

**DECIZIA nr. 497 din 02.11.2012** privind solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**, cu sediul in .....sector x, Bucuresti, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. 097112/08.08.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../2012, inregistrata sub nr. ....../2012 de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala cu privire la solutionarea contestatiei formulata de SC ABC SRL din Bucuresti.

Prin contestatia inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....../2011 SC ABC SRL a solicitat anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 si comunicata prin posta in data de .....2011, prin care Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale totale de **T lei** reprezentand:

- IP lei impozit pe profit;
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- IV lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

Cu adresa nr. ....../....2012, inregistrata sub nr. ....../....2012, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a investit Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti sa solutioneze contestatia societatii in privinta sumei de T lei, cu precizarea ca nu are competenta de a se investi cu solutionarea contestatiei pentru cheltuielile in suma totala de S lei ce au diminuat pierderea fiscala aferenta anilor 2008 si 2009 intrucat SC ABC SRL nu contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dim/24.10.2011 si nici nu a dat curs solicitarii nr. ....../....2012, confirmata de primire in data de .....2012 de a preciza daca intelege sa conteste si dispozitia de masuri.

Cu adresa nr. ....../.2012 Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti a reiterat societatii solicitarea de a preciza daca intelege sa conteste si dispozitia de masuri, in caz contrar contestatia urmand a fi considerata ca fiind formulata numai impotriva deciziei de impunere nr. F-SX

XXX/2011, fara sa mai vizeze aspectele legate de nedeductibilitatea cheltuielilor pentru anii 2008 si 2009.

Ca raspuns la aceasta solicitare SC ABC SRL prin avocat a transmis prin fax adresa inregistrata sub nr. ..../.../...2012 in care precizeaza ca prin contestatie a solicitat anularea actelor prin care s-au stabilit creante fiscale principale reprezentate de decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 si de raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 si solicita solutionarea contestatiei in limitele sesizarii.

Avand in vedere:

- prevederile art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai prin declaratie fiscala a contribuabilului ori prin decizie emisa de organul fiscal,

- prevederile art. 109 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora raportul de inspectie fiscala este un in scris in care se consemneaza constatarile si rezultatele inspectiei fiscale, inclusiv punctul de vedere al contribuabilului controlat si sta la baza intocmirii actelor administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale, fara ca el insusi sa dea nastere, sa modifice ori sa stinga raporturi juridice de natura fiscala,

- prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 5.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 conform carora **actele administrative fiscale ce intra in competenta de solutionare a organelor specializate constituite la nivel teritorial sunt cele expres si limitativ prevazute de lege**, pentru impozitele, taxele, contributiile, datoria vamala, accesoriile aferente acestora si masura de diminuare a pierderii fiscale, **in quantum de pana la 3 milioane lei**,

luand in considerare:

- adresa Directiei generale de solutionare a contestatiilor din cadrul A.N.A.F. nr. 9...../....2012, inregistrata sub nr. ..../....2012 care a investit Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti pentru solutionarea contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere nr. F-SX XXX/2011 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 pentru obligatii fiscale in suma totala de T lei,

- principiul disponibilitatii in materie civila, aplicabil si in procedura fiscala, in conformitate cu prevederile art. 2 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

- raspunsul societatii transmis prin fax inregistrat sub nr. .../..../...2012 prin care a solicitat solutionarea contestatiei in limitele sesizarii

si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206 si art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita in temeiul

art. 209 alin. (1) lit. a) din acelasi act normativ sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2011, emisa de Administratia Finantelor Publice sector x in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 pentru obligatii fiscale totale de T lei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.07.2009-31.12.2010 si a impozitului pe profit pentru perioada 06.07.2009 – 31.12.2010.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 organele fiscale au emis decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 prin care au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale totale de T lei reprezentand:

- IP lei impozit pe profit;
- AP lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- IV lei TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL arata ca are ca obiect de activitate „dezvoltare (promovare) imobiliara” si ca serviciile de intermediere privind achizitionarea terenurilor prestate de catre SC SOC1 SRL au indeplinit conditiile prevazute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal si O.M.F.P. nr. 2.226/2006.

De asemenea, societatea reclama o neconcordanta in prezentarea situatiei reale a documentelor verificate referitor la neacceptarea deductibilitatii TVA in suma de IV1 lei pentru facturile emise in trim. IV/2007 de firma SOC2 LTD din Irlanda de Nord, cu trimitere la mentiunea de la pg. 7/20 din raport. Deoarece prin raportul de inspectie fiscala nr. rif1/31.03.2009 facturile emise de SOC2 LTD nu au fost acceptate pe motive de forma, reprezentantul fiscal a stornat facturile neadmise si a refacturat valorile respective, astfel ca TVA-ul in mod eronat a fost considerat nedeductibil. Totodata, suma de IV2 lei care a facut obiectul verificarii anterioare nu este corecta deoarece totalul sumelor invocate este de IV3 lei, fiind format din suma de IV4 lei aferenta facturii nr. F1/25.04.2007 a fost prezentata in copie, iar suma de IV1 lei provine din facturile emise de firma SOC2 LTD, nefacturate prin reprezentantul fiscal din Romania.

Referitor la stabilirea impozitului pe profit SC ABC SRL arata ca factura nr. F2/28.11.2006 emisa de SC SOC1 SRL reprezentand servicii de intermediere in cumpararea unor terenuri (si nu servicii de management, cum se mentioneaza la pg. 10/20 din raport) a fost contabilizata in cheltuieli de exploatare (cont 628 – cu suma de L lei) si nu a fost asimilata in contul 332 „lucrari si servicii in curs de executie” datorita faptului ca serviciile au fost considerate de sine statatoare, pentru un obiect precis – cumpararea de terenuri.

Aceste terenuri nu se amortizeaza conform O.M.F.P. nr. 1.752/2005, O.M.F.P. nr. 2.374/2007 si O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pct. 92 alin. 2 si pct. 99 alin. 3, iar cheltuielile au fost considerate deductibile in baza prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal conform carora sunt deductibile doar cheltuielile aferente mijloacelor fixe amortizabile, ceea ce nu este cazul pentru terenuri.

Astfel, valoarea de impunere ramane neschimbata chiar si la calculul impozitului datorat, care se stabileste in functie de suprafata si nu de valoare, iar introducerea terenurilor in „intreg” alaturi de constructiile ce se vor edifica si pentru care au fost efectuate, intr-adevar, cheltuieli amortizabile se va face la momentul dării in folosinta.

In baza art. 105 si art. 106 din Codul de procedura civila accesoriile sunt nule intrucat suma debitului de AQ lei este eronata.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la TVA in suma de IV5 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii de coordonare, supervizare si intermediere, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.*

**In fapt**, potrivit deciziei de impunere nr. F-SX XXX/2011 organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de IV5 lei din factura nr. 0115/15.03.2010 emisa de SC SOC3 SRL intrucat societatea nu a prezentat documente justificative necesare, asa cum rezulta si din nota explicativa data de imputernicitul societatii, societatea nerespectand prevederile art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada analizata:

"Art. 134<sup>1</sup>. – (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru**, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an”.

"Art. 134<sup>2</sup>. – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...].**

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.*"

"Art. 146. – (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**".

"Art. 156. – (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, **trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu**".

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

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, dupa dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) *Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

a) *bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

c) *sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal*".

Totodata, potrivit dispozitiilor art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul propriilor operatiuni taxabile.***

In speta, SC ABC SRL si-a dedus TVA in suma de IV5 lei in baza facturii nr. 0115/15.03.2010 si a contractului de prestari de servicii incheiat cu SC SOC3 SRL pentru servicii de coordonare si supervizare in recuperarea de TVA si intermediere pe langa autoritati, consultantii si fosti furnizori de bunuri si de servicii, **fara sa aduca nicio dovada ca serviciile contractate si facturate au si fost prestate in mod efectiv.**

Se retine ca, potrivit dispozitiilor legale antecitate, orice persoana impozabila este obligata, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, sa prezinte documentatia necesara pentru justificarea taxei deduse la achizitiile de bunuri si servicii, respectiv sa dovedeasca ca serviciile achizitionate au si fost prestate in realitate si in folosul propriilor operatiuni taxabile. Astfel, desi **organele de inspectie fiscala i-au solicitat imputernicitului societatii in mod expres** prin nota explicativa (intrebarea nr. 2) **sa prezinte documentele prin care se justifica necesitatea si efectuarea serviciilor** facturate cu factura nr. 0115/15.03.2010, singurul document justificativ invocat a fost contractul de prestari de servicii incheiat intre parti, **fara ca acesta sa reprezinte o dovada cu privire la prestarea efectiva a serviciilor**, ci doar a contractarii acestora.

Faptul ca factura respectiva respecta prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal *nu este suficient pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere, avand in vedere ca legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile*

*obligatorii prevazute de lege*), a **conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Astfel, solicitarea organelor de inspectie fiscala adresata societatii contestatoare, aceea de a prezenta si alte documente care sa demonstreze ca prestarea efectiva a serviciilor, este pe deplin justificata si in conformitate si cu principiile recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**.

Totodata, faptul ca societatea are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni imobiliare nu inseamna ca aceasta isi poate deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor din amonte intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta pentru deducere doar indeplinirea conditiei formale prevazute de legislatie (detinerea facturii originale ca document justificativ).

Or, exercitarea dreptului de deducere doar pe baza facturii ar insemna ignorarea conditiei de fond esentiale – aceea ca achizitiile sa fie efective si in folosul operatiunilor taxabile - si **lipsirea de orice efecte a principiului prevalentei economicului asupra juridicului** consacrat legislativ prin art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

In acelasi sens este si jurisprudenta comunitara in materie conform careia exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

De asemenea, se retine ca societatea **nu a prezentat nicio dovada care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate nici cu prilejul contestatiei**, desi avea acesta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora "Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) *dovezile pe care se intemeiaza*".

Referitor la mentiunea organelor de inspectie fiscala de la pg. 5/20 din raport, se retine ca aceasta se refera *doar la indeplinirea conditiilor formale* pentru facturile emise de diversi furnizori ai societatii, fara ca aceasta sa insemne ca organele de inspectie fiscala au concluzionat si cu privire la indeplinirea conditiilor de fond pentru deductibilitatea taxei, dovada fiind mentiunile de la pg. 6-7/20 din raport.

Fata de cele anterior mentionate contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de IV5 lei.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de IV2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea drept de deducere a taxei aferente achizitiilor efectuate in anul 2007 prin efectuarea de regularizari in perioada 01.07.2009 - 31.12.2010 supusa inspectiei fiscale, in conditiile in care fusese deja verificata printr-o inspectie fiscala anterioara in privinta exercitarii dreptului de deducere la momentul efectuarii achizitiilor, iar impotriva neacordarii acestui drept nu a formulat caile de atac prevazute de lege.*

**In fapt**, in verificarii perioadei 01.07.2009 – 31.12.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x nu au acordat drept de deducere pentru suma de IV2 lei reprezentand corectii TVA, respinsa la deducere cu prilejul inspectiei fiscale anterioare si repusa ca TVA deductibila in perioada ce face obiectul inspectiei in urma careia a fost emisa decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 contestata.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a fost supusa unei inspectiei fiscale din partea Administratiei Finantelor Publice sector 5 pentru perioada 06.07.2006-30.06.2008, constatările fiind consemnate in raportul inspectiei fiscale nr. rif1/31.03.2009 in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. **dim1/31.03.2009 prin care s-a respins la rambursare** suma de 39.787 lei, din care:

- suma de **IV4 lei** reprezenta TVA neacceptata la deducere pe motiv ca factura nr. F1/25.04.2007 a fost prezentata in copie;
- suma de **IV6lei** reprezenta TVA din facturile emise de firma SOC2 LTD din Irlanda de Nord, neacceptata la deducere pe motiv ca facturile nu au fost emise prin intermediul reprezentantului fiscal din Romania al prestatorului extern.

**Impotriva deciziei de impunere nr. dim1/31.03.2009 societatea nu a formulat contestatie administrativa si nici o alta cale de atac.**

Ulterior acestei inspectii, societatea a inregistrat in data de 30.09.2009 facturile de stornare si noile facturi emise de SOC2 LTD prin intermediul reprezentantului fiscal, iar in data de 30.04.2010 a reinregistrat copia facturii nr. F1/25.04.2007 pe care era inscrisa mentiunea "conform cu originalul".

Prin decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 prin care s-a verificat perioada 01.07.2009 – 31.12.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit suma de **IV2 lei** ca diferenta suplimentara si au respins-o la rambursare pe motiv ca aceasta suma a fost respinsa deja de inspectia fiscala anterioara, dupa cum urmeaza:

- suma de IV4 lei din factura nr. F1/25.04.2007 prezentata in copie;
- suma de IV1 lei din facturile emise eronat de SOC2 LTD.



**In drept**, potrivit art. 105, art. 105<sup>1</sup> si art. 205 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art. 105. – (3) **Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit**, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat **și pentru fiecare perioadă supusă impozitării**”.

“Art. 105<sup>1</sup>. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspekției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.**

(2) Prin reverificare se înțelege inspekția fiscală efectuată **ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.**

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspekție, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspekție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspekție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare”.

“Art. 205. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.** Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia**”.

Totodata, în conformitate cu prevederile art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 81<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare:

#### *Codul fiscal*

“Art. 159. – (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat”.

*Norme metodologice:*

“81<sup>1</sup>. – (2) **Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal**”.

Astfel, Codul de procedura fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale, existent și în legislația fiscală anterioară, și anume, **principiul unicității inspecției fiscale**, din perspectiva dreptului contribuabililor la **securitate fiscală** și potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă pentru fiecare perioadă supusă verificării.

Din acest motiv, legiuitorul a prevăzut expres **posibilitatea reverificării** unei perioade deja controlate numai pe cale de **excepție**, posibilitate care aparține exclusiv conducătorului inspecției fiscale și care nu poate fi valorificată decât în situația justificării îndeplinirii condițiilor legale de reluare a inspecției fiscale, prevăzute la art. 105<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscală.

Același principiu al unicității inspecției fiscale este aplicabil și din perspectiva **caracterului obligatoriu și de titlu executoriu al actelor administrative emise în urma unei inspecții fiscale**, care nu pot fi anulate, modificate ori desființate decât în condițiile restrictive stabilite prin Codul de procedura fiscală.

În speta, SC ABC SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în **anul 2007** pentru suma de IV4 lei din factura nr. F1/25.04.2007, respectiv suma de IV6 lei din facturile emise firma SOC2 LTD din Irlanda de Nord. Perioada 06.07.2006-30.06.2008 (inclusiv anul 2007) **a fost supusă inspecției fiscale parțiale și asupra deductibilității acestor sume s-au pronunțat deja, în sensul neacceptării**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Financiare Publice sector 5, care au emis decizia de impunere nr. dim1/31.03.2009 prin care au respins la rambursare TVA în suma de R lei, între care și cele două sume reclamate (IV4 lei + IV6 lei = IV7 lei). Impotriva deciziei de impunere nr. dim1/31.03.2009 prin care nu s-au acceptat la deducere și, implicit, au fost respinse la rambursare cele două sume societatea nu a formulat contestație administrativă și nu a exercitat nicio altă cale de atac. Ulterior, în 30.09.2009 și 30.04.2010 societatea și-a „reexercitat” dreptul de deducere a TVA pentru cele două sume.

**Prin rededucerea în lunile septembrie 2009 și aprilie 2010 a TVA aferente achizițiilor din anul 2007, pentru care dreptul de deducere fusese deja exercitat și verificat în cadrul unei inspecții fiscale în sensul respingerii, societatea contestatoare a încălcat principiul unicității inspecției fiscale consacrat de art. 105 alin. (3) din Codul de procedura**

**fiscala, principiu care interzice reverificarea unei perioade deja controlate, aceasta putand opera numai pe cale de exceptie, in cazurile limitativ prevazute de lege si numai la initiativa organelor de control, ceea ce nu este cazul in speta.**

**De asemenea, prin faptul ca a resolicitat la rambursare sume deja respinse la rambursare printr-un act administrativ fiscal emis si comunicat anterior (in speta, decizia de impunere nr. dim1/31.03.2009) societatea contestatoare a negat caracterul obligatoriu si de titlu executoriu al acestuia, cata vreme nu a formulat contestatie si nici o alta cale de atac impotriva rezultatelor inspectiei fiscale efectuate in anul 2009.**

Totodata, faptul ca la inspectia fiscala anterioara sumele au fost respinse pe motive de "forma" nu da dreptul societatii contestatoare sa puna in discutie cele retinute anterior. Prevalenta fondului asupra formei, invocata de societate in motivarea contestatiei nu se poate aplica **facand abstractie si in detrimentul altor principii recunoscute de legislatia fiscala, cum sunt principiile luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond (achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile), cat si a celor de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura originala, care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege).

**Aceste principii sunt pe deplin transpuse in legislatia fiscala romana in materie de TVA, in special prin art. 159 din Codul fiscal si pct. 81<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea acestui articol, care prevad posibilitatea persoanei impozabile de a proceda la corectia facturilor sau a altor documente care tin loc de factura pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale.** Cum societatea contestatoare nu a prezentat facturile corect intocmite/in original pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale in care s-a verificat modul cum si-a exercitat dreptul de deducere, inspectie finalizata cu decizia de impunere nr. dim1/31.03.2009 si, mai mult, nu a exercitat nicio cale de atac impotriva acestei decizii in cadrul careia putea, eventual, sa aduca documentele corectate, aceasta nu poate sa opuna organelor fiscale in cadrul unei inspectii fiscale ulterioare ***propria vinovatie si lipsa de diligenta*** in aplicarea prevederilor legale in materie de deductibilitatea a taxei pe valoarea adaugata, conform principiului de drept ***nemo auditur propriam turpitudinem allegans.***

Ca atare, asemenea procedeu folosit de contestatoare nu poate fi primit intrucat incalca principiul securitatii raporturilor juridice fiscale de care trebuie sa profite ambele parti implicate – contribuabili si organe fiscale. Altminteri, s-ar ajunge in situatia inacceptabila in care rezultatele unei inspectii fiscale sa fie incontinuu eludate de contribuabili, care ar evita consecintele fiscale ale inspectiei prin simpla "resolicitare" a sumelor deja respinse la rambursare.

Referitor la greselile de adunare invocate de societatea contestatoare, se retine ca organele de inspectie fiscala au *mentionat gresit* in

cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 si in decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 numai suma aferenta facturilor emise de firma SOC2 LTD, respectiv au mentionat suma de **IV1 lei**, desi suma respinsa cu prilejul inspectiei fiscale anterioare conform raportului nr. rif1/31.03.2009 a fost de **IV6lei**. Insumata cu cealalta suma de IV4 lei, mentionata corect in ambele rapoarte, rezulta un total de **IV7 lei**, cu 1 leu mai mult decat suma efectiv respinsa prin decizia ce face obiectul prezentei contestatii de **IV2 lei**. Rezulta ca, in fapt, organele fiscale au gresit doar la preluarea sumei respinse la deducere cu prilejul inspectiei fiscale anterioare, fara ca totalul sa fie influentat decat cu 1 leu (si acela in favoarea contestatoarei). Cum societatea contestatoare nu a prezentat nicio proba din care sa reiasa ca in data de 30.09.2009 a reinregistrat o taxa deductibila aferenta facturilor emise de SOC2 LTD mai mica decat cea dedusa initial de IV6lei, nu se poate constata vatamarea acesteia prin simpla preluare si mentionare eronata a sumei aferenta facturilor in discutie.

In consecinta, deoarece societatea contestatoare a fost deja supusa verificarii fiscale cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru achizitiile efectuate in anul 2007, iar reverificarea unei perioade se poate realiza exclusiv la initiativa organelor fiscale, in cazurile expres prevazute de lege, SC ABC SRL nu mai poate reveni ulterior asupra acestor deducteri, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru capatul de cerere privind TVA in suma de IV2 lei.

### **3.3. Referitor la impozitul pe profit in suma de IP lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil comisioanele de intermediere aferente achizitiei de terenuri si alte cheltuieli necesare realizarii unui proiect imobiliar, in conditiile in care reglementarile contabile in materie stabilesc ca astfel de cheltuieli intra in costul de achizitie al terenurilor, respectiv in costul de productie al ansamblurilor construite, urmand a fi recuperate pe seama cheltuielilor deductibile din venituri doar la momentul vanzarii ansamblurilor construite ori pe masura exploatarii pe termen lung a acestora, in functie de destinatie.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC ABC SRL un impozit pe profit suplimentar in suma de IP lei.

Conform raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2011 (pg. 9-10/20) ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, din verificarea datelor declarate de societate prin declaratia 101 au rezultat urmatoarele:

a) *pentru anul fiscal 2006*

- pierdere fiscala anuala conform societatii: PF1 lei;
- impozit pe profit datorat conform societatii: 0 lei;
- profit impozabil anual conform inspectiei fiscale: PI1 lei;
- impozit pe profit datorat conform inspectiei fiscale: **IP1 lei**;

b) *pentru anul fiscal 2007*

- profit impozabil anual conform societatii: PI2 lei;
- pierdere fiscala de recuperat din anul precedent conform societatii: PF1 lei;
- total pierdere fiscala cumulata conform societatii: PF2 lei;
- impozit pe profit datorat conform societatii: 0 lei;
- profit impozabil anual conform inspectiei fiscale: PI2 lei;
- pierdere fiscala de recuperat din anul precedent conform inspectiei fiscale: 0 lei;
- total profit impozabil cumulat conform inspectiei fiscale: PI2 lei;
- impozit pe profit datorat conform inspectiei fiscale: **IP2 lei.**

Din raport si decizia de impunere rezulta ca organele de inspectie fiscala *au diminuat cheltuielile de exploatare deductibile aferente anului 2006 cu suma de L lei* din factura nr. F3/28.11.2006 emisa de SC SOC1 SRL in baza contractului de servicii de management incheiat la data de 9 noiembrie 2006. Deoarece obiectul contractului il constituie **intermedierea in cumpararea de terenuri** situate in comuna ....., sat T, iar **toate cheltuielile aferente realizarii proiectului T, inclusiv terenul, au fost inregistrate de societate in contul 332 „Lucrari si servicii in curs de executie”** si cheltuielile in suma de L lei reprezentand servicii trebuia inclusa in valoarea totala a acestor lucrari si servicii in curs de executie, pentru a fi ulterior amortizate conform art. 24 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de L lei a condus la anulara pierderii fiscale declarata de societate pentru anul 2006 de PF1 lei si la stabilirea profitului impozabil la PI1 lei (..... lei + .....8 lei = L lei) rezultand in final un impozit pe profit suplimentar de IP1 lei + IP2 lei = IP lei.

**In drept**, potrivit art. 19 si art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2006:

“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. 24. – (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, **construirii**, asamblării, instalării sau îmbunătățirii **mijloacelor fixe amortizabile** se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol”.

Cu privire la stabilirea profitului impozabil, pct. 12 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc urmatoarele:

“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”.

Prin urmare, în cazul impozitului pe profit, baza de impozitare – profitul – se determină pe baza veniturilor și cheltuielilor înregistrate în contabilitate cu respectarea reglementărilor contabile date în aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991, ajustate cu veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile, precum și cu elementele similare veniturilor și cheltuielilor.

Astfel, devin incidente speței și prevederile Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005 conform cărora:

“27. - Prezentarea activelor ca active immobilizate sau ca active circulante *depinde de scopul căruia îi sunt destinate*”.

“28. - Activele immobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, în scopul desfășurării activităților entității”.

“41. - **Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale** prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. [...]”.

“45. - **Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar**, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli”.

“49. - **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora”.

“54. – (1) **Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare**, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare **și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective**”.

“55. – (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuite bunului.

(2) **Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție**, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”.

“95. – (1) **Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.**

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) **Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat.** Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului”.

“125. (1) **In cadrul stocurilor se cuprind:**

[...]

h) **producția în curs de execuție**, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție sau neterminate”.

Ulterior, prin Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, invocate, de altfel, și de societate prin contestatia formulata au fost aduse clarificari si exemplificari in privinta tratamentului contabil al prezentarii activelor in functie de destinatie, in cazul investitiilor imobiliare, astfel:

“51. – (1) **Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare**, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare **și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.**

În costul de achiziție se includ, de asemenea, **comisioanele**, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective”.

“52. – (1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuite bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

**În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuite sunt următoarele:**

- a) costurile de amenajare a amplasamentului;
- b) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- c) costurile de instalare și asamblare;

d) costurile de testare a funcționării corecte a activului;  
e) **onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul etc.** “.

“152. – (2) **În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.**

**(3) De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri”.**

“153. – (2) În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, **în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției și vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor**, la valoarea de înregistrare în contabilitate”.

Din cele ce preced rezulta ca tratamentul contabil al terenurilor achizitionate nu depinde de distinctia bunurilor din punct de vedere juridic (terenurile sunt imobile prin natura lor) ci, dand eficienta principiului prevalentei economicului asupra juridicului, depinde de destinatia pe care entitatea care le-a achizitionat intentioneaza sa o dea terenului in cauza:

- **daca terenul este destinat exploatarii pe termen lung in scopul realizarii obiectului de activitate (spre exemplu, pentru constructia unui sediu sau pentru constructia de imobile destinate inchirierii) atunci el este considerat activ imobilizat si inregistrat ca atare in contabilitate;**

- **daca terenul este cumparat in scopul construirii pe acesta de constructii destinate vanzarii, atunci este activ circulat si este inregistrat la stocuri (fie in valoarea constructiilor ce urmeaza a fi edificate, fie direct ca marfa, in functie de modul de negociere a contractelor de vanzare a bunurilor ce fac obiectul constructiei si vanzarii);**

- **este permis transferul de la active imobilizate – terenuri la stocuri – terenuri si viceversa, daca destinatia initiala este modificata pe parcursul desfasurarii activitatii.**

Daca terenul este inregistrat ca activ imobilizat, atunci el nu se amortizeaza [pct. 99 alin. (3)/pct. 113 alin. (3) din reglementarile contabile citate anterior], iar costul achizitiei acestuia se poate recupera doar cu prilejul instrainarii. Daca terenul este inregistrat la stocuri, costul lui de achizitie se recupereaza cu prilejul vanzarii constructiilor edificate pe acel teren.

**In ambele situatii, indiferent ca terenul este achizitionat ca activ imobilizat sau ca stoc, conform reglementarilor contabile antecitate, in costul de achizitie al terenului se cuprind, pe langa pretul de cumparare, orice cheltuieli care pot fi atribuibile direct achizitiei terenului.**



Astfel, **comisionul achitat pentru intermedierea achizitiei unui teren este o cheltuiala care poate fi atribuita direct si inechivoc achizitiei terenului in cauza, asa cum sunt si taxele si onorariile notariale, onorariile avocatale si alte asemenea cheltuieli care au o legatura directa si indisolubila cu achizitia unui teren.**

Acelasi tratament contabil este aplicabil in cazul bunurilor construite sau produse de o entitate, costurile direct atribuibile construirii/producerii unui bun fiind inregistrate la imobilizari in curs de executie ori la stocuri/lucrari in curs de executie si urmand a fi recuperate pe seama cheltuielilor de exploatare doar la momentul vanzarii bunurilor construite sau pe masura utilizarii lor, atunci cand bunurile construite sunt destinate folosirii pe perioada indelungata in cadrul entitatii.

Or, in speta, contestatoarea SC ABC SRL ***a inregistrat comisionul*** legat de achizitia unor terenuri destinate realizarii afacerii imobiliare pe care intentiona sa o ***dezvolte direct in cheltuielile de exploatare, contrar reglementarilor contabile aplicabile, desi acesta trebuia inregistrat in costul de achizitie al terenului***, indiferent de destinatia acestuia. Mai mult, din constatările inspectiei fiscale reiese ca ***pretul de cumparare al terenului a fost inregistrat de societatea insasi in contul de stocuri 332 „Lucrari si servicii in curs de executie”, ceea ce implica, automat, si inregistrarea comisionului in acelasi cont intrucat este o cheltuiala atribuabila direct cumpararii terenului.*** In acest sens, se retine ca nicio reglementare contabila nu da dreptul societatii sa procedeze la fragmentarea costului de achizitie al unor bunuri, respectiv ca pretul de cumparare sa fie inregistrat in contabilitate intr-un fel, iar celelalte cheltuieli directe legate de achizitia bunului intr-un alt fel, asa cum a procedat contestatoarea.

Sustinerile contestatoarei cu privire la neamortizarea terenurilor sunt corecte, dar ocolesc fondul problemei, respectiv faptul ca cheltuielile de intermediere (comisionul) intra in costul de achizitie al terenurilor neputand fi inregistrate direct si separat in cheltuielile de exploatare drept cheltuieli ale perioadei. Aceste cheltuieli, impreuna cu pretul de cumparare si alte cheltuieli atribuibile achizitiei pot fi recuperate si inregistrate in cheltuielile de exploatare numai in momentul in care terenurile sunt instrainate (fie la vanzarea terenurilor, dupa ce au fost utilizate economic ca active imobilizate, fie la vanzarea constructiilor edificate pe terenurile in cauza) si conduc la obtinerea de venituri impozabile.

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au mentionat eronat ca serviciile sunt de management si nu de intermediere, se retine ca aceasta mentiune reproduce calificarea serviciilor in cauza de catre insusi reprezentantul societatii contestatoare prin raspunsul la intrebarea nr. 3 din nota explicativa solicitata in timpul inspectiei ("din discutiile cu administratorii din acea

perioada si furnizorul de servicii aceasta factura reprezinta plata unor servicii de management prestate in acea perioada”).

Mai mult, se retine ca la dosarul cauzei se afla, in copie, factura nr. F2/28.11.2006 pentru o valoare fara TVA de L lei (E euro), insotita de o situatie de lucrari intocmita de furnizorul de servicii din care rezulta ca serviciile facturate nu se refera numai la intermedierea achizitiei terenurilor, ci si la alte cheltuieli necesare edificarii constructiilor (sedinte introductive cu proprietarii terenurilor, coordonarea si finalizarea contractelor, intalniri cu avocatii, negocierea termenilor de vanzare si revizuirea contractelor, coordonarea rapoartelor de pe teren, evidenta documentelor legale, angajarea firmelor de arhitectura si a altor terti consultanti, coordonarea cu arhitectii a documentelor pentru PUZ etc.) ceea ce intareste faptul ca suma de L lei nu trebuia inclusa direct in cheltuielile de exploatare ale perioadei, ci in costul constructiilor ce urmau a fi edificate si valorificate, asa cum, de altfel, a procedat contestatoarea in cazul terenurilor si a altor cheltuieli legate de realizarea proiectului imobiliar.

De asemenea, invocarea stabilirii impozitului pe teren in functie de suprafata si nu de valoare nu are nicio legatura cu cauza supusa solutionarii, fiind vorba de impozite diferite, cu baze de impunere total diferite, iar trimiterea organelor fiscale la prevederile art. 24 din Codul fiscal a avut la baza faptul ca societatea insasi a inregistrat pretul de cumparare al terenului intr-un cont de stocuri, dar fara o clarificare a modului in care intentioneaza sa valorifice proiectul imobiliar (din sustinerile societatii reiese ca urmeaza sa amortizeze constructiile ce se vor edifica si ca introducerea terenurilor in „intreg” alaturi de constructii se va face la momentul darii in folosinta, in timp ce din inregistrarile contabile reiese ca este vorba de vanzarea constructiilor ce se vor edifica impreuna cu terenul aferent).

Prin urmare, avand in vedere ca in materia impozitului pe profit baza impozabila (profitul impozabil) se stabileste pornind de la veniturile si cheltuielile inregistrate in contabilitate cu respectarea reglementarilor si principiilor contabile aplicabile, iar cheltuielile direct atribuite achizitiei/construirii bunurilor nu se includ direct in cheltuielile de exploatare, ci in costul de achizitie/productie al bunurilor rezulta ca in mod eronat societatea contestatoare a inclus in cheltuielile de exploatare aferente anului 2006 contravaloarea sumei de L lei achitata in legatura cu achizitia terenurilor, astfel ca este indreptatita neacceptarea lor de catre organele de inspectie fiscala, cu consecinta inlaturarii pierderii fiscale calculate de societate si stabilirii profitului impozabil si a impozitului pe profit aferent.

Pentru considerentele ce preced pretentia SC ABC SRL de a-i fi recunoscuta fiscal cheltuiala cu comisionul in cheltuielile de exploatare aferente exercitiului financiar 2006 este neintemeiata si, in consecinta, capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de IP lei urmeaza a fi respins ca atare.

### 3.4. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de AP lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-SX XXX/2011 SC ABC SRL a fost obligata la plata unor majorari/dobanzi de intarziere in suma de AP1 lei si penalitati de intarziere in suma de AP2 lei, calculate incepand cu data de 25.01.2007 si pana la data de 31.08.2011 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de IP lei.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlocuiește obligația de plată a dobânzilor".

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora SC ABC SRL datorează diferența suplimentară de impozit pe profit, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 21, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146, art. 153, art. 156 și art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12, pct. 45, pct. 66 și pct. 81<sup>1</sup> alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 27, pct. 28, pct. 41, pct. 45, pct. 49, pct. 54, pct. 55, pct. 95 și pct. 125 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.752/2005, pct. 51, pct. 52, pct. 152 și pct. 153 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 și art. 105 alin. (3), art. 105<sup>1</sup>, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (2), art. 120<sup>1</sup>, art. 205 alin. (1) și (2), art. 206 alin. (1) lit. d) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge contestatia SC ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-SX XXX/2011, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice sector x în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-SX YYY/2011 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale totale de T 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 Curtea de Apel București.