

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a
Contestatiilor**

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
A

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscal cu privire la contestatia **A**, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. si impotriva Deciziei de impunere nr. incheiate de Directia generala a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala in baza raportului de inspectie fiscala nr. si priveste suma totala de **lei** reprezentand:

- **impozit pe profit in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei;
- **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr., respectiv **25.08.2008** conform stampilei aplicata de societate pe decizia de

impunere si de data depunerii contestatiei la registratura Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii , conform stampilei aplicata pe aceasta, respectiv

Cu adresa nr. inregistrata la Directia generala a finantelor publice societatea aduce precizari suplimentare la contestatia depusa in data de la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspectie fiscala .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solucioneze contestatia formulata de **A.**

I. Societatea contesta raportul de inspectie fiscala, decizia de impunere si decizia privind nemodificarea bazei de impunere.

Prin contestația formulata, societatea nu este de acord cu concluziile formulate de organele de inspectie fiscala si obligatiile fiscale stabilite suplimentar , aratand urmatoarele:

A.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta facturii de prestări de servicii emisa de U nr. pentru care organul fiscal nu a admis deductibilitatea pe considerentul ca prestarea de servicii este legata de livrarea unor bunuri imobile, operatiune scutita fara drept de deducere, conform prevederilor art. 141 alin.(2) lit. F) din Legea nr. 571/2003 contestatoarea arata ca potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003, a documentelor intocmite de societate pana la data contractului si a prevederilor din Contractul de vanzare a bunurilor la care se face referire in actul de control , livrarea cladirilor si a terenurilor nu a avut loc iar societatea nu a achitat nimic din comisionul de intermediere.

Societatea sustine ca organul de inspectie fiscala ascunde, cu rea credința, faptul ca pentru vânzarea de clădiri si terenuri, A avea dreptul de optiune de taxare in scop de TVA in baza art. 141 alin.(3) si ca in conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, A a notificat acest fapt anterior livrării bunurilor si inaintea efectuării controlului, livrare care nu a avut loc. Prin urmare societatea considera ca in aceste conditii retratarea operatiunii de vanzare a terenurilor si a constructiilor in scopul reconsiderarii deductibilitatii TVA aferenta comisionului de intermediere, precum si modalitatea de retratare aplicata pentru corectarea sumelor de TVA colectata, deductibila si de plata efectuata de organele de inspectie fiscala, nu poate fi luata in considerare

Societatea arata ca pentru vânzarea construcțiilor și a terenului construibil, A a încheiat un contract de exclusivitate cu o agenție imobiliară din alt stat membru UE, respectiv contractul din 16.11.2006 cu U societate înregistrată la Registrul comerțului din D, Irlanda sub numărul, având codul de înregistrare în scopuri de TVA I

Conform prevederilor acestui contract agenția imobiliară s-a obligat să identifice un cumpărător și să intermedieze tranzacția în schimbul unui comision calculat ca diferența între prețul cerut de vânzător de 59,81 euro pe mp și prețul pe care îl va impune agenția cumpărătorului, mai mare, în baza abilităților și experienței sale în tranzacții imobiliare.

Societatea mai arata ca Agenția irlandeză a efectuat demersurile specifice, identificând în Irlanda pe cetățeanul irlandez T, acționar la SC O SRL care s-a aratat interesat să cumpere terenul și clădirile oferite de A tranzacția fiind finalizată la prețul de 200 euro pe mp. Ca urmare, conform contractului de exclusivitate, agentul imobiliar a întocmit factură pentru comisionul ce i se cuvenea în sumă de euro, factura în care s-a consemnat taxare inversă pentru TVA .

Societatea sustine ca tratamentul aplicat de organele de inspectie fiscala asupra TVA este incorect intrucat operațiunea de care este legat serviciul agenției imobiliare irlandeze, respectiv vânzarea de clădiri și terenuri construibile, în cazul de față, nu este scutită fără drept de deducere ci, fiind taxabilă din punct de vedere al TVA, are drept consecință tratarea TVA generata de operațiunea agenției, în sumă de RON, ca fiind deductibila/colectata.

Societatea mentioneaza ca activitatea agențiilor imobiliare ar putea fi tratată ca nefiind legată direct de bunuri imobile, ea nefiind capitalizabilă în valoarea imobilelor, conform tratamentelor comunitare.

Totodata, din interpretarea ad literam a prevederilor codului fiscal în vigoare până la 31.12.2006 se identifica activitatea agențiilor imobiliare ca fiind în legătură cu un bun imobil și nu dădea o detaliere a acestui fel de operațiuni în normele de aplicare a Codului fiscal.

Societatea sustine ca in Codul fiscal în vigoare la data operațiunii analizate, respectiv decembrie 2007, activitatea agențiilor imobiliare a fost scoasă din textul articolului 133 alin.(2) lit.a, operațiunile legate direct de bunurile imobile fiind prezentate detaliat prin intermediul normelor de aplicare a Codului fiscal, pct.13 alin.(4), operațiuni între care nu se regăsește activitatea agențiilor imobiliare, fara a permite extinderea sau restrângerea de operațiuni față de cele pe care actul normativ le identifică. Prin urmare, se sustine ca ar rezulta ca locul

operațiunii nu este pe teritoriul României și nu este supusă TVA în România.

Societatea sustine in continuare ca in cazul în care se aplică prevederile art.133 alin.(2) lit. I invocate de organul de inspectie fiscala, locul operațiunii agenției irlandeze urmează locul operațiunii de bază de care este legată - livrări în România, operatiunea este supusă TVA, persoana impozabilă fiind U plătitor fiind A, iar conform art. 146 alin.(1) lit. b, A. a procedat corect înregistrând TVA ca deductibila și colectata, în concordanță și cu interpretarea partenerului irlandez care în factură a specificat „taxare inversă”.

Cu privire la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu comisionul plătit agenției imobiliare irlandeze, contestatoarea arata că A a respectat întocmai prevederile și spiritul codului fiscal și a normelor de aplicare a codului fiscal intrucat operațiunea a generat costuri legate direct de veniturile pe care le-a realizat societatea din vanzarea bunurilor de care sunt legate, la nivelul proiectat de A respectiv necesitatea de a apela la o agenție imobiliară, pentru care sunt necesari specealisti, experiență și renume sau tradiție. Totodata, pentru derularea operațiunii s-a încheiat contract de exclusivitate cu prestatorul in forma scrisa , iar contractul conține toate datele prevăzute de legislația fiscală.

Societatea arata ca prestarea agenției a fost una efectivă, probată prin faptul ca vânzarea s-a făcut în perioada de exclusivitate, către clientul identificat de agenție și la un preț negociat de agenție, peste cel cerut de A., astfel încât el nu afectează profitul avut în vedere să fie obținut de A, iar agenția, vânzătorul și cumpărătorul certifică tranzacția ca rezultată în baza contractuală existentă între ei printr-o minută între cele trei părți implicate în tranzacție. Societatea sustine ca organul de control nu indică ce alt document concret ar putea deține societatea pentru a proba realitatea seviciilor agenției imobiliare întrucât un astfel de document nici nu există,

Societatea considera ca indicarea intermediarului într-un contract de vânzare cumpărare este necesară, de regula, atunci când prin acel contract i se confirmă acestuia dreptul de a-și primi comisionul iar Contractul de vânzare cumpărare cu SC O SRL a fost finalizat în 2008, iar minuta tripartită fiind încheiata anterior, în 2007, la faza de precontractare, astfel încât nu mai era necesară indicarea intermediarului în contractul de vânzare cumpărare.

Societatea concluzioneaza ca in baza facturii fiscale nr. A a înregistrat o vânzare de clădiri și terenuri în sumă de RON , la care a aplicat regimul simplificat de TVA , conform art. 160 alineat 2 lit. b din Legea 571/2003 privind codul fiscal in vigoare până la acea dată.

Contestatoarea sustine ca a derulat tranzacția prin intermediul agenției imobiliare U cu sediul în I, pe care a angajat-o printr-un contract de exclusivitate, anterior lansării ofertei, acesteia revenindu-i sarcina de a studia piața, de a obține prețul stabilit de vânzător de 59,81 euro/mp și de a identifica un cumpărător. Comisionul agenției a fost stabilit în contract, ca diferență între prețul cerut de vânzător și prețul, mai mare, pe care agenția îl va obține de la cumpărător.

Societatea anexeaza la contestația depusa copii după factura de vânzare a clădirilor și terenului, după documentația cadastrală, după contractul de vânzare cumpărare a clădirilor și terenurilor și după contractul de exclusivitate cu agenția imobiliară care a intermediat tranzacția.

Referitor la faptul ca organul de inspectie fiscala a considerat operatiunea de vanzare cumparare ca fiind incadrata eronat sub regimul simplificat in scop de TVA si a retratat operatiunea incadrand-o la operatiuni scutite fara drept de deducere in baza art. 141 alin. (2) litera b pe considerentul ca SC A SRL nu a facut notificarea prevazuta de pct.39 din HG nr.44/2004, societatea arata ca a depus la autoritățile fiscale la data de 04.07.2008 notificarea numărul 55881 exercitandu-si astfel opțiunea de taxare pentru livrarea de bunuri imobile înaintea efectuării controlului si înainte de comunicarea raportului de inspecție fiscala. Prin urmare contestatoarea considera ca organele fiscale ar fi trebuit sa tina cont de notificarea depusa de societate privitor la vânzarea bunurilor imobile in cauza.

Societatea considera ca a îndeplinit condițiile menționate de prevederile fiscale romanești cu privire la exercitarea opțiunii de taxare a livrării de bunuri imobile invocand in sprijinul acestei afirmatii si prevederile fiscale intrate in vigoare la data de 1 ianuarie 2008, conform cărora depunerea cu intarziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare depuse de vânzător si ca aceste prevederi fiscale aduc doar o clarificare in legătura cu modul de exercitare a opțiunii de taxare, care este valabila pentru bunurile expres menționate in notificare.

In sustinerea afirmatiilor sale societatea invoca si prevederile pct.38(1) si pct.39(1) din Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal in vigoare la data emiterii facturii - decembrie 2007, cu privire la aplicarea art.142 din Codul Fiscal care fac diferentierea intre momentul de la

care operațiunile de închiriere, respectiv de vânzare, pot fi supuse TVA, respectiv în cazul închirierii Codul Fiscal precizează ca opțiunea se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o data ulterioare înscrisă în notificare, iar în cazul vânzării Codul Fiscal nu face aceeași precizare limitându-se la precizarea ca opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale.

Astfel, societatea considera ca întrucât notificarea prevăzută de punctul 39 din HG nr. 44/2004 nu are un termen prevăzut pentru înregistrare, nu poate constitui un motiv de anulare a dreptului de opțiune pentru taxarea operațiilor pentru persoana impozabilă. Totodată, societatea susține ca nu este prevăzut un astfel de efect nici în Codul fiscal nici în HG nr. 44/2004 și având în vedere că începând cu ianuarie 2008 depunerea cu întârziere a notificării nu conduce la anularea opțiunii de taxare organul de control ar fi trebuit, cel mult, să sancționeze contravențional nedepunerea notificării în termen.

În sprijinul celor susținute mai sus, societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție, în speță cazul Uudenkaupungin kaupunki(C-184/04), unde se precizează că unui stat membru nu îi este permis să restricționeze dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă în legătură cu proprietăți imobiliare, atât timp cât același stat membru permite persoanei impozabile dreptul de a opta pentru taxarea operațiilor cu proprietăți imobiliare, chiar dacă achizițiile respective au fost efectuate înainte ca persoana impozabilă să-și fi exercitat opțiunea de taxare pentru operațiunile efectuate cu bunurile imobiliare respective.

De asemenea, societatea invocă faptul că în factura emisă pe baza centralizării datelor din documentațiile cadastrale, din PUG/2000 - UTR 12, a datelor din contractul de vânzare cumpărare este cuprins teren constructibil în suprafață de peste 13.000 mp, aceste date fiind detaliate în documentația cadastrală, întocmită de o persoană independentă, legal autorizată iar conform legilor specifice în materie de vânzare de clădiri și terenuri, documentația cadastrală stabilește pe baze convenționale și legale, poziția exactă a clădirilor și terenurilor ce fac obiectul tranzacției, dimensiunile acestora, destinația terenurilor și gradul maxim posibil de ocupare a acestor terenuri cu clădiri iar din parcurgerea acestei documentații cadastrale, rezultă fără dubiu că terenurile sunt intravilane și constructibile și că gradul de ocupare a acestora cu construcții este nelimitat.

Societatea arată că atât în antecontract cât și în contractul de vânzare -cumpărare a imobilelor s-a prevăzut că transmiterea posesiei să se facă în termen de patru luni de la efectuarea plății iar această plată nu s-

a efectuat pana la data formularii contestatiei. Societatea sustine ca organul de control nu a acordat suficientă atenție documentației care a stat la baza tranzacției, a ignorat și a încălcat prevederile excepției prevăzute de articolul 141 alin.(2) lit.f din Codul fiscal.

Totodata, societatea sustine ca in conformitate cu documentele invocate a aplicat corespunzător prevederile legale întrucât vânzarea de terenuri construibile nu este scutită de TVA ci i se aplică prevederile privind regimul simplificat de TVA.

In baza celor aratate societatea solicita recunoașterea operatiunilor de vanzare cumparare constructii și terenuri ca fiind taxabile din punct de vedere al TVA și reconsiderarea tuturor aspectelor impuse de organul de control în RIF și decizia de impunere cu privire la corectarea declarațiilor și obligațiilor A pe această temă, recunoașterea deductibilității TVA în sumă de RON aferentă serviciilor prestate de U in baza facturii acesteia și refacerea RIF și a deciziei de impunere si recunoașterea deductibilității fiscale pentru cheltuiala inregistrata de A în sumă de RON, aferentă comisionului către U.

Referitor la impozitul pe profit in suma de 1.135.946 lei aferent diferentelor din reevaluarea terenurilor si constructiilor ce au facut obiectul tranzactiilor de vanzare cumparare, asa cum s-a aratat mai sus livrarea nu a avut loc si nu s-a incasat contravaloarea bunurilor.

Societatea considera ca in cazul in speta nu are loc o schimbare a destinatiei rezervelor, ele fiind destinate investitiilor imobiliare, sau corectarii valorii imobilizarilor corporale de care dispune societatea invocand in sustinerea cauzei art.22 alin.5 din Codul fiscal, pct.57⁵ din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal si Decizia nr.2/2004 a Comisiei fiscale centrale.

II. Prin Decizia de impunere nr. emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare datorate de A reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, **majorari de intarziere aferente in suma de lei, impozit pe profit in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.**

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata verificata pe perioada 01.01.2005-31.03.2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat eronat in decontul de TVA pentru luna martie 2008 la randurile 6 si 16 TVA in suma de lei aferenta facturii de prestari servicii

externe nr. din 21.12.2007 in suma de lei emisa de U Irlanda nerespectandu-se prevederile art. 156 alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul la deducerea TVA in suma de lei pe considerentul ca locul prestarii serviciului legat de vanzarea bunurilor imobile este in Romania, conform prevederilor art. 133 alin. (2) lit. a) coroborat cu art. 133 alin. (2) lit.i din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare iar potrivit prevederilor art. 150 alin. (1) lit. g) din acelasi act normativ persoana impozabila obligata la plata taxei este beneficiarul serviciilor, in conditiile in care prestatorul este persoana impozabila care nu este stabilita in Romania si care nu este inregistrata in Romania. Prin urmare organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea contestatoare este persoana impozabila pentru aceste servicii si este obligata la plata taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat aceasta prestare de servicii este legata de livrarea unor bunuri imobile, operatiune scutita fara drept de deducere, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca A nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta serviciilor prestate de U Irlanda.

Cu privire la impozitul pe profit verificat pe perioada 01.01.2005 -31.12.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei prin majorarea veniturilor impozabile cu suma de lei reprezentand surplus din reevaluarea imobiliarilor corporale, concretizat in castig realizat din vanzarea de active in luna decembrie 2007, inregistrat la momentul scoaterii din evidenta a activelor cedate pentru care s-a constituit rezerva in luna decembrie 2007, in baza "Raportului de reevaluare nr. prin care au fost reevaluate constructiile si terenurile ce au facut obiectul tranzactiilor de vanzare cumparare efectuate de societate in aceasta luna.

Organele de inspectie fiscala au stabilit acest impozit pe profit suplimentar in baza prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din HG nr. 44/2004, art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 57¹ din HG nr. 44/2004, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 cu

modificarile si completarile ulterioare, pct. 71⁵ din HG nr. 44/2004, art. 111 alin. (3) si alin. (8) din O.M.F.P. nr. 1752/2005.

Pentru diferentele suplimentare, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de **lei**.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: decembrie 2007- martie 2008.

1.Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit legal aceste obligatii fiscale in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate situatia de fapt.

In fapt, in luna martie 2008 contestatoarea inregistreaza in evidenta sa contabila, factura externa nr.U/.2007 emisa de agentia imobiliara U cu sediul in Irlanda, in valoare totala de lei, fara TVA, reprezentand servicii de intermediere.

In decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii martie 2008 societatea a inregistrat suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei facturi atat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei pe luna decembrie 2007 taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **lei** aferenta prestarilor de servicii facturate de agenția imobiliara U cu sediul în Irlanda, conform facturii nr.U din 21.12.2007 pe considerentul ca această operațiune de prestări de servicii este scutită de TVA fără drept de deducere intrucat operațiunea agenției imobiliare irlandeze a avut loc pe teritoriul României, a fost legată de livrarea unui bun imobil situat în România iar prestatorul este persoana impozabila care nu este stabilita in Romania si nici nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

Prin urmare, pe considerentul ca aceasta prestare de servicii este legata de livrarea unor bunuri imobile, operatiune scutita fara drept de deducere, TVA in suma de **lei** aferenta acestei prestari de servicii a fost

considerata ca nedeductibila, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in cazul serviciilor legate de bunuri imobile sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Potrivit art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu 01.01.2007, se prevede ca:

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

a) operațiunile care, în sensul [art. 128](#) - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);**

Potrivit art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

“Locul prestării de servicii

(1) *Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

(2) *Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;”

In situatia in care prestatorul este nestabilit in Romania si neinregistrat in Romania conform art.153, cu privire la persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, la art.150 alin.(1) lit.g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca este obligata la plata taxei pe valoarea adaugata,

“g) persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România, conform [art. 132](#) sau [133](#), altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform [art. 153](#).”

In aceasta situatie persoana obligata la plata TVA in Romania este beneficiarul serviciilor prestate care daca este inregistrat in scopuri de TVA conform art.153, **aplica taxare inversa.**

Astfel, se retine ca beneficiarul serviciilor prestate legate de bunuri imobile aflate pe teritoriul Romaniei este obligat sa efectueze plata efectiva a TVA aferenta serviciilor respective doar in situatia in care este o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila, **neinregistrata conform art.153, indiferent daca este sau nu inregistrata conform art.153¹** situatie in care trebuie sa depuna decont special de TVA potrivit OMFP nr.36/2007.

Prin urmare daca bunul imobil este situat in Romania, serviciile legate de bunul imobil sunt impozabile in Romania si trebuie analizat daca exista vreo scutire de TVA.

Totodata, cu privire la prestarile de servicii de intermediere, se retin prevederile art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca :

“Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la [art. 143](#) și [144](#), cu excepția operațiunilor prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. f) și alin. (2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Comunității.

Potrivit art.133 alin.(2) lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, locul prestarii se considera a fi:

“i) locul operațiunii de bază pentru serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu alte operațiuni decât cele prevăzute la lit. e), f) și g). Prin operațiune de bază se înțelege livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achiziția intracomunitară sau importul de bunuri efectuate de persoana în numele și în contul căreia acționează intermediarul. Prin excepție, în cazul în care, pentru serviciile prestate, clientul a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se realizează operațiunile, se consideră că prestarea are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA”.

Din raportul de inspectie fiscala si decizia de imunere se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit pentru luna decembrie 2007 in sarcina contestatoarei TVA suplimentara in suma de lei aferenta facturii externe de prestari servicii nr.U din 21.12.2007 emisa de agentia imobiliara U cu sediul in Irlanda catre A, pe considerentul ca aceasta

prestare de servicii este legata de livrarea unor bunuri imobile, operatiune scutita fara drept de deducere.

In sustinerea cauzei societatea depune la dosarul contestatiei Contractul de exclusivitate incheiat in data de 2006 intre A si U, care la pct.1.1 „Obiectul contractului” prevede urmatoarele: *„Clientul asigura Agentului Exclusiv drepturile de exclusivitate pentru a vinde Proprietatea – sa negocieze, sa intermedieze si sa reprezinte Clientul - oricarei terte parti identificata si prezentata de Agentul exclusiv care doreste si poate sa plateasca pretul minim asa cum este definit aici in continuare.”*, respectiv ca prestatorul are dreptul sa intermedieze si sa reprezinte societatea contestatoare in identificarea tertelor persoane care doresc si pot sa ofere pretul cerut de aceasta pentru bunurile imobile din proprietatea sa ce urmeaza a fi vandute, iar in schimbul acestor activitati realizate pentru a asigura vanzarea Proprietatii, Agentul este indreptatit la un comision.

Totodata, societatea anexeaza Minuta sedintei din 31.07.2007 in care s-a prevazut ca Vanzatorul (A) si Cumparatorul SC O SRL vor incheia un precontract de vanzare – cumparare si s-a hotarat ca, comisionul datorat de A catre U va fi platit de vanzator daca contractul de vanzare – cumparare se va incheia.

De asemenea, contestatoarea depune la dosarul cauzei factura fiscala nr./20.12.2007 emisa de A catre SC O SRL, privind vânzarea de clădiri și terenuri în sumă de lei, la care a aplicat regimul simplificat de TVA, conform art.160 alin. 2 lit. b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe anul 2007, respectiv pe factura este mentionat „taxare inversa”.

Societatea mai depune la dosarul cauzei si un Contract de vanzare-cumparare incheiat la data de 07.02.2008 intre A si SC O SRL, privind vânzarea de clădiri și terenuri precum si o serie de documente cadastrale cu privire la terenurile si cladirile aflate in proprietatea contestatoarei si o copie a adresei nr./04.07.2008 prin care A a depus la Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii in data de **04.07.2008** notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art.141 alin.3 lit. f din Codul fiscal, pentru *„Bunurile imobile (constructii si terenuri) situate in str.Republicii, nr.199 (toate constructiile si terenul situat la adresa mentionata).*

Prin contractul de vanzare – cumparare incheiat la 07.02.2008 s-a stabilit la pct.4.1 *„Vanzatorii declara si garanteaza Cumparatorului incepand cu data acestui Contract dupa cum urmeaza:[...]*

4.1.3 nu s-a incheiat niciun alt contract de vanzare-cumparare, antecontract de vanzare, contract de schimbare sau donatie in ceea ce priveste Proprietarul”[...]

4.1.15 Nu exista contracte de inchiriere sau alte contracte incheiate cu privire la Proprietate...”

Prin urmare contractul de vanzare-cumparare fiind incheiat ulterior Minutei rezulta ca aceasta nu-si mai produce efecte.

Referitor la livrarile de bunuri imobile, **incepand cu 01.01.2008** sunt aplicabile prevederile art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării .[...]

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

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

g) livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform [art. 145](#) alin. (5) lit. a) și b).

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme”

În aplicarea prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) prin pct.39 alin.(1) și (4) din H.G. nr.44/2004 se precizeaza:

“(1) In sensul art.141 alin.(3) din Codul fiscal, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea livrării bunurilor imobile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, in conditiile prevazute la alin.(2) – (6)[...]”

(4) Optiunea prevazuta la alin.(1) se notifica organelor fiscale locale pe formularul prezentat in anexa 3 la prezentele norme metodologice si se exercita pentru bunurile imobile, mentionate in notificare. Optiunea se poate exercita si numai pentru o parte a acestor bunuri. Depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare depuse de vânzător. Notificarea trebuie transmisă în copie și cumpărătorului.”

In situatia in care s-a optat pentru regimul de taxare pentru tranzactiile cu bunuri imobile efectuate in anul 2007 sunt incidente prevederile art.160 alin.(1), alin.(2) lit.b) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare din 01.01.2007, care precizeaza:

“(1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor/serviciilor prevazute la alin.(2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare prevazute la prezentul articol. Conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art.153.

(2) Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt:

b) cladirile, partile de cladire si terenurile de orice fel, pentru a caror livrare se aplica regimul de taxare;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin.(2) furnizorii sunt obligati sa inscrie mentiunea “taxare inversa”, fara sa inscrie taxa aferenta”

Incepand cu 01.01.2008 prin HG nr.1579/28.12.2007 a fost eliminat textul de la lit.b) al acestui articol astfel ca pentru livrarile de cladiri, partile de cladire si terenuri de orice fel, nu se mai aplica masurile de simplificare respectiv „taxare inversa” aplicandu-se regimul normal de TVA.

Din interpretarea prevederilor legale citate mai sus rezulta faptul ca o persoana impozabila este scutita de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarea unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită cu exceptia livrării unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru astfel de livrari scutite persoana impozabila putea opta pentru taxarea operatiunii respective.

Potrivit art.134¹ alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

“Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător”

La pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal se prevede ca:

*“(10) În cazul livrărilor de clădiri, părți de clădire sau terenuri de orice fel pentru care au fost încasate avansuri și/sau au fost emise facturi pentru valoarea totală sau parțială în regim de taxare inversă până la data de **31 decembrie 2007 inclusiv**, dar formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de vânzător la cumpărător sunt îndeplinite după data de 1 ianuarie 2008 inclusiv, se aplică regimul normal de taxă numai pentru diferența dintre valoarea livrării și valoarea avansurilor încasate/sumelor înscrise în facturi emise până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv. Fără să contravină prevederilor alin. (11), în situația în care formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător sunt îndeplinite de la 1 ianuarie 2005 până la data de 31 decembrie 2007 inclusiv, se aplică taxare inversă, indiferent dacă factura este emisă după data de 1 ianuarie 2008 sau dacă prețul va fi plătit în rate și după această dată.”*

Se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila TVA in suma de lei aferenta facturii externe de prestari servicii nr./07 din 21.12.2007 emisa de agentia imobiliara U cu sediul în Irlanda catre A, pe considerentul ca aceasta prestare de servicii este legata de livrarea unor bunuri imobile, operatiune scutita fara drept de deducere potrivit art.141, alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal fara a face o analiza si o incadrare corespunzatoare a operatiunilor de vanzare – cumparare de bunuri imobile derulate de societate in legatura cu care a considerat ca au fost efectuate prestarile de servicii in cauza facturate contestatorei de agentia imobiliara din Irlanda.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca societatea a emis in luna **decembrie 2007** factura fiscala nr./20.12.2007 catre SC O SRL, privind vânzarea de clădiri și terenuri în sumă de 10.222.881 lei, la care a aplicat masurile de simplificare, conform art.160 alin. 2 lit. b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe anul 2007, respectiv pe factura este facuta mentiunea „taxare inversa” iar contractul de vanzare-cumparare

privind vanzarea unor bunuri imobile este incheiat si semnat de cele doua societati in luna **februarie 2008**.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta daca factura mentionata mai sus a fost incasata de contestatoare in anul 2007 cand a fost emisa sau in anul 2008.

Din documentele existente la dosarul cauzei, raport de inspectie fiscala, contestatie, adresa nr./04.07.2008, se retine ca A a depus la Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii in data de **04.07.2008** notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute de art.141 alin.3 lit. f din Codul fiscal, pentru toate bunurile imobile, constructii si terenuri situate in str.Republicii, nr.199, decizia de impunere contestata fiind emisa in data de **19.08.2008** si comunicata societatii in data de 25.08.2008.

Intr-o speta similara cu privire la notificarea depusa de o persoana impozabila ulterior vanzarii, Directia de legislatie in domeniul TVA, directie de specialitate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor, precizeaza prin adresa nr.810764/21.11.2007, ca

“In conformitate cu prevederile pct.39 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile de la data de 1 ianuarie 2007, optiunea prevazuta la alin. (1) se notifica organelor fiscale locale pe formularul prezentat in anexa 3 la norme si se exercita pentru bunurile imobile, mentionate in notificare. Optiunea se poate exercita si numai pentru o parte a acestor bunuri. Subliniem ca prevederile pct.39 alin.(4) din norme, nu conditioneaza dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea de taxare in cazul vanzarii de bunuri imobile de data depunerii notificarii. Prin urmare, in aceasta situatie sunt aplicabile prevederile Deciziei n.C.183/30.03.2006 – Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Europeana de Justitie, cu privire la principiul de drept fiscal potrivit caruia statele membre au dreptul de a impune termene de optiune a taxarii (TVA) insa aceste termene nu pot crea contribuabililor subiecti ai impunerii o situatie mai grea decat in absenta optiunii, fiind admisibila si optiunea exprimata in afara termenului.[...] In ceea ce priveste vanzarea de bunuri imobile, conform celor mentionate, prevederile Deciziei n.C.183/30.03.2006, la care am facut referire mai sus, nu sunt in contradictie cu legislatia nationala, prin urmare, optiunea de taxare prevazuta la art.141 alin.(3) din codul fiscal ramane valabil exercitata chiar daca notificarea s-a depus ulterior livrarii bunurilor, conform hotararii Curtii Europene de Justitie.”

Astfel se retine ca, intrucat prevederile pct.39 alin.(4) din norme nu conditioneaza dreptul persoanelor impozabile de a exercita optiunea

de taxare in cazul vanzarii de bunuri imobile de data depunerii notificarii, sunt aplicabile prevederile Deciziei n.C.183/30.03.2006 – Sectiunea 1 pronuntata de Curtea Europeana de Justitie.

Din cele retinute mai sus reiese ca atunci cand societate a optat pentru regimul de taxare si notificarea depusa pentru aceasta a fost acceptata, rezulta ca vanzarea bunurilor imobile nu mai poate fi considerata in acest caz o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

Din raportul de inspectie fiscala incheial la A nu rezulta cu claritate daca notificare nr./04.07.2008 a fost sau nu prezentata de societate organelor de inspectie fiscala in timpul efectuarii inspectiei fiscale si motivele pentru care nu a fost luata in considerare.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta cu claritate daca bunurile imobile constand in constructii si terenuri pentru care s-au prestat serviciile de intermediere vanzari se incadreaza in categoria bunurilor scutite de taxa pe valoarea adaugata sau fac parte din categoria bunurilor exceptate de la regula generala privind scutirile, respectiv reprezinta cladiri noi sau terenuri construibile pentru care nu se aplica scutirea prevazuta de art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, daca tranzactia in cauza a fost finalizata in anul 2007 sau s-a finalizat in anul 2008 si ii sunt incidente prevederile *pct.39 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile de la data de la 01.01.2008*, daca notificarea a fost adusa la cunostinta organelor de inspectie fiscala in timpul controlului sau ulterior, respectiv daca sunt indeplinite prevederile pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal avand in vedere factura fiscala nr.03576653/20.12.2007.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au analizat transferul dreptului de proprietate din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru tranzactia privind vanzarea cumpararea cladirilor si terenurilor si daca serviciile facturate de agentia imobiliara din Irlanda au fost sau nu prestate efectiv si sunt legate de tranzactia de vanzare cumparare bunuri imobile in conditiile in care prin contractul de vanzare cumparare incheiat in februarie 2008, mentionat mai sus, nu se face nici o precizare cu privire la serviciile de intermediere facturate de agentia din Irlanda, cumparatorul bunurilor vandute de A fiind SC O SRL, persoana juridica romana.

Prin urmare, pentru considerentele mentionate mai sus urmeaza a se face aplicarea art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

pentru a se reanaliza prestarile de servicii in functie de situatia de fapt ce va fi constatata si a se efectua incadrarea corecta a acestora avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt asa cum s-a retinut prin prezenta decizie si a se avea in vedere si a se analiza si argumentele si documentele depuse de societate in sustinerea cauzei.

Pe cale de consecinta se va desfiinta decizia de impunere nr. pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la accesoriile in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata, potrivit principiului “accesoriul urmeaza principalul” se va desfiinta decizia de impunere nr./19.08.2008 si pentru aceasta suma .

2.Cu privire la impozitul pe profit in suma de lei Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca rezerva din reevaluarea terenurilor si cladirilor reprezinta castig impozabil la data valorificarii acestora.

In fapt, in luna decembrie 2007 A vinde catre SC O SRL cu factura fiscala nr./20.12.2007 bunuri imobile constand in constructii si terenuri in valoare totala de lei fara taxa pe valoarea adaugata. In baza Raportului de reevaluare nr./05.12.2007 societatea inregistreaza in contul de „Rezerve din reevaluare” suma de lei reprezentand diferenta rezultata din reevaluarea bunurilor imobile scoase din patrimoniul societatii conform facturii de vanzare-cumparare mentionata mai sus.

Organele de inspectie fiscala au majorat profitul impozabil al societatii la 31.12.2007 cu suma de lei reprezentand diferenta din reevaluarea bunurilor imobile vandute de A catre SC O SRL conform facturii fiscale nr./20.12.2007, stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de lei cu accesorii aferente in suma de lei, in baza art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din HG nr. 44/2004, art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si

completările ulterioare, pct. 57¹ din HG nr. 44/2004, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct. 71⁵ din HG nr. 44/2004, art. 111 alin. (3) și alin. (8) din O.M.F.P. nr. 1752/2005.

In drept, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 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.”

Potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004

“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.

Exemple de elemente similare veniturilor:

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;

- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal”

La art.22 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede ca:

*“ (5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă **se include în veniturile impozabile**, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.*

Cu privire la aplicarea acestui articol la pct.57¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HGnr.44/2004 se prevad urmatoarele :

*“ În aplicarea prevederilor [art. 22](#) alin. (5), corelate cu dispozițiile [art. 19](#) din Codul fiscal, surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, **se impozitează la momentul modificării destinației rezervei**, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. **Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.***

Înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii, respectiv conturi de rezerve sau rezultatul reportat, analitice distincte, a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuție.

La pct.71⁵ din aceleasi Norme metodologice mentionate mai sus

“ 71⁵. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

Pentru determinarea valorii fiscale a terenurilor, respectiv a valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile, vor fi luate în calcul și reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2007, precum și partea rămasă neamortizată din reevaluările contabile efectuate în perioada 1 ianuarie 2004 - 31 decembrie 2006, evidențiate la data de 31 decembrie 2006. Nu se recuperează prin intermediul amortizării fiscale reevaluările contabile efectuate după data de 1 ianuarie 2004 la mijloacele fixe amortizabile care nu mai au valoare fiscală rămasă neamortizată la data reevaluării.[...]

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale”.

La pct.111, Sectiunea 5 “Prevederi referitoare la elementele din contul de profit si pierdere” din Anexa la OMFP nr. 1752 /2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu privire la reevaluarea bunurilor imobile se prevad urmatoarele:

“111. - (1) În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve". Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

[...]

(3) Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

În sensul prezentelor reglementări câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

(4) Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă aceluși activ; sau

- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

[...]

(7) Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere.

(8) Nici o parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

Potrivit prevederilor legale citate profitul impozabil aferent unei perioade fiscale se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, la stabilirea profitului impozabil luându-se în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare

printre care se numara si rezervele din reevaluare, la casarea sau cedarea activelor, in situatia in care au fost deductibile din profitul impozabil.

De asemenea, potrivit prevederilor legale mentionate surplusul din reevaluarea imobiliarilor corporale se impoziteaza la scoaterea din evidenta a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare, situatie in care surplusul din reevaluare reprezinta castig efectiv realizat.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca societatea a facturat si a scos din evidenta contabila in luna decembrie 2007 conform facturii fiscale nr./20.12.2007 si Bilantului contabil si anexele la acesta, incheiat la 31.12.2007, active imobilizate constand in teren si constructii.

Aceste active au fost evaluate in vederea vanzarii iar diferenta rezultata in urma reevaluarii si valoarea la cost istoric a fost evidentiata de societate in rezerve din reevaluare.

Se retine ca in speta nu s-a efectuat o evaluare a imobiliarilor corporale ale societatii in baza unor acte normative emise in acest sens ci a fost efectuată o evaluare a cladirilor si a terenurilor in vederea stabilirii valorii juste a acestora, respectiv pentru stabilirea pretului obiectiv pentru care activele respective pot fi tranzactionate intre parti in cunostinta de cauza, tranzactie care a si avut loc in luna decembrie 2007 cand activele respective au fost vandute catre SC O SRL conform facturii nr./20.12.2007, fiind scoase din gestiunea si evidenta contabila a societatii .

Prin urmare diferenta de lei dintre valoarea rezultata in urma reevaluarii si valoarea la costul istoric a cladirilor si terenurilor ce au facut obiectul tranzactiilor de vanzare-cumparare reprezinta un castig pentru societate, respectiv reprezinta un element de venit ce trebuie impozitat.

Se retine ca prin vanzarea activelor respective rezerva din reevaluare isi modifica destinatia iar la descarcarea din gestiune a activelor respective aceasta diferenta din reevaluare a fost dedusa de societate motiv pentru care trebuie inclusa si la venituri impozabile potrivit prevederilor art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003

Astfel, se retine ca legala masura dispusa de organele de inspectie fiscala de a se impozita diferenta suplimentara de valoare

obtinuta de societate din vanzarea cladirilor si terenurilor peste costul istoric la care acestea au fost inregistrate intial in contabilitate, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma de lei aferent diferentei de lei reprezentand castig obtinut de societate din vanzarea cladirilor si terenurilor la valoarea justa.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea societatii ca nu deducerea rezervei conduce la asimilarea ei cu veniturile ci reducerea sau anularea ei datorata modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidari, divizari, fuziuni si ca in cazul in speta un a avut loc o schimbare a destinatiei rezervelor, intrucat art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza in mod expres ca trebuie avut in vedere oricare "alt motiv" de modificare a destinatiei rezervei constituite acest aspect neputand fi interpretat limitativ doar la motive de distribuire a rezervei asa cum eronat a interpretat contestatoarea.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe profit in suma de lei se retine ca stabilirea in sarcina societatii de majorari de intarziere aferente debitului reprezinta o masura accesorie acestuia, motiv pentru care potrivit principiului de drept "*accesoriul urmeaza principalul*", se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata.

3. Referitor la contestatia formulata de societate impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 2008 cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate investit in solutionarea acestui capat de cerere in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument in sustinerea acesteia.

In fapt, prin contestatia formulata de A inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr./29.09.2008 se contesta Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.19.08.2008 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscal fara a prezenta argumentele de fond si temeiul de drept pe care se intemeiaza contestatia.

In drept, art. 206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) *datele de identificare a contestatorului;*
- b) *obiectul contestației;*
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Presedintelui A.N.A.F nr.519/2005 care prevede:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;” organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceasta suma.

La art.109 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza

*“La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspectiei fiscale. **În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.**”*

Avand in vedere prevederile legale citate precum si faptul ca societatea nu aduce in sustinerea cauzei motive de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr./19.08.2008 prin care organele de inspectie fiscala nu au stabilit diferente suplimentare fata de declaratiile contribuabilului, se va respinge contestatia ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.141 alin.2 lit.f, art.160 alin.(1), alin.(2) lit.b) si alin.(3), art.126, art, 133, art.153, art.150 alin.1lit.a), alin.1, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 12 din HG nr. 44/2004, art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 57¹ din HG nr. 44/2004, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 71⁵ din HG nr. 44/2004, art. 111 alin. (3) si alin. (8) din O.M.F.P. nr. 1752/2005 art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei A pentru suma de lei reprezentand:

- **impozit pe profit in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei;

2.Desfiintarea Deciziei de impunere nr./2008 pentru suma totala de lei reprezentand:

- **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;**
- majorari de intarziere aferente in suma de lei

urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa de control pentru aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei A formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr./19.08.2008 emisa de Directia generala a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel sau Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.