

DECIZIA nr. 539 din 09.10.2017 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în str. sector X, București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.
MBR_REG_....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG....2017, completată cu adresa nr.2017, înregistrată sub nr. MBR_REG_...2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ... formulată prin lichidator judiciar PM numită prin încheierea din 17.02.2017 dată de Tribunalul București în dosarul de insolvență al contestatoarei nr./3/2017.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ...2017 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2017 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqg/2017 și decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SX www/2017, ambele emise în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX fff/2017 și comunicate sub semnătură și ștampilă în data de ...2017.

Societatea contestă suma totală de **S lei**, din care:

- P lei diferență suplimentară de impozit pe profit;
- T lei diferență suplimentară de TVA;
- F lei diminuare a pierderii fiscale pentru anul 2014.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru perioada 01.10.2011-31.12.2016 în privința impozitului pe profit, TVA și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu data de 01.01.2011 și până la data de 31.12.2016 în baza avizelor de inspecție nr. 38/19.04.2017 și nr. 42/02.05.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX fff/2017, iar în baza acestora au fost emise decizia de impunere nr. F-SX qqg/2017 prin care s-au stabilit obligații suplimentare în sumă de P lei impozit pe profit și V lei TVA, respectiv în minus M lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor și decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare

a inspecției fiscale nr. F-SX www/2017 prin care s-a modificat baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de B lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea în parte a deciziei de impunere și deciziei privind modificarea bazei de impozitare susținând următoarele:

Este nelegală măsura includerii în veniturile impozabile ale anului 2013 în loc de 2014 a serviciilor prestate în baza contractului nr. C3/27.05.2011 încheiat cu PTF SRL și facturate cu factura nr. 213/03.06.2014 deoarece în speță sunt incidente dispozițiile art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal conform cărora prestările de servicii sunt considerate a fi efectuate la data la care sunt emise situațiile de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare sau, după caz, la data acceptării lor de către beneficiar. Este nejustificată soluția organului fiscal deoarece procesele-verbale întocmite la data de 15 iulie 2013 atestă doar că piesele de ascensor sunt instalate, verificarea livrării și instalării întregului echipament urmând a fi efectuate cu ocazia recepției finale și punerii în funcțiune, astfel că la data de 15 iulie 2013 contractul nu fusese executat integral.

Societatea avea drept de deducere a TVA în sumă de T lei facturată de PTF SRL în baza contractului de antrepriză nr. C2/26.07.2011 pentru edificarea unei construcții în H, str. C nr. 10B, jud. J. Sunt lipsite de temei aprecierile inspectorilor fiscali referitoare la executarea contractului de antrepriză, la caracterizarea diferită a construcției (locuință individuală sau locuință duplex) și la nerespectarea dispozițiilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal prin neangajarea cheltuielilor în scopul realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care în temeiul contractului nr. C1/10.07.2009 societatea și-a asumat obligația executărilor lucrărilor subcontractate ulterior prin contractul nr. C2/26.07.2011. Este evident că în final clădirea urma să fie folosită de beneficiarii contractului nr. C1/10.07.2009, respectiv NM și NC, iar aprecierea inspectorilor potrivit căreia contractul nr. C1/10.07.2009 nu a fost executat nu poate fi primită, în condițiile în care existența construcției a fost constatată și în cadrul inspecției fiscale.

Referitor la decizia privind modificarea bazei de impunere, societatea arată că pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015 s-a stabilit un profit în valoare de Y lei, măsura fiind justificată prin reconsiderarea venitului ce face obiectul facturii nr. 213/03.06.2014 ca fiind aferent anului 2013, cu consecința diminuării pierderii anului 2014 cu suma de F lei și prin majorarea venitului aferent anului 2015 cu suma de K lei facturată către RVT SRL.

Societatea arată că în cadrul motivării în fapt sunt făcute mențiuni cu privire la înregistrarea cheltuielilor cu salariile deși nu au fost realizate venituri în perioada vizată, dar din cuprinsul deciziei și raportului de inspecție fiscală nu reiese că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile. Pentru considerentele arătate anterior este nelegală diminuarea pierderii fiscale înregistrate în anul 2014 cu suma de F lei, iar suma de G3 lei aferentă facturii nr. 213/03.06.2014 reprezintă venit aferent anului 2014.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin încheierea din data de 17.02.2017 dată în dosarul nr. .../3/2017 Tribunalul București a dispus admiterea cererii debitoarei ABC SRL și intrarea în faliment prin procedură simplificată a debitorului.

În baza avizelor de inspecție nr. 38/19.04.2017 și nr. 42/02.05.2017 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 6 a Finanțelor Publice au verificat următoarele obligații fiscale: impozit pe profit (perioada 01.01.2011-31.12.2015), TVA (perioada 01.10.2011-31.12.2016) și impozit pe veniturile microîntreprinderilor (perioada 01.01.2016-31.12.2016).

3.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale pentru anul 2013, în condițiile în care veniturile aferente unui contract pentru care s-au întocmit documente de recepție în anul 2013 au fost înregistrate în contabilitate în anul 2014, fără să existe documente justificative din care să reiasă că serviciile au fost prestate integral sau parțial în anul 2014 și fără respectarea reglementărilor contabile cu privire la momentul înregistrării veniturilor.

În fapt, potrivit raportului de inspecție fiscală societatea ABC SRL a declarat prin declarația 101 aferentă anului 2013 o pierdere fiscală de G1 lei, iar în urma verificării s-a stabilit un profit impozabil de G2 lei, rezultând un impozit pe profit aferent de P lei.

Baza impozabilă suplimentară rezultată în urma verificării de G1 lei + G2 lei = G3 lei provine din faptul că pentru lucrările efectuate în baza contractului nr. C3/27.05.2011 încheiat cu PTF SRL, societatea verificată a emis factura nr. 213/03.06.2014 și a înregistrat veniturile aferente în anul 2014, deși prestările de servicii au fost realizate în anul 2013.

În temeiul art. 42, art. 252 alin. (1) și art. 259 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009 și art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit majorarea veniturilor impozabile aferente anului 2013 cu suma de G3 lei, cu consecința înlăturării pierderii fiscale declarate de G1 lei și înregistrării unui profit impozabil de G2 lei.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că a emis corect factura nr. 213/03.06.2014 în anul 2014 și invocă drept temei legal în susținere art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 12 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada în discuție:

Codul fiscal:

”Art. 19. - (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”.

Norme metodologice:

”12. 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 conformitate cu prevederile pct. 42, pct. 252 și pct. 259 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, în vigoare până la data de 31 decembrie 2014:

”42 - Principiul independenței exercițiului.

Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”.

”252 - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse”.

”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, ***proces-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" [...].**

În speță, societatea ABC SRL în calitate de prestator a încheiat cu PTF SRL în calitate de client contractul nr. 215 din 27.05.2011 pentru livrare echipament, documentație tehnică, proiect instalare, transport până la locul de instalare, instalare și punere în funcțiune a unui număr de 4 ascensoare în valoare totală de G7 euro fără TVA.

Contractul prevede existența a 4 etape de livrare și instalare, respectiv plăți, instalațiile urmând a fi preluate de către client, după recepție, în urma notificării prealabile a prestatorului. În cazul neinspectării instalațiilor în termen de 15 zile

de la data notificării, se consideră că echipamentul a fost acceptat și recepționat și perioada de garanție va începe să deruleze după acea dată.

La dosarul cauzei există patru procese-verbale de recepție lucrări (trei încheiate în data de 15.07.2013 și unul în data de 16.07.2013) prin care reprezentanții celor două părți au verificat lucrările de instalare și se consideră în această etapă că sunt realizate și că verificarea livrării și instalării întregului echipament se face cu ocazia recepției finale.

Se reține că, **în materia determinării profitului impozabil, sunt aplicabile reglementările contabile care privesc înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor**, astfel că prevederile art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal referitoare la faptul generator și exigibilitatea în materie TVA invocate în susținere nu sunt defel aplicabile speței, **contestația societății fiind nemotivată în drept**. Astfel, conform reglementărilor contabile ABC SRL era obligată să înregistreze în luna iulie 2013 veniturile din derularea contractului încheiat cu PTF SRL în funcție de stadiul execuției contractului, așa cum s-a consemnat în procesele-verbale încheiate la data de 15.07.2013, respectiv 16.07.2013, obligație neîndeplinită de societate, contrar prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Susținerea contestatoarei în sensul că ”nu se justifică considerarea ca venit aferent anului 2013 a întregului preț contractual” pe motiv că în procesele-verbale din luna iulie 2013 se face referire la recepția finală și punerea în funcțiune nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care **societatea nu a întocmit situații de lucrări care să dovedească stadiul de execuție a lucrărilor în luna iulie 2013 conform recepțiilor existente, nu a respectat reglementările contabile anterior citate care prevăd expres că și lucrările nerecepționate de beneficiar se înregistrează la venituri, dar la cost, nu a întocmit situații de lucrări care să dovedească cât anume s-a executat ulterior recepțiilor din luna iulie 2013 și când anume, nu a prezentat notificarea către beneficiar la care se face referire în contract și nu a prezentat procesele-verbale de recepție finală.**

Ca atare, pretenția contestatoarei de a înregistra veniturile aferente contractului nr. 215 din 27.05.2011 încheiat cu PTF SRL în luna iunie 2014 este **vădit nejustificată**, în condițiile în care echipamentul fusese instalat încă din luna iulie 2013, iar contestatoarea nu a prezentat nicio minimă documentație ca cea învederată anterior, contestația societății urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA în sumă de T lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției unor lucrări de construcții subcontractate necesare edificării unui imobil, în condițiile în care nu a realizat operațiuni taxabile prin facturarea cu TVA colectată a lucrărilor către beneficiarii cu care contractase lucrările respective.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL în calitate de antreprenor a încheiat cu NM și NC în calitate de beneficiari contractul de antrepriză nr. C1/10.07.2009 prin care se obliga să execute lucrările de zidărie suprastructură, șarpantă și învelitoare a unei locuințe conform cu autorizația de construire nr. 614/19.08.2008, în termen de 24 de luni, prețul lucrărilor fiind de G4 lei exclusiv TVA.

Aceste lucrări au fost subcontractate către PTF SRL în baza contractului de antrepriză nr. C2/26.07.2011, fiind emisă o singură factură pentru întreaga lucrare, respectiv factura nr. 2014040/08.09.2014 în valoare totală de G5 lei, din care TVA în sumă de T lei și bază impozabilă G6 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile contractuale referitoare la stadiile lucrării, nu există situații de lucrări pe stadii de execuție ori proces-verbal de recepție finală a lucrării, procesele-verbale de recepție a lucrărilor ce devin ascunse nu poartă ștampila societății ABC SRL, iar în procesul-verbal de control al calității lucrărilor încheiat de ISC J figurează ca investitor domnul NM și că societatea nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu utilitățile, așa cum s-a obligat prin contractul nr. C2/26.07.2011.

De asemenea, s-a constatat că la data de 30.03.2012 clădirea a fost adusă la stadiul "la roșu", iar la data de 22.11.2012 a fost aplicată o învelitoare – tablă, iar din declarația pe proprie răspundere a împuternicitului societății reiese că imobilul a fost construit în scopul folosirii de către administratorul societății din perioada respectivă și a familiei acestuia.

Deoarece societatea ABC SRL nu a refacturat cu TVA lucrările de zidărie suprastructură, șarpantă și învelitoare efectuate de subcontractant către beneficiarul final, respectiv NM și NC, contractul nr. C1/10.07.2009 fiind practic neexecutat, organele de inspecție fiscală au stabilit că nici TVA aferentă achiziției acestor lucrări de la subcontractantul PTF SRL nu este destinată în folosul realizării de operațiuni taxabile și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de T lei.

În drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile;".

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"45. (6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își

poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.** În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești”.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că domnul NM – asociat unic al societății ABC SRL a obținut autorizația de construire nr. 614/19.08.2008 emisă de Primăria Orașului H pentru executarea lucrărilor de construire a două locuințe SP+P+1E+M, împrejmuire, puț forat, ministație de epurare în județul J, Oraș H, str. C, nr. 10B, cu valabilitate prelungită până la data de 10.08.2012.

Pentru realizarea lucrărilor de zidărie suprastructură, șarpantă și învelitoare a unei locuințe conform cu autorizația de construire nr. 614/19.08.2008, NM împreună cu NC în calitate de clienți (beneficiari) au încheiat contractul de antrepriză nr. C1/10.07.2009 cu societatea ABC SRL în calitate de antreprenor.

Valoarea convenită a lucrărilor a fost de G4 lei exclusiv TVA.

Aceste lucrări au fost subcontractate de ABC SRL către PTF SRL în baza contractului de antrepriză nr. C2/26.07.2011 pentru suma fixă de G7 euro plus TVA. plătită în patru tranșe conform stadiilor de execuție (infrastructură, suprastructură, zidărie și șarpantă și învelitoare). Cu cel puțin 5 zile înainte de fiecare sfârșit de tranșă, societatea PTF SRL trebuia să emită situația de lucrări, înmănată sub semnătura delegatului beneficiarului, care trebuia să o aprobe în termen de 5 zile de la primire. În anexa nr. 1 la contract valoarea de G7 euro este defalcată pe cele patru tranșe, fiind menționată și valoarea în lei aferentă, respectiv suma totală de G8 lei.

La dosarul cauzei există procese-verbale de recepție a lucrărilor ce devin ascunse și procese-verbale de recepție calitativă, semnate de reprezentanții constructorului și beneficiarului și procesul-verbal de cercetare la fața locului nr. 38/26.04.2017 din care reiese existența la adresa din str. C, nr. 10B, Oraș H, județul J a unui imobil construit ”la roșu”, astfel: structura de rezistență și zidărie

100%, învelitoare 100”, fără finisaje. Nu există proces-verbal de recepție finală a lucrărilor.

Lucrările executate au fost facturate inițial de PTF SRL către ABC SRL cu factura nr. 2014022/03.06.2014 pentru suma de G3,04 lei plus TVA G9 lei, stornate integral cu factura nr. 2014025/30.06.2014 și refacturate cu factura nr. 2014040/08.09.2014 în valoare de G6 lei plus TVA T lei, în total G5 lei. Factura nr. 2014040/08.09.2014 a fost compensată cu factura emisă de ABC SRL către PTF SRL pentru suma de G10 lei (vezi pct. 3.1 din prezenta deciziei), iar diferența de G11 lei a fost achitată în numerar.

Lucrările executate nu au fost facturate/refacturate de către ABC SRL către beneficiarii NM și NC conform contractului de antrepriză nr. C1/10.07.2009, societatea nerealizând operațiuni taxabile (cu TVA colectată) din contractul nr. C1/10.07.2009.

La data de 17.02.2017 societatea ABC SRL a intrat în faliment prin procedură simplificată, la cerere, conform încheierii din data de 17.02.2017 dată de Tribunalul București – Secția ... în dosarul nr. .../3/2017.

Din cele anterior prezentate **reiese indubital că lucrările de construcții achiziționate** de la PTF SRL cu factura nr. 2014040/08.09.2014, cu TVA dedusă în amonte de T lei **nu au fost utilizate de societatea ABC SRL pentru realizarea de operațiuni taxabile, cu TVA colectată în aval întrucât contestatoarea nu a procedat la facturarea/refacturarea acestor lucrări** către beneficiarii NM și NC.

Această concluzie este de domeniul evidenței, putând fi percepută prin simpla prezentare a situației, în condițiile în care susținerile societății din contestația formulată ocolesc chiar fondul problemei, respectiv nerealizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, deși reproșează organelor de inspecție fiscală aprecierea potrivit căreia contractul nr. C1/10.07.2009 nu a fost executat, aducând ca argument existența construcției, constatată chiar și în cadrul inspecției fiscale, societatea **ABC SRL nu precizează defel care au fost motivele pentru care nu a facturat lucrările, la rândul său, către beneficiarii NM și NC, de vreme ce lucrările au fost executate conform propriei argumentații vizând existența construcției.** Consemnând neexecutarea contractului nr. C1/10.07.2009 organele de inspecție fiscală au avut în vedere tocmai faptul că societatea nu a facturat lucrările către beneficiari, pentru a înregistra TVA colectată din care să deducă TVA din factura prestatorului, **societatea ignorând că executarea contractului nu presupune numai îndeplinirea obligațiilor asumate în favoarea beneficiarilor (prin executarea construcției), ci și îndeplinirea obligațiilor față de bugetul general consolidat prin respectarea întocmai a prevederilor legislației fiscale** în vigoare, prevederi care obligă la emiterea facturilor și la colectarea taxei pentru lucrările executate/serviciile prestate către terți/clienti. Mai mult, dat fiind faptul că lucrările sunt efectiv executate, iar beneficiarii lucrărilor sunt persoane afiliate cu societatea (domnul NM este asociat unic) este evident că nu poate fi vorba de motive obiective, independente de voința persoanei impozabile, pentru care nu au fost facturate lucrările către beneficiari.

De altfel, societatea ABC SRL nu explicitează care au fost acele operațiuni taxabile pe care le-a realizat prin achiziția lucrărilor executate de PTF SRL, când și prin contestația formulată recunoaște că "în final clădirea urma să fie folosită de beneficiarii contractului nr. C1/10.07.2009, respectiv NM și NC". Or, *folosul personal al asociatului unic și al familiei sale nu se confundă cu folosul societății, așa cum tinde aceasta să-și motiveze contestația.*

Prin urmare, în raport de cele anterior reținute, contestația societății privind deductibilitatea TVA în sumă de T lei este vădit neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

3.3. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de F lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să diminueze pierderea fiscală declarată de societate pentru anul fiscal 2014 ținând cont de perioada fiscală când societatea trebuia să înregistreze veniturile și de înregistrarea unor cheltuieli neefectuate în scopul obținerii de venituri.

În fapt, prin decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SX www/2017 a fost modificată baza impozabilă a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015 prin diminuarea pierderii fiscale cu suma de Y lei.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-SX fff/2017 pierderea fiscală declarată de societatea ABC SRL la 31.12.2014 în cuantum de F1 lei s-a diminuat cu suma de F lei (respectiv – G3 lei + G12 lei = F lei), la valoarea de F2 lei, după cum urmează:

- minus de venituri cu suma de G3 lei aferentă facturii nr. 213/03.06.2014, care trebuiau înregistrate în contabilitate în anul 2013 în loc de anul 2014 (a se vedea pct. 3.1 din prezenta decizie);

- minus de cheltuieli deductibile cu suma de G12 lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de zidărie suprastructură, șarpantă și învelitoare din factura nr. 2014040/08.09.2014, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri (a se vedea pct. 3.2 din prezenta decizie).

Din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea a declarat pentru anul 2014 cheltuieli de exploatare deductibile în sumă de G13 lei, din care numai suma de G12 lei a fost stabilită ca nedeductibilă în urma inspecției fiscale, rezultând că au fost acceptate ca deductibile în anul 2014 cheltuieli în sumă de G13 lei – G12 lei = G14 lei.

Prin contestația formulată societatea susține că este nelegală diminuarea pierderii fiscale înregistrate în anul 2014 cu suma de F lei pentru considerentele arătate în cuprins și arată că organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni cu privire la înregistrarea cheltuielilor cu salariile deși nu au fost realizate venituri în perioada vizată, dar din cuprinsul deciziei și raportului de inspecție fiscală nu reiese că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile.

În drept, potrivit art. 16 și art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

"Art. 16. - (1) Anul fiscal este anul calendaristic".

”Art. 19. - (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”.

”Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Cu privire la anualitatea profitului impozabil, pct. 13 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”13. Veniturile sau cheltuielile **înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală”.**

Prin urmare, conform dispozițiilor legale anterior citate, profitul impozabil care reprezintă baza de impozitare a impozitului pe profit se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă aferente într-un an fiscal, înregistrate conform reglementărilor contabile și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării acestor venituri înregistrate în anul fiscal respectiv, înregistrate conform reglementărilor contabile.

Se reține că diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul fiscal 2014 cu suma de F lei este consecința ajustării profitului impozabil al anului 2013 cu suma de G3 lei aferentă facturii nr. 213/03.06.2014, care trebuiau înregistrate în contabilitate în anul 2013 în loc de anul 2014 și a diminuării cheltuielilor deductibile cu suma de G12 lei reprezentând contravaloarea lucrărilor de zidărie suprastructură, șarpantă și învelitoare din factura nr. 2014040/08.09.2014, care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată pentru acest capăt de cerere societatea ABC SRL face trimitere la considerentele din cuprinsul contestației, care au fost pe larg analizate la pct. 3.1 și pct. 3.2 din prezenta decizie, reținându-se ca fiind vădit neîntemeiate, motiv pentru care nu se impune o altă analiză.

Referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală privitoare la înregistrarea cheltuielilor cu salariile fără realizarea de venituri în anul 2014, se reține că acestea sunt constatări ale organelor de inspecție fiscală menite să justifice acordarea deductibilității lor chiar și în lipsa înregistrării de venituri impozabile, organele de inspecție fiind obligate să consemneze aceste constatări ”relevante pentru impozitare”, după cum se specifică la capit. III pct. 2 din Instrucțiunile privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice, apronate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.710/2015. De altfel, chiar și contestatoarea recunoaște că aceste cheltuieli n-au fost considerate nedeductibile.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 și pct. 13 în Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, respectiv pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 42, pct. 252 și pct. 259 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 și art. art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqq/2017 și deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-SX www/2017, ambele emise de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX fff/2017 pentru suma totală de S lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.