiv nu a fost întocmită o factură de livrare/prestare ca urmare a neacceptării în totalitate, de către beneficiar, a situațiilor de lucru;

- în fapt au avut loc achiziții de servicii de la terți, înregistrate ca și cheltuieli ale contribuabilului, dar care ulterior nu s-au mai regăsit și în veniturile obținute de acesta, urmare faptului că au fost puse la dispoziția altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că prin activitatea efectiv desfășurată pentru realizarea obiectivului prevăzut în contractul cu Y, contribuabilul a înregistrat contabil și declarat fiscal cheltuieli deductibile mai mari cu suma de 000 lei, suma cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de contribuabil, având în vedere prevederile art. 19 și art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere al TVA, referitor la lucrările achiziționate și nerefacturate ulterior în totalitate către L, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, au avut loc achiziții de servicii de la terți pentru care a fost dedusă integral taxa pe valoarea adăugată, dar care ulterior au fost puse la dispoziția altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit, situație care în acceptiunea legii fiscale reprezintă o operațiune asimilată prestațiilor de servicii efectuate cu plată, respectiv o livrare către sine.

Organele de inspecție fiscală au constatat că deși a avut loc o prestare de servicii către sine, contribuabilul nu a procedat la emiterea unei autofacturi pentru respectiva operațiune.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că prin activitatea efectiv desfășurată pentru realizarea obiectivului prevăzut în contractul cu Y, contribuabilul a înregistrat și declarat o taxă colectată mai mică cu 147.408 lei (000x19%) la data de 25.11.2018, având în vedere prevederile art.271 alin.1 și alin.4 lit.a), art.286 alin.1 lit.d), art.291 alin.b), art.319 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.92 alin.3 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

c) În data de 11.08.2017 a fost încheiat un Acord de contract între P3 Y SA, în calitate de beneficiar, și X, în calitate de executant, în vederea executării lucrărilor pentru o clădire depozit de 10.800 mp, 11.885 mp suprafață exterioară, în loc. Chiajna, str. Italia, nr. 1-7, jud. I, România, contra unui pret pausal (forfetar) de 000 EUR, fără TVA.

Suplimentar față de contractul inițial a fost încheiat Acordul de soluționare la contract prin care, potrivit pct. 2.1 (i), lucrările se considerau

finalizate la data de 28 februarie 2018, iar potrivit pct. 2.1 (ii) în legătură cu întârzierile legate de finalizarea lucrărilor, antreprenorul se obligă să datoreze beneficiarului o sumă de 198.450 EUR.

Pe perioada derulării contractului au fost emise către beneficiar și înregistrate în evidența contabilă și fiscală un număr de 6 facturi, în valoare de 000 lei, fără TVA.

În vederea realizării obiectului contractului, X a procedat în principal la subcontractarea lucrării către diverse societăți de construcții specializate, în funcție de etapă în care se afla proiectul (organizare de șantier și pregătirea terenului, fundații, structura rezistentă, lucrări arhitectură, amenajări interioare, instalații electrice, sanitare, amenajări exterioare etc.) și în mică măsură la achiziții de bunuri care să fie puse la dispoziția executanților efectivi ai lucrărilor.

Evidența achizițiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost ținută din punct de vedere contabil pe seama contului 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" sau prin înregistrarea acestora direct pe costuri, în principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți*". Organele de inspecție fiscală au constatat că soldul Contului 332 "*Lucrări și servicii în curs de execuție*" (componenta analitică corespunzătoare acestui contract) era 0.

Valoarea bunurilor și serviciilor (în principal lucrări de construcții montaj), achiziționate de către X de la terți pentru acest obiectiv a fost în valoare de 18.498.421 lei, fără TVA, valoare ce a fost înregistrată pe contul de cheltuieli.

Necesitatea efectuării lucrărilor prezentate anterior, potrivit celor precizate de X, a fost ca urmare a modificării parțiale a conceptului tehnic, fără a exista o negociere pe acest aspect cu beneficiarul.

Urmare nefacturării în totalitate a lucrărilor, X a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli cu lucrări în valoare de 000 lei și venituri din livrarea acestora în valoarea de 000 lei, rezultând o diferență de 000 lei reprezentând cheltuieli care nu s-au regăsit în veniturile realizate de contribuabil.

Referitor la lucrările achiziționate și nefacturate ulterior în totalitate către Y SA organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

- facturile de achiziție au fost înregistrate în evidența contabilă și fiscală (deductibile integral) în anii 2017 și 2018;
- urmare faptului că lucrările au rămas de facto în componenta obiectivului contractat urmare a recepției finale efectuate cu beneficiarul, organele de inspecție fiscală au constatat că și pentru acestea a avut loc un transfer al dreptului de a dispune ca și proprietar chiar dacă nu au fost

indeplinite toate cerintele legale privind transmiterea dreptului de proprietate, respectiv nu a fost intocmita o factura de livrare /prestare;

- in fapt au avut loc achizitii de servicii de la terti, inregistrate ca si cheltuieli ale contribuabilului, care ulterior nu s-au mai regasit si in veniturile obtinute de acesta, urmare faptului ca au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SA, contribuabilul a inregistrat contabil si declarat fiscal cheltuieli deductibile mai mari cu suma de 000 lei, suma cu care a fost diminuata pierderea fiscala declarata de contribuabil, avand in vedere prevederile art. 19 si art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din punct de vedere al TVA, referitor la lucrarile achizitionate si nerefacturate ulterior in totalitate catre Y SA, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in fapt, au avut loc achizitii de servicii de la terti pentru care a fost dedusa integral taxa pe valoarea adaugata, dar care ulterior au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit, situatie care in acceptiunea legii fiscale reprezinta o operatiune asimilata prestarilor de servicii efectuate cu plata, respectiv o livrare catre sine.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca desi a avut loc o prestare de servicii catre sine, contribuabilul nu a procedat la emiterea unei autofacturi pentru respectiva operatiune.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SA, contribuabilul a inregistrat si declarat o taxa colectata mai mica cu 000 lei ($000 \times 97,7\% \times 19\%$), avand in vedere prevederile art.271 alin.1 si alin.4 lit.a), art.286 alin.1 lit.d), art.291 alin.b), art.319 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.92 alin.3 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se rețin urmatoarele:

A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerea contestatarei privind prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina X pentru anul 2013, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.347 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”, iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

"Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...]."

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **03.06.2019**, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.F-VL 000/2019.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2013:

"ART.35 - Depunerea declarației de impozit pe profit"

(1) *Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de **25 martie inclusiv a anului următor**, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.*

Prin urmare, termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit (D 101) a fost **25 martie 2014, inclusiv**.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.7 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevazute în OMFP nr.1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2013.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", respectiv de la data de 01.01.2015.

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2013 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2014, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2015** pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii inspecției fiscale, respectiv **03.06.2019** (data înregistrării în Registrul unic de control), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit nu era prescris, obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit fiind stabilite în lăuntrul

termenului de prescripție, motiv pentru care susținerea contestatarei este neîntemeiată.

Așa cum rezultă din prevederea legala sus mentionata, in cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2013, pentru care declaratia anuala privind impozitul pe profit trebuia depusa pana la data de 25 martie 2014, termenul de prescripție incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2015 si se implineste la data de 31 decembrie 2019.

Cum inspectia fiscală a început la data de 03.06.2019, asa cum s-a consemnat in registrul unic de control, verificarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferenta anului 2013 se incadreaza in cadrul termenului legal de prescripție.

Într-o speta similara Curtea de Apel Cluj, prin Decizia nr.1378/21.10.2019, a menținut Sentința civilă nr.3867/21.12.2018 pronunțată de Tribunalul Cluj, în care s-au precizat următoarele:

“Cât privește invocarea de către reclamanta (...) a faptului că ar fi intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2009 - 31.12.2009 în ce privește impozitul pe profit, instanța reține că potrivit art. 91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală (OG nr. 92/2003) aplicabil speței, termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23 dacă legea nu dispune altfel. Conform art. 23 din Codul de procedură fiscală la care trimite art. 91 alin. 2, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, și se naște totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală. (...) impozitul pe profit aferent anului 2009 devine opozabil organului fiscal prin declarația contribuabilului care-l realizează, declarație depusă pe baza formularului prevăzut de lege, până la 25 martie 2010, iar prescripția dreptului organului fiscal de stabilire a acestei creanțe începe să curgă de la data de 01.01.2011 întrucât organul fiscal a stabilit în cursul anului 2016 ca efect al inspectiei fiscale că acesta este datorat în cuantumul stabilit cu titlu de obligații suplimentare, se constată că termenul de prescripție nu era împlinit, astfel că apărarea reclamantei urmează a fi respinsă ca nefondată.”

In ceea ce priveste TVA, se reține că potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, aplicabilă în ceea ce privește TVA aferentă lunii decembrie a anului 2013:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de

taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru luna decembrie a anului 2013, contribuabilul trebuia să depună decontul de TVA până la data de 25 ianuarie 2014, inclusiv, data la care se constituie baza de impunere, iar termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili TVA suplimentară începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

Astfel, întrucât obligația de plată reprezentând TVA pentru luna decembrie 2013 (perioada verificată **01.12.2013-31.12.2018**) a fost declarată conform Decontului de TVA în 25 ianuarie 2014, moment care a determinat nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă, la data începerii inspecției fiscale care este reprezentată de data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv 03.06.2019, reiese cu claritate că dreptul organului fiscal de a stabili TVA suplimentară aferentă lunii decembrie 2013 nu era prescris.

Incidente speței sunt și reținerile Tribunalului Dolj, din Sentința civilă nr.1015/28.06.2019, menținute și de Curtea de Apel Craiova, prin Decizia civilă nr.2222/09.10.2019:

„În ceea ce privește excepția prescripției dreptului inspecției fiscale de a stabili în sarcina reclamantei obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA pe anul 2011, instanța urmează a o respinge, având în vedere următoarele:

(...) termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la data la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentate de impozitul pe profit și TVA, aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție în conformitate cu art.23 alin.2 Cod procedură fiscală, acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și cu momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

(...)

- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru impozitul pe profit (...)

- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 (...)"

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei și TVA aferentă în suma de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe cu privire la obligațiile fiscale stabilite de către organele de inspecție fiscală, în condițiile în care din probatoriul administrat de societate nu s-a putut stabili o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar societatea nu a aplicat legislația fiscală și contabilă în materia impozitului pe profit și TVA cu privire la exigibilitatea obligațiilor fiscale.

În fapt,

a) În data de 05.12.2013 a fost încheiat Contractul de antrepriză generală nr. KBE RO 000 între Y, în calitate de beneficiar, și X, în calitate de executant, având ca obiect realizarea unui magazin cu autoservire, la cheie, funcțional, inclusiv spațiile exterioare aferente, bransamentele și racordurile necesare în B,, contra unui pret pausal în valoare de 000 lei fără TVA.

Suplimentar față de contractul inițial au fost încheiate două acte adiționale, astfel:

- Actul adițional nr. 1/2014 privind suplimentarea contractului KBE RO 000/2013 cu lucrări pentru care s-a convenit un pret pausal de 000 lei fără TVA;

- Actul adițional nr. 2/2014 privind suplimentarea Contractului KBE RO 000/2013 cu lucrări în valoare totală de 000 lei fără TVA.

Beneficiarul a efectuat plăți, în baza contractului de antrepriză și a facturilor emise de constructor, în valoare totală fără TVA de 000 lei, rămânând un sold de încasat al facturilor emise de 000 lei, din care 000 lei (rata 12 din contract), 000 lei (rata 13 din contract) și 000 lei aferent document neacceptat și nesemnat de către beneficiar.

În vederea realizării obiectului contractului, contribuabilul a procedat în principal la subcontractarea lucrării către diverse societăți de construcții

specializate, in functie de etapa in care se afla proiectul si in mica masura la achizitii de bunuri care sa fie puse la dispozitia executantilor efectivi ai lucrarilor.

Evidența achizițiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost înregistrată, din punct de vedere contabil, în contul 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" sau prin inregistrarea acestora direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti*".

În data de 10.11.2014 și 20.11.2014 a avut loc recepția lucrărilor.

Suplimentar fata de lucrarile care au fost convenite de parti prin Contractul KBE RO 000/2013, Actul aditional nr. 1/2014 și Actul aditional nr. 2/2014, X a achiziționat lucrari de constructii montaj de la terti in valoare de 000 lei, fara TVA.

O parte dintre acestea au fost inregistrate pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" si concomitent in contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție*", iar o altă parte direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*".

Conform datelor din evidenta contabila a contribuabilului, la data de 2014, dupa incheierea contractului si efectuarea receptiei, in soldul contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" se regăsea suma de 000 lei, din care in anul 2015 a fost scazuta din gestiune in urma facturarii suma de 000 lei, ramanand o diferenta de 000 lei, suma care a fost preluata in fiecare perioada fiscala ulterioara si care se afla in sold la 2018.

Necesitatea efectuării lucrărilor prezentate anterior, conform celor precizate de X, a fost ca urmare a modificării conceptului tehnic la solicitarea Y. In ceea ce priveste baza contractuala, pentru lucrarile facturate dar neacceptate de client, au fost incheiate protocoale de negociere, însă pentru cele nefacturate nu au fost incheiate protocoale de negociere. Organele de inspecție fiscală au constatat că in niciuna dintre situatii nu au fost incheiate acte aditionale la contractul de baza.

Urmare a nerecunoasterii de catre Y a lucrarilor suplimentare in valoare de 000 lei fara TVA si ca urmare a neacceptarii unor situatii de lucrari emise de executant cu referire la acestea, X a inregistrat in evidenta contabila si fiscala doar achizitia lucrarilor nu si o livrare a acestora.

Situatia litigioasa dintre X si Y SCS, datorata motivelor prezentate, face obiectul Dosarului nr.000/0/2015 aflat pe rolul Tribunalului B, Sectia a-VI- a Civila, partile avand calitatea de reclamant-parat si parat-reclamant.

Referitor la lucrarile achizitionate si nefacturate ulterior catre K, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- facturile de achizitie au fost inregistrate in evidenta contabila si fiscala (deductibile integral) in anii 2014 si 2015;

- lucrarile din facturile de achizitie au fost motivate pe baza de note de comanda suplimentare/renuntare lucrari cu referire la obiectivul mentionat, conform centralizatorului anexat, document care a stat si la baza chemarii in judecata de catre antreprenor;

- urmare faptului ca lucrarile au ramas de facto in componenta obiectivului contractat urmare a receptiei finale efectuate cu beneficiarul, organele de inspectie fiscala au constatat ca si pentru acestea a avut loc un transfer al dreptului de a dispune ca si proprietar chiar daca nu au fost indeplinite toate cerintele legale privind transmiterea dreptului de proprietate, respectiv nu a fost intocmita o factura de livrare/prestare ca urmare a neacceptarii de catre beneficiar a situatiilor de lucrari;

- in fapt au avut loc achizitii de servicii de la terti, din care o parte au fost inregistrate pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" si concomitent in contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie*", iar o parte direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti*";

- prin neînregistrarea tuturor achizițiilor aferente obiectivului mentionat, in conformitate cu reglementarile contabile, pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" si concomitent in contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie*", au fost diminuate veniturile ce trebuiau inregistrate contabil si declarate fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SCS, contribuabilul a inregistrat si declarat venituri de exploatare mai mici cu 000 lei 000 – 2.101.113), constatare ce a avut la baza prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.259 alin.4 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Din punct de vedere al TVA, referitor la lucrarile achizitionate si nerefacturate ulterior catre K, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in fapt, au avut loc achizitii de servicii de la terti pentru care a fost dedusa integral taxa pe valoarea adaugata, dar care ulterior au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit, situatie care in acceptiunea legii fiscale reprezinta o operatiune asimilata prestarilor de servicii efectuate cu plata, respectiv o livrare catre sine.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca desi a avut loc o prestare de servicii catre sine, contribuabilul nu a procedat la emiterea unei autofacturi pentru respectiva operatiune .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SCS, contribuabilul a inregistrat si declarat o taxa colectata mai mica cu 000 lei (000x24%), având în vedere prevederile art.129 alin.1 și alin.4 lit.a), art.137 alin.1 lit.d), art.140 alin.1, art.155 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.69 alin.2 și alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

b) In data de 03.07.2017 a fost incheiat Contractul de antrepriza generala nr. B000/03.07.2017 intre Y SCS, in calitate de beneficiar, si X, in calitate de executant, în vederea constructiei la cheie, in stare functionala, a magazinului Y din loc. T,, jud. I, precum si a amenajarilor exterioare aferente contra unui preț forfetar de 000 lei, fără TVA.

Suplimentar fata de contractul initial au fost incheiate doua acte aditionale, astfel:

- Actul aditional nr. 1/2017 privind modificarea termenului de finalizare a Contractului nr. B 000/2017 pentru data de.2018;

- Actul aditional nr. 2/2018 privind suplimentarea Contractului nr. B 000 /2017 cu suma de 000 lei, fara TVA .

Beneficiarul a efectuat plati, in baza contractului de antrepriza si a facturilor emise de constructor, in valoare de 000 lei, fără TVA.

In vederea realizarii obiectului contractului, respectiv magazin Y, contribuabilul a procedat in principal la subcontractarea lucrarii catre diverse societati de constructii specializate, in functie de etapa in care se afla proiectul.

Evidenta achizitiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost tinuta din punct de vedere contabil pe seama contului 332 „*Lucrari si servicii in curs de executie*„ sau prin inregistrarea acestora direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 „*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti*”. Organele de inspecție fiscală au constatatat că soldul Contului 332 “*Lucrari si servicii in curs de executie*” (componenta analitica corespunzatoare acestui contract) era 0.

Suplimentar fata de lucrarile care au fost convenite intre parti prin Contractul nr.B /2017, X a achizitionat lucrari de constructii montaj de la terti in valoare de 000 lei, fara TVA, care au fost evidentiuate ca și cheltuieli.

Necesitatea efectuarii lucrarilor prezentate anterior, potrivit celor precizate de X, a fost ca urmare a modificarii partiale a conceptului tehnic.

Fata de conditiile contractuale initiale a fost intocmit un centralizator de Note de renuntare (respectiv o situatie cu lucrarile care desi au fost prevazute in contract nu au mai fost executate de X) in valoare de 000 lei, fara TVA.

In urma negocierilor dintra parti au fost acceptate de beneficiar (conform Act aditional nr. 2) si facturate de catre X, lucrari in valoare de 000 lei, fara TVA .

Urmare a neacceptarii la plata de catre Y a tuturor lucrarilor suplimentare in valoare de 000 lei fara TVA, organele de inspectie fiscala au constatat ca X, desi a inregistrat in evidenta contabila si fiscala cheltuieli cu lucrari la aceasta valoare, a inregistrat venituri din livrarea acestora la valoarea de 000 lei, rezultand o diferenta de 000 lei (000 - 000), reprezentand cheltuieli care nu s-au regasit in veniturile realizate de contribuabil.

Referitor la lucrarile achizitionate si nerefacturate ulterior in totalitate catre Y, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- facturile de achizitie au fost inregistrate, in anii 2017 si 2018, in evidenta contabila si fiscala, ca fiind deductibile integral;

- urmare faptului ca lucrarile au ramas de facto in componenta obiectivului contractat urmare a receptiei finale efectuate cu beneficiarul s-a constatat ca si pentru acestea a avut loc un transfer al dreptului de a dispune ca si proprietar chiar daca nu au fost indeplinite toate cerintele legale privind transmiterea dreptului de proprietate, respectiv nu a fost intocmita o factura de livrare/prestare ca urmare a neacceptarii in totalitate, de catre beneficiar, a situatiilor de lucrari;

- in fapt au avut loc achizitii de servicii de la terti, inregistrate ca si cheltuieli ale contribuabilului, dar care ulterior nu s-au mai regasit si in veniturile obtinute de acesta, urmare faptului ca au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu L, contribuabilul a inregistrat contabil si declarat fiscal cheltuieli deductibile mai mari cu suma de 000 lei, suma cu care a fost diminuata pierderea fiscala declarata de contribuabil, avand in vedere prevederile art. 19 si art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din punct de vedere al TVA, referitor la lucrarile achizitionate si nerefacturate ulterior in totalitate catre L, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in fapt, au avut loc achizitii de servicii de la terti pentru care a fost dedusa integral taxa pe valoarea adaugata, dar care ulterior au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit, situatie care in acceptiunea legii fiscale reprezinta o operatiune asimilata prestarilor de servicii efectuate cu plata, respectiv o livrare catre sine.

Organele de inspecție fiscală au constatat că desi a avut loc o prestare de servicii catre sine, contribuabilul nu a procedat la emiterea unei autofacturi pentru respectiva operatiune .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SCS, contribuabilul a inregistrat si declarat o taxa colectata mai mica cu 000 lei (000x19%) la data de 25.11.2018, având în vedere prevederile art.271 alin.1 și alin.4 lit.a), art.286 alin.1 lit.d), art.291 alin.b), art.319 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.92 alin.3 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

c) In data de 11.08.2017 a fost incheiat un Acord de contract intre P3 YSA, in calitate de beneficiar, si X, in calitate de executant, pentru executare lucrarilor de proiectare, achizitie si executarea lucrarilor pentru o cladire depozit de 10.800 mp, 11.885 mp suprafata exterioara, in loc. Chiajna, ..., jud. I, Romania, contra unui pret pausal (forfetar) de 000 EUR, fără TVA.

Suplimentar fata de contractul initial a fost incheiat Acordul de solutionare la contract prin care, potrivit pct. 2.1 (i), lucrarile se considerau finalizate la la data de 28 februarie 2018, iar potrivit pct. 2.1 (ii) in legatura cu intarzierile legate de finalizarea lucrarilor, antreprenorul se obliga să datoreze beneficiarului o suma de 000 EUR.

In vederea realizarii obiectului contractului, X a procedat in principal la subcontractarea lucrarii catre diverse societati de constructii specializate, in functie de etapa in care se afla proiectul si in mica masura la achizitii de bunuri care sa fie puse la dispozitia executantilor efectivi ai lucrarilor.

Evidenta achizitiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost tinuta din punct de vedere contabil pe seama contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" sau prin inregistrarea acestora direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 "*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti*". Organele de inspecție fiscală au constatat că soldul Contului 332 "*Lucrari si servicii in curs de executie*" (componenta analitica corespunzatoare acestui contract) era 0.

Valoarea bunurilor si serviciilor (in principal lucrari de constructii montaj), achizitionate de catre X de la terti pentru acest obiectiv a fost in valoare de 000 lei, fara TVA, valoare ce a fost înregistrată pe contul de cheltuieli.

Necesitatea efectuării lucrarilor prezentate anterior, potrivit celor precizate de X, a fost ca urmare a modificarii parțiale a conceptului tehnic, fara a exista o negociere pe acest aspect cu beneficiarul.

Urmare nefacturarii in totalitate a lucrarilor, X a inregistrat in evidenta contabila si fiscala cheltuieli cu lucrari in valoare de 000 lei si venituri din livrarea acestora in valoarea de 000 lei, rezultand o diferenta de 000 lei reprezentand cheltuieli care nu s-au regasit in veniturile realizate de contribuabil.

Referitor la lucrarile achizitionate si nefacturate ulterior in totalitate catre Y SA organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

- facturile de achizitie au fost inregistrate in evidenta contabila si fiscala (deductibile integral) in anii 2017 si 2018;

- urmare faptului ca lucrarile au ramas de facto in componenta obiectivului contractat urmare a receptiei finale efectuate cu beneficiarul, organele de inspectie fiscala au constatat ca si pentru acestea a avut loc un transfer al dreptului de a dispune ca si proprietar chiar daca nu au fost indeplinite toate cerintele legale privind transmiterea dreptului de proprietate, respectiv nu a fost intocmita o factura de livrare /prestare;

- in fapt au avut loc achizitii de servicii de la terti, inregistrate ca si cheltuieli ale contribuabilului, care ulterior nu s-au mai regasit si in veniturile obtinute de acesta, urmare faptului ca au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SA, contribuabilul a inregistrat contabil si declarat fiscal cheltuieli deductibile mai mari cu suma de 000 lei, suma cu care a fost diminuat pierderea fiscala declarata de contribuabil, avand in vedere prevederile art. 19 si art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din punct de vedere al TVA, referitor la lucrarile achizitionate si nefacturate ulterior in totalitate catre Y SA, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in fapt, au avut loc achizitii de servicii de la terti pentru care a fost dedusa integral taxa pe valoarea adaugata, dar care ulterior au fost puse la dispozitia altei persoane pentru a fi utilizate de aceasta cu titlu gratuit, situatie care in acceptiunea legii fiscale reprezinta o operatiune asimilata prestarilor de servicii efectuate cu plata, respectiv o livrare catre sine.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca desi a avut loc o prestare de servicii catre sine, contribuabilul nu a procedat la emiterea unei autofacturi pentru respectiva operatiune.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin activitatea efectiv desfasurata pentru realizarea obiectivului prevazut in contractul cu Y SA, contribuabilul a inregistrat si declarat o taxa colectata mai mica cu 000 lei ($000 \times 97,7\% \times 19\%$), avand in vedere prevederile art.271 alin.1 si

alin.4 lit.a), art.286 alin.1 lit.d), art.291 alin.b), art.319 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.92 alin.3 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile la art.19 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementari legale în vigoare, privind iesirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin.(3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.”

Totodată, potrivit pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

Totodată, se reține că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

În anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, alin.2 și alin.4 și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

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

(2) Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

(4) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul rezultatului fiscal. ”

iar în conformitate cu pct. 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile), veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

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

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

Totodată, conform prevederilor pct.259 din OMFP nr.3005/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

„259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) *Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".*

Prevederi similare se regăsesc la pct.446 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, iar metodele contabile privind iesirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil și cele referitoare la evaluare stocurilor nu se modifica în cursul anului fiscal.

Totodată, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar stadiul de execuție al lucrării se determina pe baza de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atesta stadiul realizării și

receptia serviciilor prestate, iar lucrarile nereceptionate de beneficiar pâna la sfârșitul perioadei se evidentiaza la cost pe seama veniturilor aferente costurilor serviciilor în curs de executie.

De asemenea, potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 *“Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”*, iar art.11 precizeaza ca: *“Detinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar si alte drepturi si obligatii, precum si efectuarea de operatiuni economice, fara sa fie inregistrate in contabilitate, sunt interzise”*.

Totodată, se reține că în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție, iar contravaloarea lucrărilor nereceptionate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

De asemenea, potrivit prevederilor OMFP nr. 3055/2009 și OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" are funcțiunea:

“ Contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia.

În creditul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție (332);

În debitul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (332).”

Față de cele de mai sus, se reține că acest cont este tranzitoriu respectiv, în creditul acestuia se evidențiază, la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție, iar în debit se reiau serviciile în curs de execuție la începutul perioadei.

Ca urmare, înregistrarea la sfârșitul perioadei a costurilor cu serviciile în curs de execuție și reluarea la începutul perioadei a acestora nu produce

efecte din punct de vedere al legii fiscale, veniturile certe fiind veniturile care se înregistrează la recepția parțială sau finală a lucrărilor în curs de execuție.

În cazul în care, la sfârșitul perioadei, există lucrări în curs, sau lucrări nereceptionate de către beneficiar, valoarea acestora se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor bilanțiere. Pentru a respecta principiul conectării cheltuielilor la venituri, toate costurile realizate care nu au fost facturate mai departe către beneficiar vor fi capitalizate în costul lucrărilor în execuție în aceeași perioadă.

Aceasta înseamnă că pentru calculul profitului impozabil se iau în considerare și veniturile evidențiate în soldul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", care se transferă la rezultatul perioadei pentru care se efectuează calculul.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.129 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

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

*a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, **dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, [...]**”*

iar potrivit pct.7 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*(6) În sensul art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice. Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau **serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, [...]**”*

Începând cu data de 01.01.2016, prevederi similare se regăsesc la art. 271 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, respectiv la pct.8 alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, este asimilată prestării de servicii efectuate cu plată.

De asemenea, potrivit art.134 alin.1, alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 amânata.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin. (1). Această data determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

Totodată, potrivit art. 134¹ alin.1 și alin. 7 din același act normativ:

“1.Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

De asemenea, potrivit art.134² alin.1 din Codul fiscal “*Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*”, iar potrivit art.140 alin.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*”.

Astfel, față de aceste prevederi legale se reține că faptul generator pentru plata TVA intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive sunt considerate efectuate la data la care situațiile de lucrări, rapoartele de lucru sunt acceptate de către beneficiari, iar perioada de decontare nu poate depăși un an.

Art.137 alin.1 lit.a și lit.d din Codul fiscal, precizeaza ca "*Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din :*

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

d) pentru operatiunile prevazute la art.129 alin.(4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;"

Iar potrivit art.138 lit. b: *Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:*

b) in cazul refuzurilor totale sau partiale privind cantitatea, calitatea ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, in conditiile anularii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea in cauza, declarata printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, sau in urma unui arbitraj, ori in cazul in care exista un acord scris intre parti."

Spetei ii sunt aplicabile și prevederile art.150 alin.1 din Legea nr.571/2003: "*Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160."*

Totodată, conform prevederilor legale menționate, baza de impozitare pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să se obțină de furnizor, ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț și se reduce în condițiile anulării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți.

De asemenea, persoana obligată la plata taxei este persoana care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor prevăzute de art.150 alin.2-6 și art.160.

Prevederi similare se regăsesc la art.286 alin.1 lit.d) în Noul Cod fiscal.

Astfel, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), este constituită din suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

Totodată, potrivit art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

„ART. 155

(7) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (15), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.(...)

(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.(...) ”

iar potrivit pct.69 alin.3 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„69. (3) Informațiile din factura emisă prin autofacturare se înscriu în jurnalele pentru vânzări și sunt preluate corespunzător în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, ca taxă colectată.”

Începând cu data de 01.01.2016, prevederi similare se regăsesc la art.319 alin.8 și alin.16 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la pct.92 alin.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că persoanele înregistrate în scopuri de TVA trebuie să autofactureze fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare

cele în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Suplimentar fata de lucrarile care au fost convenite cu Y SCS, prin Contractul KBE RO 000/2013, Actul aditional nr.1/2014 și Actul aditional nr.2/2014, X a achiziționat lucrari de constructii montaj de la terti in valoare de 000 lei, fara TVA.

O parte dintre acestea au fost inregistrate pe seama contului 332 *“Lucrari si servicii in curs de executie”* si concomitent in contul 712 *“Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”*, iar o altă parte direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti”*.

Dupa incheierea contractului si efectuarea receptiei, in soldul contului 332 *“Lucrari si servicii in curs de executie”* a rămas suma de 2.101.114 lei, suma care a fost preluata in fiecare perioada fiscala ulterioara si care se afla in sold la 31.12.2018.

In ceea ce priveste baza contractuala, pentru lucrarile facturate dar neacceptate de client, au fost incheiate protocoale de negociere, însă pentru cele nefacturate nu. În niciuna dintre situatii nu au fost incheiate acte aditionale la contractul de baza, contribuabilul înregistrând si declarând venituri din exploatare mai mici cu 000 lei (000 – 000).

De asemenea, se reține că în data de 2017 a fost incheiat Contractul de antrepriza generala nr.B 000/2017 intre Y SCS, in calitate de beneficiar, si X, in calitate de executant, în vederea constructiei la cheie, in stare functionala, a magazinului L din loc. T,.... jud. I

Evidenta achizițiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost tinuta din punct de vedere contabil pe seama contului 332 *„Lucrari si servicii in curs de executie”*, sau prin inregistrarea acestora direct pe costuri, in principal pe seama contului 628 *„Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti”*, la sfârșitul perioadei soldul contului 332 *“Lucrari si servicii in curs de executie”* (componenta analitica corespunzatoare acestui contract) fiind 0.

Suplimentar fata de lucrarile care au fost convenite cu Y SCS, prin Contractul nr.B 000/2017, X a achizitionat lucrari de constructii montaj de la terti in valoare de 000 lei, fara TVA, care au fost evidențiate ca și cheltuieli.

Fata de conditiile contractuale initiale a fost intocmit un centralizator de Note de renuntare (respectiv o situatie cu lucrarile care desi au fost prevazute in contract nu au mai fost executate de X) in valoare de 000 lei, fara TVA.

În urma negocierilor dintre părți au fost acceptate de beneficiar (conform Act adițional nr. 2) și facturate de către X, lucrări în valoare de 000 lei, fără TVA, rezultând o diferență de 000 lei (000 - 000), reprezentând cheltuieli care nu s-au regăsit în veniturile realizate de contribuabil.

Totodată, se reține că în data de 2017 a fost încheiat un Acord de contract între Y SA, în calitate de beneficiar, și X, în calitate de executant, în vederea executării lucrărilor pentru o clădire depozit de 00 mp, 00 mp suprafața exterioară, în loc. C, str. jud. I.

Evidența achizițiilor necesare pentru realizarea obiectivului a fost ținută din punct de vedere contabil pe seama contului 332 „*Lucrări și servicii în curs de execuție*”, sau prin înregistrarea acestora direct pe costuri, în principal pe seama contului 628 „*Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți*”, la sfârșitul perioadei soldul contului 332 „*Lucrări și servicii în curs de execuție*” (componenta analitică corespunzătoare acestui contract) fiind 0.

În baza Acordului de contract încheiat cu YSA, X a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli cu lucrări în valoare de 000 lei și venituri din livrarea acestora în valoarea de 000 lei, rezultând cheltuieli în sumă de 000 lei care nu s-au regăsit în veniturile realizate de contribuabil.

În concluzie, organul de soluționare a contestației reține că achizițiile suplimentare de lucrări/servicii pentru cele trei obiective nu s-au regăsit în totalitate în livrările/veniturile societății. Mai exact, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între cheltuielile efective și costul lucrărilor înregistrate în debitul contului 332 „*Servicii în curs de execuție*”, precum și între valoarea facturată și valoarea cu care s-a diminuat soldul debitor al contului 332 „*Servicii în curs de execuție*”.

Aceste diferențe s-au datorat urmare nerecunoașterii de către beneficiari a lucrărilor suplimentare, respectiv urmare neacceptării la plată a acestora.

Or, potrivit prevederilor legale anterior citate, contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „*Servicii în curs de execuție*”, pe seama contului 712 „*Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție*”.

Prin urmare, pentru achizițiile suplimentare de lucrări/servicii, nerecunoscute de beneficiari la sfârșitul perioadei, societatea verificată trebuia să efectueze, pe analitice, pentru fiecare lucrare în parte, următoarea înregistrare:

332 "Servicii în curs de execuție" = 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"

Fata de aspectele mentionate si tinand cont de prevederile legale mentionate, se retine ca **neemiterea facturilor aferente cheltuielilor suplimentare** cu privire la lucrarile executate se datoreaza unor aspecte juridice, si nu unor aspecte de ordin economic/fiscal, respectiv neexecutare de lucrari.

Potrivit prevederilor legale cu privire la contracte din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se retin urmatoarele :

- partile sunt libere sa incheie orice contracte si sa determine continutul acestora, in limitele impuse de lege, astfel cum se prevede la art.1169 din actul normativ mentionat mai sus;
- contractul valabil incheiat are putere de lege intre partile contractante, astfel cum se prevede la art. 1.270 din Codul civil;
- contractul valabil incheiat obliga nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar si la toate urmarile pe care practicile statornicite intre parti, uzantele, legea sau echitatea le dau contractului, dupa natura lui, astfel cum se prevede la art. 1.272 din acelasi act normativ.

Se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată **puterea obligatorie a contractului și actelor aditionale aferente cu respectarea legislatiei fiscale/contabile in materie.**

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia *«din punct de vedere al tratamentului contabil, societatea a încetat să mai înregistreze venituri concomitent cu creșteri de activ prin înregistrarea contabilă 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție”, în contrapartidă cu contul 712 „Venituri aferente lucrărilor și serviciilor în curs de execuție” pentru aceste lucrări, în momentul în care K a refuzat încheierea protocoalelor de negociere cu un nou act adițional care să acopere costurile deja înregistrate de Depenbrock, chiar în condițiile în care lucrările au fost executate, ci a înregistrat, în schimb costuri, pe seama contului 628 „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”*

(...)aceste sume nu vor putea fi recunoscute drept venituri decât la momentul soluționării favorabile a litigiului, iar o recunoaștere mai devreme a acestora ar încălca flagrant principiul recunoașterii veniturilor și principiul prudenței»

se rețin urmatoarele:

- în legislația fiscală aplicabilă în acel moment, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și normele de aplicare a acesteia, nu sunt prevăzute derogări sau excepții care să permită stabilirea exigibilității obligațiilor fiscale de reușita unei

acțiuni în instanță privind recuperarea sumelor și de data hotărârii definitive și irevocabile prin care se stabilește cuantumul sumelor la care antreprenorul este îndreptățit și nu se prevăd derogări ținând cont de faptul că un litigiu se poate întinde pe o perioadă mai mare decât termenul de prescripție de stabilire a obligațiilor fiscale;

- veniturile din prestări servicii sunt recunoscute în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri. Potrivit principiului independenței exercitiului financiar prevăzut la pct.42 din reglementările contabile trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor;

- X determină costul lucrărilor executate pentru proiectul K, pe care-l trimite beneficiarului spre acceptare la plată, care poate să-și dea consimțământul pentru plată acestuia sau nu. Chiar dacă beneficiarul și-a exprimat refuzul la plată sumelor solicitate de către X, litigiile vor urma calea de rezolvare prevăzută în contracte;

- în cazul unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în care se consemna că beneficiarul nu datorează sume, societatea poate proceda la ajustarea bazei de impozitare conform prevederilor art.287 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Neacceptarea la plată a sumelor reprezentând costuri suportate de X în finalizarea proiectului, nu atestă neexecutarea lucrărilor, acesta îndeplinindu-și în totalitate obligațiile contractuale.

Determinanta în aprecierea momentului privind exigibilitatea obligațiilor fiscale nu este voința părților, respectiv acceptarea la plată a sumelor pretinse, care s-ar putea prevala de dispozițiile art.1270 din noul Cod Civil, ci legislația fiscală, abordare care s-a reținut și în jurisprudența ICCJ, respectiv în Decizia nr.1743/2015.

Prin urmare, în ceea ce privește proiectul Y, pentru lucrările suplimentare efectuate, petenta era obligată să evedențieze venituri în suma de 000 lei și nu doar în suma de 000 lei. Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile ale societății cu suma de 000 lei.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia "pierderea aparentă de 000 lei a rezultat dintr-o eroare, echipa de inspecție luând în considerare la determinarea acestei sume, valori estimative pe care societatea le-a prezentat, atât pentru lucrările executate suplimentar, cât și

pentru renunțările ce urmau a fi convenite cu Y” se rețin următoarele:

- pentru proiectul L petenta a achiziționat suplimentar lucrări de construcții montaj de la terți în valoare de 000 lei, fără TVA, care au fost evidențiate ca și cheltuieli atribuibile obiectivului contractat, așa cum au fost ele înregistrate în evidența analitică a contribuabilului, fără ca în acestea să se regăsească achiziții efectuate în interesul activității generale a acestuia (dobânzi, amortizări, chirii, întreținere sediu, achiziții diverse etc.);

- cheltuielile în sumă de 000 lei, fără TVA, au fost acceptate ulterior de L, în acest sens încheindu-se Actul adițional nr. 2.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența de 000 lei (000 -000) reprezintă cheltuieli care nu s-au regăsit în veniturile realizate de contribuabil din proiectul Y.

În ceea ce privește afirmația societății, referitoare la proiectul P3, potrivit căreia *”nu există nicio prevedere care să condiționeze deducerea cheltuielilor de obținerea unor venituri mai mari decât cheltuielile respective”* se reține că organele de inspecție fiscală nu au făcut o astfel de constatare în cadrul raportului de inspecție fiscală, ci s-au raportat la evidența contabilă, analitică, a contribuabilului și la reglementările contabile și fiscale anterior citate.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *”serviciile reprezentate de lucrări de construcții suplimentare executate de Societate în cadrul proiectului Y nu au fost puse la dispoziția clientului, ci au fost însușite fără drept de către client, acesta refuzând să achite contravaloarea lor. Acesta este și obiectul acțiunii în instanță (...)*”, se reține că contestatara a formulat acțiune în instanță pentru obligarea la plată a sumelor, ceea ce înseamnă că aceasta recunoaște creanțele solicitate și își însușește aceste sume, astfel în speță se pune problema exigibilității obligațiilor fiscale.

Contestatara invocă decizia din cauza C-438/13 BCR Leasing și cauza C-435/03 British American Tobacco Internațional and Newman Shipping în condițiile în care însușirea unui bun fără drept, în mod culpabil, de către un tert, nu poate fi considerată punere la dispoziție cu titlu gratuit a acelui bun de către titularul lui de drept, or acestea nu au aplicare în situația de față, întrucât lucrările analizate nu sunt obținute abuziv, serviciile sunt prestate în cunoștința de cauza de către X, iar lucrările au fost puse la dispoziția beneficiarului în mod gratuit, contrar celor invocate de aceasta. Transferul către beneficiar al acestor lucrări este efectiv și definitiv, prin caracterul și specificul lucrărilor, ele nemaiputând fi reintroduse în

patrimoniul X, lucrarile intrand in componenta finala a respectivului centru comercial.

În ceea ce privește argumentul contestatarei, cum ca si in cazul in care aceste lucrari ar fi fost puse in mod gratuit la dispozitia Y, aceasta ar avea ca scop realizarea activitatii economice obisnuite a societatii, fiind excluse din sfera de aplicare a TVA a acelor gratuitati care au ca scop facilitarea desfasurarii unei activitati economice taxabile, precum si invocarea exemplului de la pct 7, alin 11 din normele metodologice date in interpretarea art. 271, alin 5, lit. b din codul fiscal, **este total eronata fiind o comparatie fortata, pentru ca in cazul sensului giratoriu invocat in norme, cedarea catre primarie in mod gratuit era in folosul activitatii sale economice (facilitarea accesului la centru comercial majorand veniturile acestuia), in timp ce in cazul de fata cedarea gratuita a acestor lucrari suplimentare este in folosul Y si nu in scopul desfasurarii unei activitati economice taxabile a X, cele doua situatii nefiind asemanatoare, scopul activitatii economice obisnuite a societatii nefiind in mod cert punerea in mod gratuit la dispozitia clientilor a unor lucrari de constructii.**

Astfel, exigibilitatea taxei a intervenit la momentul in care lucrarile suplimentare au fost puse la dispozitia Y in mod gratuit, respectiv la data receptiei lucrarilor din luna noiembrie 2014, moment in care operatorul economic trebuia sa emita o autofactura in scop de taxa, faptul ca acesta nu a fost emisa nu exonereaza de la obligatia de a colecta taxa respectiva.

Invocarea prevederilor art.271 alin.5 lit.b) din Codul fiscal,, *Nu constituie livrare de servicii cu platab) serviciile prestate in mod gratuit in scop de reclama sau in scopul stimulării vanzarilor....* este total eronata, intrucat lucrarile prestate in cadrul proiectului P3 nu au avut ca scop reclama sau stimularea vanzarilor, lucrarile de constructii montaj reprezentand obiectul principal de activitate al X.

Incidente speței sunt și reținerile Înaltei Curți de Casație și Justiție, din Decizia nr.1792/2014:

«(...) rezultă că era obligatorie înregistrarea valorii lucrărilor și serviciilor executate, nefacturate beneficiarului, până la sfârșitul fiecărei luni, în contul corespunzător de lucrări și servicii în curs de execuție, pe seama veniturilor din producția stocată, care sunt o categorie de «venituri din exploatare» și se cuprind în profitul impozabil al perioadei.

Contrar susținerilor recurente, modul de funcționare a conturilor 322 „Lucrări și servicii în curs de execuție” și 711 „Variația stocurilor”, descris de curtea de apel, trebuie să reflecte intermediar cheltuielile încorporabile

efectuate, care nu reprezintă pierderi, ci eforturi materializate în lucrări în curs de execuție.

Rulajul creditor al contului 711, „Variația stocurilor”, în corespondență cu contul 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” are rolul de a indica valoarea la cost efectiv a lucrărilor executate în cursul perioadei. Acest procedeu nu generează nici pierderi, nici profit pentru lucrările în curs de execuție nefacturate, ci realizează o echilibrare a cheltuielilor efectuate pentru realizarea de lucrări pentru fiecare perioadă fiscală.

Or, neutilizând conturile menționate, practic, recurența a înregistrat în contabilitate numai cheltuielile aferente veniturilor pe care le-a considerat deductibile fiscal, generând pierderi.»

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul dispozițiilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația ca **neîntemeiată** în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei și diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X **SCS** împotriva:

- Deciziei de impunere nr.F-VL 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice V, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei;
- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.F-VL 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice V în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de **000 lei.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel B în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL