



## Ministerul Finanțelor Publice

### Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila  
Tel: +0239619900,  
Fax: +0239619992  
e-mail:  
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

#### DECIZIA Nr.71

din data de \_\_\_\_ .2012

privind soluționarea contestației formulate de

**X**

înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr. \_\_.2011

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila - Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr. \_\_.2011, înregistrată sub nr. \_\_.2011, asupra contestației formulate de X, împotriva Deciziei de impunere nr. \_\_.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală.

X are sediul în Brăila, str. nr. \_\_, bl. \_\_ sc. \_\_ ap. \_\_ și CIF \_\_ este reprezentat de dl. \_\_ care a semnat în data de \_\_.2012, în original, contestația, la solicitarea D.G.F.P. Județul Brăila din adresa nr. \_\_ 2011.

Obiectul contestației îl constituie solicitarea de “anularea în parte” a Deciziei de impunere nr. \_\_.2011, referitoare la suma de \_\_ lei reprezentând diferență de impozit pe venitul net anual.

Analizând termenul de depunere a contestației, D.G.F.P. Județul Brăila reține că Decizia de impunere nr. \_\_.2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, a fost comunicată, cu adresa nr. \_\_.2011, prin poștă, cu scrisoare recomandată, în data de \_\_.2011, când s-a confirmat primirea acesteia, iar contestația a fost transmisă prin poștă, cu scrisoare recomandată, în data de \_\_.2011, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. \_\_.2011.

Astfel, conform prevederilor art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se constată că, această contestație a fost depusă în termenul legal.

Fiind întrunite condițiile de procedură prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

**I. Prin contestație**, X, înțelege să conteste decizia de impunere nr.\_ 2011, solicitând anularea parțială a actului atacat, pentru suma de \_lei reprezentând impozit stabilit suplimentar aferent avansului în sumă de \_lei plătit pentru achiziționarea unui teren, precum și raportul de inspecție fiscală nr.\_ 2011, pe care le consideră netemeinice și nelegale din motivele ce se prezintă în continuare .

Astfel, prin contestație se susține că la data de\_.2010 a încheiat o promisiune bilaterală de vânzare – cumpărare “având ca obiect dreptul de proprietate asupra terenului situat în com\_, jud. Brăila, str. \_nr.\_ prețul terenului fiind de \_ lei, urmând ca acesta să fie plătit în două rate, un avans de \_lei la data semnării promisiunii –\_.2010, urmând ca la data de\_.2011, odată cu perfectarea actului de vânzare cumpărare, să fie achitată diferența de \_lei”.

Față de situația precizată, contestatorul apreciază că organul de inspecție a fost “în eroare” atunci când a stabilit că tranzacția se încadrează în prevederile art.48 alin.(7) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considerând cheltuieli nedeductibile fiscal achiziționarea “bunurilor și a drepturilor amortizabile”, atât timp cât legea prevede “clar” că terenurile nu sunt amortizabile.

Referitor la constatarea potrivit căreia cheltuiala cu achiziționarea terenului nu ar fi fost efectuată în cadrul activităților efectuate în scopul realizării venitului, X motivează faptul că terenul este achiziționat în vederea desfășurării activității de avocatură.

**II. 1. Prin Decizia de impunere nr.\_.2011**, emisă pe numele \_(care desfășoară activitate prin X) s-a stabilit, referitor la impozitul pe venit, o diferență de impozit pe venitul net anual în sumă de \_lei.

Menționăm faptul că persoana fizică autorizată nu a contestat întregul impozit pe venit stabilit suplimentar în sarcina sa, ci doar suma de \_lei.

Motivul de fapt a impunerii contribuabilului a fost “neadmiterea la deducere a plăților făcute pentru achitarea taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor aferente avansului acordat pentru achiziția unui imobil”.

Temeiul de drept pe care s-a întemeiat constatarea a fost, art.48 alin.(4) lit.a) și lit.c) și alin.(7) lit.i), precum și art.125 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

art.17 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.49 din O.M.F.P. nr.1040/2004.

**2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.\_.2011 întocmit de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, s-a arătat că, s-a efectuat inspecție fiscală generală la X, ce a cuprins perioada\_.2008 –\_.2010 pentru impozitul pe venitul din activități independente, stabilindu-se în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare în sumă totală de \_lei.**

Având în vedere faptul că persoana fizică autorizată nu a contestat întreaga obligație fiscală stabilită în sarcina sa, ci numai suma totală de \_lei, vom prezenta în continuare doar constatările organului de inspecție fiscală care au condus la stabilirea acestei sume.

Astfel, prin raport s-a reținut că, *pentru anul 2010*, s-a constatat faptul că agentul economic a înregistrat pe cheltuieli avansul în sumă de \_lei acordat pentru achiziționarea unui teren situat în comuna\_, str.\_ nr.\_, în baza unei promisiuni bilaterale de vânzare – cumpărare, aferentă unei tranzacții prevăzute a se efectua în data de\_.2011, încălcând prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.49 din O.M.F.P. nr.1040/2004.

De asemenea, prin raport organul de inspecție fiscală a menționat că, înregistrarea în evidența contabilă a terenului ce urmează a fi achiziționat va trebui făcută după încheierea contractului de vânzare – cumpărare, respectiv la data de\_.2011, la valoarea totală de achiziție.

Totodată, organul de inspecție fiscală precizează și că, în conformitate cu art.48 alin.(7) lit i) din Legea nr.571/2003 nu sunt cheltuieli deductibile cele cu achiziționarea bunurilor și drepturile amortizabile din Registrul inventar, concluzionând că, terenul ce va fi achiziționat de X intră în categoria acestor bunuri, motiv pentru care va “fi înregistrat în registrul inventar la momentul achiziției sale”, iar amortizarea lui se va realiza în conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003.

**III.** Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestator, se rețin următoarele:

**Cauza supusă soluționării este dacă domnul \_care desfășoară activitate prin X) datorează bugetului de stat suma de \_lei, reprezentând diferență impozit pe venitul net anual, în condițiile în care a înregistrat în evidența contabilă avansul în sumă de \_lei în contul de cheltuieli cu achiziționarea unui teren în baza unei promisiuni bilaterale de vânzare - cumpărare încheiată la data de\_.2010.**

**În fapt**, la data de \_\_.2010, X a încheiat cu \_\_, Promisiune bilaterală de vânzare – cumpărare asupra terenului situat în Județul Brăila, comuna \_\_str\_\_ nr.\_\_, cu suprafață utilă de \_\_mp., cu o valoare de \_\_lei, plătită în două tranșe, respectiv un avans de \_\_lei la data semnării promisiunii, iar diferența de \_\_lei, la data semnării contractului în formă autentică a vânzării, și anume în data de \_\_2011.

În cadrul actului bilateral încheiat, a fost inclusă clauza potrivit căreia în cazul în care nu se achită prețul de către cumpărător, contractul se va rezilia de drept.

Ca urmare a promisiunii de vânzare – cumpărare, X a emis la data de \_\_.2010, dispoziția de plată nr.\_\_ în valoare de \_\_lei, înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți, la rubrica plăți, poziția nr.\_\_, pag.\_\_.

Ulterior, la data de \_\_.2011 D.G.F.P. Județul Brăila –Activitatea de Inspecție Fiscală a întocmit la X, Raportul de inspecție fiscală nr.\_\_, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.\_\_.2011. În raportul de inspecție fiscală s-a menționat, referitor la *impozitul pe venit, aferent anului 2010*, faptul că agentul economic a înregistrat, în mod eronat, pe cheltuieli, avansul în sumă de \_\_lei acordat pentru achiziționarea unui teren situat în comuna \_\_, str.\_\_ nr.\_\_ în baza unei promisiuni bilaterale de vânzare – cumpărare, aferentă unei tranzacții prevăzute a se efectua în data de \_\_2011, precizând totodată că, înregistrarea în evidența contabilă a terenului va trebui efectuată după încheierea contractului de vânzare – cumpărare, respectiv la data de \_\_.2011, la valoarea totală de achiziție.

Împotriva Deciziei de impunere nr.\_\_ 2011 emisă de organul de inspecție fiscală, X, a depus contestație, prin care a susținut că, organul de inspecție a fost “în eroare” atunci când a stabilit că tranzacția se încadrează în prevederile art.48 alin.(7) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atât timp cât legea prevede “clar” că terenurile nu sunt amortizabile, precum și faptul că terenul este achiziționat în vederea desfășurării activității de avocatură.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.48 alin.4 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

**“ART. 48**

”

**(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

**a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;...”**

Față de cadrul legal menționat, D.G.F.P. Județul Brăila reține că, în cadrul activităților desfășurate, una din condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este să fie aferente veniturilor și să fie efectuate în scopul realizării acestora.

Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila constată că, în speță, cheltuielile înregistrate de X, în luna decembrie 2010, privind avansul în sumă de \_ lei, acordat pentru achiziționarea unui teren, nu sunt aferente veniturilor, atât timp cât acestea s-au efectuat în baza unei promisiuni de vânzare – cumpărare, act juridic care prin conținut și natură nu atestă decât o înțelegere prealabilă între părți și nicidecum nu asigură transferul, în realitate, al dreptului de proprietate al terenului către contribuabil, la acel moment.

Prin urmare, la data de\_.2010, X, nu a devenit proprietar al terenului, motiv pentru care se constată că acesta nu era în drept să înregistreze în evidența contabilă bunul ce nu era al său de drept, ci aparținea în continuare\_. De altfel, chiar în cadrul promisiunii bilaterale de vânzare – cumpărare s-a specificat faptul că, în cazul în care nu se achită prețul de către cumpărător, contractul se va rezilia de drept, iar promitentul cumpărător va pierde contravaloarea avansului plătit în sumă de \_ lei.

În acest context, având în vedere înțelegerea părților consemnată în Promisiunea bilaterală de vânzare – cumpărare din data de\_.2010, conform căreia contractul de vânzare – cumpărare al terenului va fi perfectat la data de \_12.2011, când promitentul cumpărător se obligă să achite suma restantă de \_ lei, D.G.F.P. Județul Brăila reține faptul că la acel moment(\_.2011) se transferă dreptul de proprietate al terenului de la \_ către X, când acesta, legal avea obligația de a înregistra la valoarea de achiziție, în evidența contabilă, terenul cumpărat. În susținerea acestei constatări se invocă prevederile pct. 49 din O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

***“49. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz”.***

Față de aceste considerente, D.G.F.P. Județul Brăila concluzionează că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală nu a admis ca și cheltuială, la data de\_.2010, avansul în sumă de \_ lei, acordat pentru achiziționarea unui teren în baza unei promisiuni de vânzare – cumpărare, stabilind suplimentar în sarcina contribuabilului obligația fiscală în sumă de \_ lei, cu titlu de impozit pe venitul net anual.

Pe cale de consecință, contestația formulată de X, privind suma de \_ lei se privește ca **neîntemeiată** urmând a fi **respinsă** ca atare.

Nu are relevanță în soluționarea cauzei motivația contestatorului potrivit căreia terenul este achiziționat în vederea desfășurării activității de avocatură, în condițiile în care, după cum s-a menționat, la data de\_.2010,



contribuabilul, nu cumpărase efectiv terenul, ci deținea doar o promisiune de vânzare a acestuia în contul căreia a achitat avansul de \_lei.

Mai mult, se menționează că organul de inspecție fiscală a precizat faptul că terenul trebuie înregistrat în evidența contabilă la momentul achiziționării lui, în baza unui contract de vânzare – cumpărare.

De altfel, momentul de referință, respectiv .2011 și modalitatea de îndeplinire a obligației privind achitarea diferenței de \_lei, sunt coordonatele în funcție de care X devenea proprietar al terenului prin semnarea contractului de vânzare – cumpărare în formă autentică sau pierderea contravalorii avansului achitat de \_lei, în caz de neonorare, cum părțile au convenit prin promisiunea de vânzare – cumpărare încheiată la data de .2000. Așadar, numai printr-o delimitare riguroasă între cele două momente invocate X avea posibilitatea de a constata obligațiile ce îi reveneau atât pe linie contabilă cât și fiscală, cum ar fi cele referitoare la aplicabilitatea dispozițiilor privind amortizarea unui bun imobil (teren), care devine proprietatea unui contribuabil.

Privind celelalte motive din acțiune se menționează că nu pot fi reținute prin prisma faptului că, potrivit dispozițiilor legale invocate în precedent se analizează inclusiv deductibilitatea cheltuielilor de natura celor din prezenta.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 alin.(2) și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se,

## DECIDE :

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X cu sediul în Brăila, str. \_nr.\_ și CIF\_, privind suma de \_lei, cu titlu de diferență de impozit pe venitul net anual, stabilită prin Decizia de impunere nr.\_.2011, emisă de D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspectie Fiscală pe numele \_\_

În temeiul art.210 alin. (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Brăila, în temeiul art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.